A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2016. február 4.*

„Állami támogatások — A veszteségek következő adóévekre történő átviteléről szóló német adójogszabályok (Sanierungsklausel) — A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító határozat — Megsemmisítés iránti kereset — Személyében való érintettség — Elfogadhatóság — Az állami támogatás fogalma — Szelektív jelleg — Az adórendszer jellege és felépítése”

A T-287/11. sz. ügyben,

a **Heitkamp BauHolding GmbH** (székhelye: Herne [Németország], képviselik kezdetben: W. Niemann, M. Kiera-Nöllen és S. Geringhoff, később: Niemann, Geringhoff és P. Dodos ügyvédek)

felperesnek,

támogatja:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél,

az **Európai Bizottság** (képviseli kezdetben: R. Lyal, T. Maxian Rusche és M. Adam, később: Lyal, Maxian Rusche és C. Egerer, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

a Németország által nyújtott C 7/10 (korábbi CP 250/09 és NN 5/10) sz. állami támogatásról (KStG, szanálási rendelkezés) szóló, 2011. január 26-i 2011/527/EU bizottsági határozat (HL L 235., 26. o.) megsemmisítése iránt indított keresete tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kilencedik tanács),

tagjai: G. Berardis elnök, O. Czúcz és A. Popescu (előadó) bírák,

hivatalvezető: K. Andová tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. július 8-i tárgyalásra,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

Nemzeti jogi háttér

A veszteségek átvitelének szabálya

1 Németországban az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 10d. §-ának (2) bekezdése értelmében az adott adóévben keletkezett veszteségek átvihetők későbbi adóévekre, ami azt jelenti, hogy a szóban forgó veszteségek levonhatók a következő évek adóköteles jövedelmeiből (a továbbiakban: a veszteségek átvitelének szabálya).

2 A Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: KStG) 8. §-ának (1) bekezdése alapján a veszteségek átvitelének szabálya a társasági adófizetési kötelezettség hatálya alá tartozó vállalkozásokra is alkalmazható.

A veszteségek elvesztésének szabálya

3 A veszteségek átvitelének lehetősége olyan „üres cégek” [empty-shell companies] kizárólag adómegtakarítás érdekében történő megvásárlását eredményezte, amelyek már bizonyos idő óta nem folytattak semmilyen üzleti tevékenységet, azonban a veszteségeket még mindig átvihették (úgynevezett Mantelkauf ügyletek).

4 1997-ben az „üres cégek” megvásárlásának megakadályozása érdekében a német jogalkotó bevezette a KStG 8. §-ának (4) bekezdését (a továbbiakban: a veszteségek elvesztésének régi szabálya). E rendelkezés a veszteségek átvitelének lehetőségét azokra a vállalkozásokra korlátozta, amelyek jogilag és gazdaságilag azonosak voltak azzal a vállalkozással, amelynél a veszteség felmerült. E rendelkezés szerint a vállalkozások nem voltak azonosak, ha a tőketársaságban való részesedések több mint felét átruházták, és a tőketársaság a tevékenységét túlnyomó részben új vállalati vagyonnal folytatta, illetve újra megkezdte.

5 A veszteségek elvesztésének régi szabálya mindazonáltal előírt egy kivételt, amelyet a KStG 8. §-a (4) bekezdésének harmadik mondata említ meg, amely szerint gazdasági azonosság állt fent, így nem alkalmazandó a veszteségek elvesztése a megvásárolt vállalkozás „szanálása” esetében. Ez az eset állt fent két helyzetben: egyrészt amennyiben az új vállalati vagyon egyedül a fennmaradó veszteséglevonást előidéző tevékenység szanálására szolgált, és a társaság a tevékenységet az elkövetkező öt évben a korábbi gazdasági viszonyokkal összehasonlítható mértékben folytatta; másrészt, ha az új jogosult új vállalati vagyon hozzáadása helyett kiegyenlíti azokat a veszteségeket, amelyek a veszteséget jegyző vállalkozásnál merültek fel.

6 2008-ban az Unternehmensteuerreformgesetz (a vállalkozások adóztatásának reformjáról szóló törvény) hatályon kívül helyezte a veszteségek elvesztésének régi szabályát és a KStG-be új 8c. § (1) bekezdést vezetett be (a továbbiakban: a veszteségek elvesztésének szabálya). E rendelkezés a veszteségek átvitelének lehetőségét a 25%-os vagy nagyobb mértékű részesedésszerzés esetén korlátozza (a továbbiakban: hátrányos részesedésszerzés). Pontosabban az új rendelkezés előírja, hogy először is az átadást követő öt éven belül a társaság jegyzett tőkéje, a tagsági jogok, a részesedési jogok vagy a szavazati jogok 25–50%-os átruházása esetében a fel nem használt veszteségek a százalékban meghatározott részesedésváltozásnak megfelelő mértékben részarányosan csökkennek, másodszor pedig a fel nem használt veszteségek nem vonhatóak le akkor, ha egy társaság jegyzett tőkéjének, a benne lévő tagsági jogoknak, részesedési jogoknak vagy szavazati jogoknak több mint 50%-át egy új jogosultra ruházzák át.

7 A veszteségek elvesztésének új szabálya eredetileg nem írt elő kivételt. Mindazonáltal az adóhatóságok a nehéz helyzetben lévő vállalkozás szanálására irányuló hátrányos részesedésszerzés esetében méltányossági okokból adómentességet nyújthattak a szanálásról szóló 2003. március 27-i német pénzügyminisztériumi rendelet (a továbbiakban: szanálási rendelet) alapján.

A szanálási rendelkezés

8 2007 szeptemberében a német kormány a Bundestag (a szövetségi parlament alsóháza) elé terjesztette a tőkebefektetések általános feltételeinek korszerűsítéséről szóló, ún. MoRaKG-törvény törvényjavaslatát, amely többek között eltérést írt elő a veszteségek elvesztésének szabálya alól.

9 A szóban forgó törvényjavaslatnak az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerinti bejelentését követően az Európai Bizottság a Németország által a tőkebefektetések általános feltételeinek korszerűsítéséhez nyújtandó C 2/09 (korábbi N 221/08 és N 413/08) számú állami támogatásról szóló, 2009. szeptember 30-i 2010/13/EK határozatban a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősítve, megtiltotta a tervezett eltérést (HL 2010. L 6., 32. o.).

10 2009 júniusában a Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (egészségbiztosításról szóló törvény az állampolgárok javára szóló adókedvezmény vonatkozásában) bevezette a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdését (a továbbiakban: szanálási rendelkezés vagy vitatott intézkedés), amely szerint a veszteségek átvitele továbbra is lehetséges, amennyiben a nehéz helyzetben lévő vállalkozás megszerzésére szanálás érdekében került sor. E rendelkezés alapján az alábbi feltételek teljesülése esetén jogosult a társaság a veszteségek átvitelére akkor is, ha hátrányos részesedésszerzésre kerül sor:

a) A részesedésszerzés a társaság szanálásának céljából megy végbe.

b) A vállalkozás a szerzés időpontjában fizetésképtelen vagy eladósodott, illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegeti.

c) A lényeges működési struktúrákat megőrzik, ami feltételezi,

– hogy a társaság egy, a munkahelyekre is vonatkozó szabályozást tartalmazó működtetési megállapodás alapján működik,

– vagy a munkahelyek 80%-át (a bérköltségek éves átlagához mérten) a részesedésszerzést követő első öt évben megtartják, vagy

– tizenkét hónapon belül jelentős mértékű vállalati vagyonkiegészítésre vagy továbbra is értékkel bíró kötelezettségek elengedésére kerül sor; jelentős mértékű vállalati vagyonkiegészítésről van szó akkor, ha az új vállalati vagyon megfelel a megelőző gazdasági év eszközállománya legalább 25%-ának; a tőketársaság által az új vállalati vagyon hozzáadását követő három éven belül elért eredmény csökkenti a hozzáadott vállalati vagyon értékét.

d) A részesedésszerzést követő öt éven belül nem kerül sor ágazatváltásra.

e) A részesedésszerzés időpontjában a vállalkozás működött.

11 A szanálási rendelkezés 2009. július 10-én lépett hatályba, 2008. január 1-jére visszaható hatállyal, azaz a veszteségek elvesztésének szabálya hatálybalépésének időpontjában.

A rejtett tartalékokra és a vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések

12 2009 decemberében a Wachstumsbeschleunigungsgesetz (a gazdasági növekedés gyorsításáról szóló törvény) 2010. január 1-jei hatállyal a veszteségek elvesztésének szabálya alóli két új kivételt vezetett be, azaz egyrészt a KStG 8c. §-a (1) bekezdésének ötödik mondatát (a továbbiakban: vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések), másrészt pedig a KStG 8c. §-a (1) bekezdésének hatodik mondatát (a továbbiakban: a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések).

13 A vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések előírják, hogy a veszteségátvitelek fenntartandók a kizárólag a vállalkozáscsoporton belüli szanálások esetében, amely csoport élén egyetlen személy vagy a részesedések 100%-ával rendelkező társaság áll.

14 A rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések előírják, hogy a veszteségátvitelek fenntartandók, amennyiben a hátrányos részesedésszerzéskor e veszteségek megfelelnek a vállalkozások vagyona rejtett tartalékainak; „rejtett tartalékoknak” pedig az egyrészt a nyereség adómegállapítás során történő kiszámításából összességében eredő saját tőke, másrészt pedig az e saját tőkének megfelelő társasági részesedések értékének összege közötti különbség minősül.

A jogvita alapját képező tényállás

15 A felperest, a Heitkamp BauHolding GmbH-t 2008 óta fizetésképtelenség fenyegette, és szükséges volt szanálása.

16 2009. február 20-án a felperes anyavállalata a Heitkamp KG megvásárolta a felperes részesedéseit a két társaság összeolvasztása érdekében.

17 A szóban forgó ügylet időpontjában a felperes teljesítette a szanálási rendelkezés alkalmazásának feltételeit, amint az a hernei adóhatóság (Finanzamt Herne) 2009. november 11-i kötelező érvényű felvilágosításából (a továbbiakban: kötelező érvényű felvilágosítás) kitűnik.

18 Egyébiránt 2010. április 29-én a felperes adóelőleg felszólítást kapott a 2009. adóévben fizetendő társasági adóval kapcsolatban, amely felszólítás figyelembe vette a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket.

19 A hivatalos vizsgálati eljárást megindító bizottsági határozatot követően (lásd a lenti 25. pontot) a német pénzügyminisztérium 2010. április 30-i levelében felszólította az adóhatóságot a szanálási rendelkezés alkalmazásának mellőzésére.

20 Ennélfogva 2010. december 27-én új adóelőleg felszólítást bocsátottak ki a 2010. április 29-i adóelőleg felszólítás helyett,a 2009. adóévben fizetendő társasági adó vonatkozásában, amely felszólítás nem vette figyelembe a szanálási rendelkezést. 2011 januárjában a felperes a későbbi adóévekben fizetendő társasági adóra vagy egyéb adókra és illetékekre vonatkozó adóelőleg felszólítást kapott, amely szintén figyelmen kívül hagyta a szanálási rendelkezést.

21 2011. április 1-jén a felperes a 2009. adóévben fizetendő társasági adóra és iparűzési adóra vonatkozó adómegállapító határozatokat kapott. A szanálási rendelkezés alkalmazásának mellőzését követően a felperes nem vihette át a 2008. december 31-én fennálló veszteségeit.

22 2011. április 19-én az adóhatóság hatályon kívül helyezte a kötelező érvényű felvilágosítást.

23 2011. július 22-én a Németországi Szövetségi Köztársaság a megtámadott határozat rendelkezései szerint (lásd a lenti 34. pontot) közölte a Bizottsággal azon vállalkozások jegyzékét, amelyek tekintetében alkalmazták a vitatott intézkedést. E jegyzékben szerepel a felperes neve azon vállalkozások között, amelyek vonatkozásában hatályon kívül helyezték a szanálási rendelkezés alkalmazására vonatkozó kötelező érvényű felvilágosítást.

24 A felperes panaszt nyújtott be az adóhatósághoz a fent hivatkozott adóelőleg felszólítás és adómegállapító határozattal szemben, valamint keresetet indított az illetékes adóügyi bíróságok előtt. 2011. augusztus 1-jei végzésében a münsteri adóügyi bíróság (Finanzgericht Münster) engedélyezte az említett határozatok végrehajtásának felfüggesztését.

Közigazgatási eljárás

25 2009. augusztus 5-i és szeptember 30-i leveleiben a Bizottság tájékoztatást kért a Németországi Szövetségi Köztársaságtól a KStG 8c. §-a vonatkozásában. A német hatóságok a megkeresésre a 2009. augusztus 20-i és a november 5-i levelükben válaszoltak. A Bizottság 2010. február 24-i határozatával (HL C 90., 8. o.; a továbbiakban: eljárást megindító határozat) megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást a C 7/10 (korábbi NN 5/2010) sz. állami támogatás vonatkozásában.

26 Az eljárást megindító határozatnak az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* 2010. április 8-án történő közzétételét követően az érdekelt feleket felkérték arra, hogy nyújtsák be észrevételeiket. Ennek a német hatóságok 2010. április 9-én kelt levelükkel tettek eleget.

27 2010. április 9-én és június 3-án két találkozóra került sor a Bizottság szolgálatai és a Németországi Szövetségi Köztársaság képviselői között. 2010. július 2-án az utóbbi további információkat szolgáltatott. A Bizottság nem kapott észrevételeket érdekelt harmadik felektől.

A megtámadott határozat

28 2011. január 26-án a Bizottság elfogadta a Németország által nyújtott C 7/10 (korábbi CP 250/09 és NN 5/10) sz. állami támogatásról (KStG, szanálási rendelkezés) szóló 2011/527/EU bizottsági határozatot (HL L 235., 26. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat).

29 Először is a Bizottság a szanálási rendelkezést állami támogatásnak minősítette.

30 Elsőként a Bizottság megállapította, hogy a német kormány által biztosított azon lehetőség, hogy egyes vállalkozások veszteségátvitel útján csökkentsék adóterhüket, állami bevételtől való eleséshez vezet, és így állami forrásokból ered. Hozzáfűzte, hogy a támogatást törvényi alapon biztosítják, ezért az államhoz rendelhető hozzá.

31 Másodsorban a Bizottság álláspontja szerint a szanálási rendelkezés kivételt képezett az azon társaság fel nem használt veszteségeinek elvesztését bevezető általános szabály alól, amelynek változott a tulajdonosi szerkezete. Az említett rendelkezés szelektív előnyt biztosíthat tehát azon vállalkozások számára, amelyek teljesítik a szükséges feltételeket, amely előnyt nem igazol a rendszer jellege vagy általános felépítése. A Bizottság szerint ugyanis a szanálási rendelkezés a gazdasági és pénzügyi válság okozta problémák elleni küzdelemre irányult, amely az adórendszeren kívüli cél.

32 Harmadsorban a Bizottság megállapította, hogy a szanálási rendelkezés a német gazdaság minden ágazatára alkalmazandó, és szinte minden német gazdasági ágazat jelen van olyan piacokon, amelyeken versenyhelyzet uralkodik, és amelyeken a tagállamok közötti kereskedelemre kerül sor. Következésképpen az intézkedés alkalmas lehet arra, hogy akadályozza a tagállamok közötti

kereskedelmet, illetve torzítsa a versenyt, vagy pedig a torzítás veszélyét hozza létre. Ráadásul az intézkedés potenciális kedvezményezettjei a nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentéséhez és szerkezetátalakításához nyújtott állami támogatásokról szóló közösségi iránymutatás (HL 2004. C 244., 2. o.) szerinti nehéz helyzetben lévő vállalkozások lehetnek, egyikük sem tartozott a[z EK] 87. és [EK] 88. cikk *de minimis* támogatásokra való alkalmazásáról szóló, 2006. december 15-i 1998/2006/EK bizottsági rendelet (HL L 379., 5. o.) hatálya alá.

33 Másodszor, a Bizottság vizsgálta, hogy az intézkedés a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető-e, és megállapította, hogy a meghatározott kedvezményezettek részére nyújtott támogatások a belső piaccal összeegyeztethető korlátozott támogatásként engedélyezhetőek, amennyiben eleget tesznek egy olyan német támogatási program valamennyi feltételének, amelyet a Bizottság a jelenlegi pénzügyi és gazdasági válságban a finanszírozási lehetőségek elérésének támogatására irányuló állami támogatási intézkedésekre vonatkozó ideiglenes közösségi keretrendszer (HL 2009. C 83., 1. o.) értelmében jóváhagyott. Ezzel szemben a Bizottság kizárta, hogy a szanálási rendelkezés összeegyeztethető a belső piaccal a megmentési és szerkezetátalakítási állami támogatásokról szóló iránymutatás, a 2007–2013 közötti időszakra vonatkozó nemzeti regionális támogatásokról szóló iránymutatás (HL 2006. C 54., 13. o.) és a környezetvédelem állami támogatásáról szóló iránymutatás (HL 2008. C 82., 1. o.) alapján, valamint az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésére tekintettel.

34 Harmadszor a Bizottság felszólította a Németországi Szövetségi Köztársaságot arra, hogy tegyen meg minden szükséges intézkedést a jogtalanul nyújtott támogatásnak a kedvezményezettekkel történő visszatérítettése érdekében. Egyébiránt a Németországi Szövetségi Köztársaságnak listát kellett összeállítania azon vállalkozásokról, amelyek 2008. január 1-jét követően támogatásban részesültek. A Bizottság pontosította továbbá, hogy a társasági adófizetési kötelezettség évenkénti esedékességének a dátuma releváns azon időpont megállapítása szempontjából, amikor a támogatást a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátották, és hogy a visszatérítendő támogatás összegét az érintett vállalkozások adóbevallásai alapján kell kiszámítani. A támogatás összegét a Bizottság szerint annak az adónak a különbözete adja meg, amelyet a szanálási rendelkezés alkalmazása nélkül kellene fizetni, és amelyet annak alkalmazását követően ténylegesen befizettek.

35 A megtámadott határozat rendelkező részének szövege a következő:

„*1. cikk*

[A KStG] 8c. §-ának (1a) bekezdésén alapuló állami támogatási program, amelyet Németország az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével jogellenesen biztosított, összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

2. cikk

Az 1. cikkben említett program keretében nyújtott egyedi támogatások az Ideiglenes közösségi keretrendszerben meghatározottak szerint az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján összeegyeztethetők a belső piaccal, ha a támogatás összege nem haladja meg az 500 000 eurót, a vállalkozás 2008. július 1-jén nem minősült nehéz helyzetben lévő vállalkozásnak, továbbá ha az Ideiglenes közösségi keretrendszer 4.2.2. pontjában, valamint a Bizottság által hozott, a német támogatási program engedélyezéséről szóló határozatban meghatározott összes feltétel teljesül.

3. cikk

Az 1. cikkben említett program keretében nyújtott egyedi támogatások, amelyek biztosításuk időpontjában eleget tesznek valamely, a Bizottság által a[z EK] 87. és [az EK] 88. cikk alkalmazásában a támogatások bizonyos fajtáinak a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánításáról szóló, 2008. augusztus 6-i 800/2008/EK bizottsági rendelettől (HL L 214., 3. o.) (általános csoportmentességi rendelet)], a regionális támogatásokról szóló iránymutatástól, illetve a kutatáshoz, fejlesztéshez és

innovációhoz nyújtott állami támogatásokról szóló iránymutatástól [(HL 2006. C 323., 1. o.)] eltérő jogalapon engedélyezett olyan támogatási program feltételeinek, amely a támogatások potenciális kedvezményezettjeinek köréből nem zárja ki a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat, az ilyen típusú támogatásokra érvényes maximális támogatási intenzitást meg nem haladó mértékben összeegyeztethetőek a belső piaccal.

4. cikk

(1) Németországnak meg kell szüntetnie az 1. cikkben említett támogatási programot.

(2) Németország visszaköveteli a kedvezményezettektől az 1. cikkben említett támogatási program keretében nyújtott összeegyeztethetetlen támogatásokat.

[…]

6. cikk

(1) E határozat közlésétől számított két hónapon belül Németország megküldi a Bizottságnak a következőket:

a) azon kedvezményezettek jegyzéke, akik az 1. cikkben említett támogatási program alapján támogatást kaptak, valamint az általuk e program keretei között kapott támogatások teljes összege;

[…]”

Az eljárás és a felek kérelmei

36 A Törvényszék Hivatalához 2011. június 6-án benyújtott keresetlevelével a felperes előterjesztette a jelen keresetet.

37 A Törvényszék Hivatalához 2011. szeptember 16-án benyújtott külön beadványával a Bizottság elfogadhatatlansági kifogást terjesztett elő, a Törvényszék 1991. május 2-i eljárási szabályzatának 114. cikke alapján. A felperes 2011. október 20-án előterjesztette az e kifogásra vonatkozó észrevételeit.

38 A Törvényszék Hivatalához 2011. augusztus 29-én benyújtott beadványában a Németországi Szövetségi Köztársaság kérte, hogy beavatkozhasson a jelen eljárásba a felperes kereseti kérelmeinek támogatására. 2011. október 5-i végzésével a Törvényszék második tanácsának elnöke engedélyezte e beavatkozást. A Németországi Szövetségi Köztársaság a megadott határidőn belül benyújtotta az elfogadhatóságra korlátozódó beavatkozási beadványát, a többi fél pedig a megadott határidőn belül benyújtotta az arra tett észrevételeit.

39 Mivel a Törvényszék tanácsainak összetétele módosult, az előadó bírót a nyolcadik tanácsba osztották be, következésképpen a jelen ügyet e tanács elé utalták.

40 2012. január 30-i végzésben a nyolcadik tanács elnöke a felperes kérelmére elrendelte az eljárás 2012. szeptember 4-ig történő felfüggesztését.

41 Mivel módosult a Törvényszék tanácsainak összetétele, az előadó bírót a kilencedik tanácshoz osztották be, következésképpen az ügyet e tanács elé utalták.

42 A Törvényszék (kilencedik tanács) 2014. május 21-i végzésében úgy határozott, hogy az elfogadhatatlansági kifogásról az eljárást befejező határozatban dönt az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 114. cikkének (4) bekezdése alapján.

43 2014. július 3-án a Bizottság ellenkérelmet terjesztett elő. A felperesek és a Bizottság 2014. augusztus 15-én, illetve 2014. december 13-án nyújtották be válaszukat, illetve viszonválaszukat.

44 2014. augusztus 21-én a Németországi Szövetségi Köztársaság a megadott határidőn belül benyújtotta a beavatkozási beadványát, a többi fél pedig a megadott határidőn belül benyújtotta az arra tett észrevételeit.

45 Az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 64. cikkében előírt pervezető intézkedések keretében a Törvényszék (kilencedik tanács) 2015. május 19-én írásbeli kérdéseket tett fel a feleknek, akik e kérdésekre a kitűzött határidőkön belül válaszoltak.

46 A Törvényszék a 2015. július 8-i tárgyaláson meghallgatta a felek szóbeli előadásait és a Törvényszék által feltett kérdésekre adott válaszait.

47 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes azt kéri, hogy a Törvényszék:

– utasítsa el a Bizottság által felhozott elfogadhatatlansági kifogást;

– helyezze hatályon kívül a megtámadott határozatot;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

48 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– nyilvánítsa a keresetet elfogadhatatlannak, másodlagosan pedig megalapozatlannak;

– a felperest kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdésről

A kereset elfogadhatóságáról

49 Elfogadhatatlansági kifogásának alátámasztására a Bizottság úgy érvel, hogy a jelen kereset azért elfogadhatatlan, mivel a felperes nem bizonyította sem azt, hogy teljesülnek az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésének feltételei, sem az eljáráshoz fűződő érdekét.

Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében vett kereshetőségi jogról

50 Először is a Bizottság vitatja a felperes kereshetőségi jogát, mivel őt a megtámadott határozat nem érinti személyében.

51 A Bizottság úgy érvel, hogy a felperes nem tényleges kedvezményezettje a szanálási rendelkezés szerint nyújtott egyedi támogatásoknak, amelyek visszatérítését elrendelte. Jogi kötőerővel bíró adóterhet az adózás rendjéről szóló német törvény 155. §-ának (1) bekezdése alapján ugyanis csak adómegállapító határozat állapíthat meg.

52 A felperes az adóterhét a vitatott intézkedés szerint megállapító adómegállapító határozat hiányában sem az adóelőleg felszólításokra, sem pedig a kötelező érvényű felvilágosításokra nem alapíthatja személyében való érintettségét. Nem hivatkozhat továbbá az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti érdekelt fél minőségre sem. A Bizottság e tekintetben különbséget tesz az adó keletkezése és esedékessége között, és úgy érvel, hogy kizárólag az adóteher csökkenésének adómegállapító határozatban történő jogilag kötelező megállapítása támasztotta volna alá a felperes személyében való érintettségét.

53 E körülmények között a megtámadott határozat nem rendeli el a felperesnek már odaítélt támogatás visszatérítését, hanem a nemzeti hatóságra hagyja a támogatási program belső piaccal fennálló összeférhetetlensége következményeinek adómegállapító határozatban történő levonását. Az utóbbi határozat megtámadható a nemzeti bíróság előtt, amint az a jelen esetben történt, mivel az adóügyi bíróság (Finanzgericht) felfüggesztette a szóban forgó adómegállapító határozat végrehajtását.

54 Másodszor a Bizottság hangsúlyozza, hogy a kereset nem fogadható el továbbá az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésében foglalt harmadik eset szerint sem, mivel a megtámadott határozat végrehajtási intézkedéseket tartalmaz, azaz az adómegállapító határozat. kibocsátását.

55 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes úgy érvel, hogy elfogadható a kereset.

56 Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése alapján „[b]ármely természetes vagy jogi személy […] eljárást indíthat a neki címzett vagy az őt közvetlenül és személyében érintő jogi aktusok ellen, továbbá az őt közvetlenül érintő olyan rendeleti jellegű jogi aktusok ellen, amelyek nem vonnak maguk után végrehajtási intézkedéseket”.

57 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat egyetlen címzettje nem a felperes, hanem a Németországi Szövetségi Köztársaság.

58 Meg kell továbbá állapítani azt is, hogy amennyiben a megtámadott határozat 4. cikke kötelezi a Németországi Szövetségi Köztársaságot az említett határozat 1. cikkében említett támogatások megszüntetésére és a kedvezményezettekkel történő visszatéríttetésére, a felperest az e határozat által közvetlenül érintettnek kell tekinteni. A jelen esetben teljesül ugyanis az ítélkezési gyakorlat által a közvetlen érintettség tekintetében megállapított két feltétel, azaz először is az a tény, hogy a szóban forgó közösségi intézkedés közvetlen hatást gyakorol a felperes jogi helyzetére, másodszor pedig a tény, hogy az említett intézkedés nem hagy mérlegelési lehetőséget az intézkedés végrehajtásával megbízott címzettek számára (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 17-i Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, C-519/07 P, EBHT, EU:C:2009:556, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bizottság végezetül nem emel kifogást e tekintetben.

59 Mivel bizonyított a felperes közvetlen érintettsége, azt, hogy a felperest megtámadott határozat személyében is érintette-e, anélkül kell vizsgálni, hogy igenlő válasz esetén szükséges lenne annak ellenőrzése, hogy a megtámadott határozat olyan rendeleti jellegű aktus-e, amely nem von maga után végrehajtási intézkedéseket.

60 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében azon alanyok, akik nem címzettjei egy határozatnak, csak akkor állíthatják, hogy személyükben érintettek, ha ez a határozat sajátos jellemzőik vagy egy őket minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán vonatkozik rájuk, és ezáltal a címzetthez hasonló módon egyéníti őket (1963. július 15-i Plaumann kontra Bizottság ítélet, 25/62, EBHT, EU:C:1963:17, 223. o.; 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EBHT, EU:C:2011:368, 52. pont; 2013. december 19-i Telefónica kontra Bizottság ítélet, C-274/12 P, EBHT, EU:C:2013:852, 46. pont).

61 Ennélfogva valamely vállalkozás a Bizottság ágazati támogatási programot megtiltó határozata ellen főszabály szerint nem nyújthat be megsemmisítés iránti keresetet, ha e határozat őt csak a szóban forgó ágazathoz való tartozása miatt és az említett program potenciális kedvezményezettje minőségében érinti. Az ilyen határozat ugyanis e vállalkozás vonatkozásában olyan általános hatályú intézkedésként jelenik meg, amely objektív módon meghatározott helyzetekre alkalmazandó, és amely általánosan és elvontan körülírt személyek kategóriája vonatkozásában fejt ki joghatásokat (lásd: 2004. április 29-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-298/00 P, EBHT, EU:C:2004:240, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2009. június 11-i Acegas kontra Bizottság ítélet, T-309/02, EBHT, EU:T:2009:192, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E tekintetben az a körülmény, hogy azon jogalanyok, akikkel szemben a hivatkozott intézkedés alkalmazandó, szám szerint vagy akár egyedileg többé-kevésbé pontosan meghatározhatók, semmi esetre sem jelenti, hogy e jogalanyokat ezen intézkedés által személyükben érintettnek kell tekinteni, amennyiben a szóban forgó intézkedés a benne meghatározott objektív jogi vagy ténybeli helyzet folytán alkalmazandó (Telefónica kontra Bizottság ítélet, fenti 60. pont, EU:C:2013:852, 47. pont).

62 Ezzel szemben, ha a határozat olyan személyek csoportját érinti, amelyeket e jogi aktus elfogadásakor – az e csoport tagjaira jellemző szempontok alapján – azonosítottak, vagy amelyek így azonosíthatók, e személyeket e jogi aktus személyükben érintheti, mivel gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartoznak (1985. január 17-i Piraiki-Patraiki és társai kontra Bizottság ítélet, 11/82, EBHT, EU:C:1985:18, 31. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EBHT, EU:C:2006:416, 60. pont; Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina, fenti 58. pont, EU:C:2009:556, 54. pont).

63 Ezen ítélkezési gyakorlat fényében kell vizsgálni, hogy a felperest a ténybeli és jogi helyzetére tekintettel a megtámadott határozat által személyében érintettnek kell-e tekinteni.

64 Először is, a felperes érvelésével ellentétben ki kell zárni, hogy az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti „érintett” fél minősítés okán a felperes olyan sajátos helyzetben van, amely megalapozza a személyében való érintettségét, annál is inkább, mivel nem él az említett rendelkezésből eredő eljárási jogaival, különösen azzal, hogy észrevételeket tegyen a hivatalos vizsgálati eljárás során (lásd ebben az értelemben: 2005. december 13-i Bizottság kontra Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum ítélet, C-78/03 P, EBHT, EU:C:2005:761, 37. pont).

65 A Plaumann kontra Bizottság ítélet (fenti 60. pont, EU:C:1963:17) szerinti személyében való érintettséget illetően meg kell állapítani, hogy a felperes ténybeli és jogi helyzetét az alábbi tényezők jellemzik.

66 Először is a 2009. adóév lezárásakor, és tehát a Bizottság által kezdeményezett eljárás megindítását megelőzően a felperes a német szabályozás alapján jogosult volt veszteségeinek átvitelére, mivel teljesültek a szanálási rendelkezésben előírt feltételek.

67 Másodszor a 2009. év során a felperes adóköteles nyereséget termelt, amelyből levonta a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket.

68 E körülményeket igazolta a német adóhatóság a 2009. adóévre vonatkozó társasági adót érintő kötelező érvényű felvilágosítás és adóelőleg felszólítás révén, amelyek figyelembe vették e a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket (lásd a fenti 17. és 18. pontot). Egyébiránt a kötelező érvényű felvilágosítás kézhezvétele később a felperes nevének a német hatóságok által a Bizottsággal a megtámadott határozat 6. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint közölt jegyzékbe történő felvételével járt.

69 Ennélfogva a német szabályozás szerint nem vitatott, hogy a 2009. adóév lezárásakor a felperes adómegtakarításra tett szert, amelynek összegét egyébiránt pontosan meg is tudta határozni. Mivel ugyanis a német hatóságok nem rendelkeztek mérlegelési mozgástérrel a vitatott intézkedés alkalmazása vonatkozásában, az említett adómegtakarítás kedvezményes adó fizetésével történő elérése

csak idő kérdése volt az adórendszer részletes szabályai szerint. A felperes tehát a német hatóságok által az eljárást megindító határozat, majd a megtámadott határozat elfogadását megelőzően igazolt szerzett joggal rendelkezett ezen adómegtakarítás alkalmazásához, amely e határozatok hiányában a veszteségek átvitelét és annak a mérlegbe történő következetes bevezetését engedélyező adómegállapító határozat kibocsátásában testesült volna meg. Ennélfogva a német adóhatóságok és a Bizottság könnyedén azonosíthatta ezen adómegtakarítást.

70 Következésképpen a felperes nemcsak a szóban forgó ágazathoz való tartozása miatt és az említett program potenciális kedvezményezettje minőségében tekinthető a megtámadott határozattal érintett vállalkozásnak, hanem ezzel ellentétben olyan gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartozónak kell tekinteni, amelyeket azonosítottak vagy legalábbis könnyen azonosíthatók a megtámadott határozat elfogadásakor a Plaumann kontra Bizottság ítélet (fenti 60. pont, EU:C:1963:17) értelmében (lásd továbbá analógia útján: Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, fenti 62. pont, EU:C:2006:416, 63. pont; Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, fenti 58. pont, EU:C:2009:556, 57. pont; Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 60. pont, EU:C:2011:368, 56. pont; 2014. február 27-i Stichting Woonpunt és társai kontra Bizottság ítélet, C-132/12 P, EBHT, EU:C:2014:100, 59–61. pont; Stichting Woonlinie és társai kontra Bizottság ítélet, C-133/12 P, EBHT, EU:C:2014:105, 46–48. pont).

71 E következtetést nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy az eljárást megindító határozatot, majd a megtámadott határozatot követően a német hatóságok olyan intézkedéseket tettek – többek között a kötelező érvényű felvilágosítás megsemmisítése, és a 2009. adóévben esedékes társasági adóra vonatkozó olyan adómegállapító határozat elfogadása, amely már nem vette figyelembe a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket –, amelyek célja, hogy mellőzésre kerüljön a szanálási rendelkezés (lásd a fenti 21. pontot).

72 A német hatóságok ugyanis a szanálási rendelkezés alkalmazásának felfüggesztéséről határoztak, mindazonáltal annak hatályon kívül helyezése és e kikötés alkalmazása nélküli adómegállapító határozat kibocsátása nélkül, éppen az eljárást megindító határozatnak és a megtámadott határozatnak való megfelelés érdekében. Ennélfogva a megtámadott határozat megkérdőjelezésére irányuló kereset elfogadhatóságának vizsgálata keretében – amely keresetben a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott intézkedés állami támogatásnak minősül, és megállapította annak a belső piaccal való összeférhetetlenségét – a Bizottság nem hivatkozhat továbbá arra, hogy a német hatóságok azonnal, a vitatott intézkedéssel szemben indított esetleges kereset eredményére történő várakozás alatt, meghozták a szükséges intézkedéseket az e határozatnak való megfelelésről való megbizonyosodás érdekében.

73 Ugyanezen következtetést nem vonhatja kétségbe a Bizottság által a beadványaiban és a tárgyaláson hivatkozott ítélkezési gyakorlat sem, különösen a 2013. december 19-i Telefónica kontra Bizottság ítélet, fenti 60. pont, (EU:C:2013:852); 2009. június 11-i AMGA kontra Bizottság ítélet (T-300/02, EBHT, EU:T:2009:190); Acegas kontra Bizottság ítélet, fenti 61. pont (EU:T:2009:192); 2012. március 8-i Iberdrola kontra Bizottság ítélet (T-221/10, EBHT, EU:T:2012:112).

74 Ezen ügyek ténybeli körülményei nem összehasonlíthatók ugyanis a jelen ügyben szereplő körülményekkel, ahol megállapításra került, hogy a német adójogszabályok sajátosságai okán a felperes a német hatóságok által igazolt adómegtakarításra szerzett jogot (lásd a fenti 68. pontot), és e körülmény megkülönböztette őt az egyéb gazdasági szereplőktől, amelyek csak a vitatott intézkedés potenciális kedvezményezettjeiként érintettek (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, fenti 58. pont, EU:C:2009:556, 55. pont).

75 A fenti 69. pontban tett következtetést nem kérdőjelezi meg továbbá a Bizottság azon érve, amely szerint csak az állami forrásokból nyújtott előny támaszthatja alá a felperes személyében való érintettségét, és amely szerint csak az adókedvezmény adómegállapító határozatban történő megállapításakor sújtotta pénzügyi teher az államot.

76 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy azon tényezők, amelyekre az ítélkezési gyakorlat az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése szerinti személyében való érintettséget alapítja (lásd a fenti 60–62. pontot), nem egyeznek szükségszerűen az állami támogatásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti alkotóelemeivel (lásd analógia útján: Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 60. pont, EU:C:2011:368, 56., 63. és 64. pont). A Plaumann kontra Bizottság ítélet (fenti 60. pont, EU:C:1963:17, 223. pont) szerint azon alanyok, akik nem címzettjei egy határozatnak, csak akkor állíthatják, hogy személyükben érintettek, ha ez a határozat sajátos jellemzőik vagy egy őket minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán vonatkozik rájuk, és ezáltal gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartoznak.

77 Márpedig a jelen esetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti szabályozás szerint a felperes az eljárást megindító határozat, majd a megtámadott határozat elfogadását megelőzően a német hatóságok által igazolt adómegtakarításhoz szerzett jogot a 2009. adóév vonatkozásában. Egyébként pedig maga a Bizottság pontosította a megtámadott határozat (50) preambulumbekezdésében, hogy azáltal, hogy a német kormány engedélyezi a vállalkozások számára társasági adókötelezettségeik veszteségátvitel útján történő csökkentését, Németország bevételtől esik el, és így az állami támogatásnak minősül.

78 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a jelen körülmények között a felperest közvetlenül és személyében érinti a megtámadott határozat.

79 A felperes az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése szerinti kereshetőségi joggal rendelkezik tehát.

Az eljáráshoz fűződő érdekről

80 A Bizottság úgy érvel, hogy a felperes nem kedvezményezettje a támogatásnak, nem származhat tehát előnye a megtámadott határozat Törvényszék által történő megsemmisítéséből. A Németországi Szövetségi Köztársaság nem köteles a megtámadott határozat elfogadását követően a támogatás felperessel történő visszatérítettésére, és a megtámadott határozat esetleges megsemmisítésétől függetlenül a német hatóságok minden pillanatban határozhatnak a vitatott intézkedés teljes mértékű hatályon kívül helyezéséről.

81 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes vitatja ezen érveket.

82 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy valamely természetes vagy jogi személy által megsemmisítés iránt indított kereset csupán abban az esetben elfogadható, amennyiben a felperesnek érdeke fűződik a megtámadott jogi aktus megsemmisítéséhez. Ez az érdek feltételezi, hogy e jogi aktus megsemmisítése önmagában jogi következményekkel járhat, és a kereset ezért – eredményét tekintve – az azt indító fél javára szolgálhat (lásd e tekintetben: Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, fenti 58. pont, EU:C:2009:556, 63. pont; Stichting Woonpunt és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 70. pont, EU:C:2014:100, 50–54. pont; Stichting Woonlinie és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 70. pont, EU:C:2014:105, 54. pont).

83 A kereset elfogadhatóságának feltételeit az eljáráshoz fűződő érdek elvesztésének eltérő kérdésétől függetlenül, a kereset előterjesztésének időpontjában kell értékelni (lásd: 2002. március 21-i Shaw és Falla kontra Bizottság ítélet, T-131/99, EBHT, EU:T:2002:83, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

84 A jelen esetben a felperes eleget tett a szanálási rendelkezés alkalmazásához szükséges feltételeknek, és előnyre tett szert e kikötés révén, amint az a fenti 66–69. pontból kitűnik.

85 Jóllehet a szanálási rendelkezés alkalmazása a megtámadott határozat elfogadását követően a KStG 34. §-ának (6) bekezdése értelmében felfüggesztésre került, annak megsemmisítése esetében a szanálási rendelkezés újból alkalmazható visszaható hatállyal minden olyan vállalkozásra, amely tekintetében a vonatkozó adómegállapító határozat még nem jogerős, ideértve a felperest is, így a megtámadott határozat megsemmisítése előnyt jelent számára.

86 Egyébiránt még ha feltételezzük is, a Bizottság érvelésének megfelelően, hogy a felperes a jövőben már nem szerezhet nyereséget, mivel felszámolás alatt áll, ez nem befolyásolja azt, hogy mivel a megtámadott határozat elfogadását megelőzően nyereségre tett szert, a határozat megsemmisítése esetében, legalábbis a 2009. évi jövedelme adóztatásának vonatkozásában, kérheti a szanálási rendelkezés alkalmazását.

87 Következésképpen a felperesnek érdeke fűződik a megtámadott határozattal szembeni eljáráshoz.

88 A jelen kereset tehát elfogadható.

Az ügy érdeméről

89 Keresetének alátámasztására a felperes a vitatott intézkedés szelektív jellegének hiányához kapcsolódó két jogalapra hivatkozik.

90 Ezen összefüggésben előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése tiltja az olyan támogatásokat, amelyek „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk[at] előnyben részesít[enek]”, azaz a szelektív támogatásokat.

91 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint először is valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek” minősítéséhez előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő közös vagy „általános” adórendszert. Másodszor ehhez a közös vagy „általános” adórendszerhez képest kell értékelni és megállapítani a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny esetleges szelektív jellegét, bizonyítva, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös rendszertől, mivel különbséget tesz az említett adórendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EBHT, EU:C:2011:550, 50–54. pont; 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EBHT, EU:C:2011:732, 75. pont). A vizsgálat ezen első két szakaszát követően az intézkedés *prima facie* szelektívnek minősíthető.

92 Mindazonáltal nem felel meg e szelektivitási feltételnek azon intézkedés, amelyet – noha valamely kedvezményezett számára előnyt jelent – igazol azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet, C-143/99, EBHT, EU:C:2001:598, 42. pont; Paint Graphos és társai ítélet, fenti 91. pont, EU:C:2011:550, 64. pont). A vizsgálat ezen esetleges harmadik szakaszát követően az intézkedés szelektívnek minősíthető.

93 Emlékeztetni kell arra, hogy annak bizonyítása érdekében, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív módon vonatkozik bizonyos vállalkozásokra vagy bizonyos áruk termelésére, a Bizottság feladata azt kimutatni, hogy az intézkedés különbségtételt vezet be a szóban forgó intézkedés céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, míg az ilyen vállalkozások közötti különbségtételt bevezető tagállamra hárul annak bizonyítása, hogy a különbségtételt a szóban forgó rendszer jellege és felépítése ténylegesen igazolja (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-279/08 P, EBHT, EU:C:2011:551, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

94 Amint az az ítélkezési gyakorlatból következik, ezen három szakaszos vizsgálat alapján kell vizsgálni a felperes által hivatkozott két jogalapot, amelyek közül az elsőt lényegében a vitatott intézkedés *prima facie* szelektív jellegének hiányára alapította, a másodikat pedig arra, hogy az intézkedést igazolja az adórendszer jellege és felépítése.

A vitatott intézkedés *prima facie* szelektív jellegének hiányára alapított első jogalapról

95 Az első jogalap két részre tagolódik. Az első rész a referencia-rendszer meghatározása során elkövetett hibán alapul. A második rész a szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetének értékelésekor fennálló hibán, és a Bizottság által a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek történő minősítésének elutasításán alapul, míg a harmadik rész a bizalomvédelem elvének megsértésén alapul.

– A referencia-rendszer meghatározása során elkövetett hibán alapuló első részről

96 A megtámadott határozatban a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelése érdekében a Bizottság figyelembe vette először is a veszteségek átvitelének általános hatályú szabályát, másodszor a veszteségek elvesztésének szabályát, amely eltér az első szabálytól a hátrányos részesedésszerzések esetében, harmadszor pedig a szanálási rendelkezést, amely eltérést enged a második szabály alól, és egyes különleges esetekben lehetővé teszi az első szabály alkalmazását.

97 Ezen tényezők alapján a megtámadott határozat (66) preambulumbekezdésében a Bizottság azt állapította meg, hogy a német társasági adórendszer keretében a veszteségek figyelmen kívül hagyása volt a referencia-rendszer, azaz a tulajdonosi szerkezeti változás minden esetében alkalmazandó általános szabály, és hogy a szanálási rendelkezés e szabály alóli kivételnek minősül.

98 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes úgy érvel, hogy a Bizottság tévedett a referencia-rendszer vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelése érdekében történő meghatározása során. A Bizottság tévesen állapította meg, hogy a veszteségek elvesztése minősül általános szabálynak, és hogy a szanálási rendelkezés kivételt képez e szabály alól.

99 A felperes szerint a referencia-rendszernek a veszteségek átvitelének szabálya minősül a teherviselő képesség szerinti adózás alkotmányos elvének következményeként. A veszteségek elvesztésének szabálya kivétel az említett elv alól, és nem tekinthető referencia-rendszernek, míg a szanálási rendelkezés, amely kivételt vezet be e kivétel alól, a főszabály, azaz a veszteségek átvitele szabályának visszaállítására szorítkozik, olyan egyéb kivételek mintájára, mint a vállalkozáscsoportokra és a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések.

100 A Bizottság hivatkozik előzetesen az első jogalap első részének elfogadhatatlanságára, amennyiben az a közigazgatási eljárás során nem említett új tényeken alapul. Emlékeztet arra, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya az eljárást megindító határozatban és a MoRaKG-ra vonatkozó 2010/13 határozatban anélkül került referenciarendelkezésként meghatározásra, hogy a közigazgatási eljárás során a felperes, a Németországi Szövetségi Köztársaság vagy egyéb érdekelt harmadik személyek vitatták volna e meghatározást. Pontosítja továbbá, hogy a nemzeti adójog az uniós jog szempontjából olyan ténykérdésnek minősül, amelyről nem volt teljes körű tudomása a megtámadott határozat elfogadásakor, és amelyet hivatalból nem vizsgált.

101 Ezek alapján a Bizottság vitatja a felperes érveit.

102 Előzetesen a Bizottság által emelt elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani. Kitűnik ugyanis a maga a Bizottság által, érvelésének alátámasztására hivatkozott ítélkezési gyakorlatból, hogy a határozat jogszerűségének azon információk alapján történő megítélése, amelyek a határozat meghozatalakor a Bizottság rendelkezésére állnak a szóban forgó jogalap megalapozottságától, nem pedig az elfogadhatóságától függnek (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26-i Franciaország kontra

Bizottság ítélet, C-241/94, EBHT, EU:C:1996:353, 33. pont; 2002. szeptember 24-i Falck et Acciaierie di Bolzano kontra Bizottság ítélet, C-74/00 P és C-75/00 P, EBHT, EU:C:2002:524, 168. pont; 2010. december 7-i Frucona Košice kontra Bizottság ítélet, T-11/07, EBHT, EU:T:2010:498, 49. pont).

103 A felperes által hivatkozott érvek megalapozottságát illetően emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság a veszteségek elvesztésének szabályát határozta meg lényegében általános szabályként, amelyre tekintettel vizsgálni kell, hogy különbséget tettek-e a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, míg a felperes a veszteségek átvitelének általánosabb szabályára hivatkozik, amely minden adózásra alkalmazandó.

104 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy a veszteségek átvitelének szabálya olyan lehetőségnek minősül, amelyben a társasági adó alkalmazásakor minden társaság részesül, másrészt pedig, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya az említett lehetőséget a tőke 25%-ának megfelelő vagy annál nagyobb részesedésszerzés esetén korlátozza, valamint megszünteti azt a tőke 50%-ánál nagyobb részesedésszerzés esetében. Az utóbbi szabály alkalmazandó tehát automatikusan a tőke 25%-ának megfelelő vagy annál nagyobb részesedésszerzés esetében, az érintett vállalkozás természete vagy jellege szerinti különbségtétel nélkül.

105 Emellett a szanálási rendelkezés a veszteségek elvesztésének szabálya alóli kivételként került meghatározásra, és csak azon pontosan meghatározott helyzetekre alkalmazható, amelyek ez utóbbi szabály hatálya alá tartoznak.

106 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya a veszteségek átvitelének szabályához hasonlóan azon jogi háttér részét képezi, amelyhez a vitatott intézkedés tartozik. Más szavakkal a jelen esetben releváns jogi hátteret a veszteségek átvitelének a veszteségek elvesztésének szabálya által korlátozott általános szabálya képezi, és éppen e háttér mellett kell vizsgálni, hogy a vitatott intézkedés különbségtételt vezet-e be a fenti 91. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerinti hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, amely kérdés pedig az első jogalap második részében kerül említésre.

107 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor egy általánosabb szabály, azaz a veszteségek átvitele szabálya létezésének megállapításával meghatározta, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékeléséhez a bevezetett jogi referencia-hátteret a veszteségek elvesztésének szabálya alkotja.

108 Ezt a következtetést nem kérdőjelezik meg a felperesnek a nemzeti bíróságoknak a veszteségek elvesztésének szabálya alkotmányosságával összefüggésben fennálló kételyeire és az alkotmányos elvek alapján e szabály megszorító értelmezésének szükségességére alapított érvei. Ezen elvek nem akadályozzák meg ugyanis az arra történő következtetést, hogy e szabály a nemzeti jog részét képezi, amíg nem helyezik hatályon kívül, és hogy a szanálási rendelkezés csak az említett szabály hatálya szerint alkalmazandó. Ennélfogva a Bizottság a referencia-rendszer meghatározásakor nem tekinthet el a szabálytól, a referencia-rendszer meghatározásakor, még ha adott esetben megszorítóan kívánja is azt értelmezni.

109 Ugyanígy nem bírnak jelentőséggel a veszteségek elvesztése szabályának az alkotmányos elvekre tekintettel történő eltérő jellegének bizonyítására irányuló érvek, mivel az olyan magasabb szintű jogszabály alól, mint amilyen a teherviselő képesség szerinti adózás elve, kivételt előíró említett szabály minősítése nem akadályozza meg, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya azon referencia-rendszer részét képezze, amelybe a vitatott intézkedés tartozik, és amelyre tekintettel az utóbbi szelektív jellegét értékelni kell.

110 Az első jogalap első részét el kell tehát utasítani.

– A szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetének értékelésekor fennálló hibára és a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított második részről

111 A megtámadott határozatban a Bizottság megállapította, hogy a veszteségek elvesztése szabályának hatálya tágabb volt a régi szabály hatályánál (a (10) preambulumbekezdés), hogy a szabály eredetileg nem írt elő kivételt (a (11) preambulumbekezdés), és hogy amint az a vállalkozások adóztatásának 2008. évi reformjáról szóló törvény indokolásából kitűnik (lásd a fenti 6. pontot), a szabálynak kettős célja volt: egyrészt a szabályozás egyszerűsítése, másrészt pedig a visszaélésekkel szembeni célzott eljárás (a (12) preambulumbekezdés). Hangsúlyozta továbbá, hogy a szanálás esetében a veszteségek átvitelét lehetővé tevő kifejezett kivétel hiányát ellentételezte az adóhatóságok azon lehetősége, hogy méltányossági okokból is lemondhattak az adókövetelésekről a szanálási rendelet alapján (a (12) preambulumbekezdés; lásd a fenti 7. pontot).

112 Ezen tényezők alapján a megtámadott határozat (68)–(79) preambulumbekezdésében először is azt állapította meg a Bizottság, hogy a társasági adórendszer célja, hogy bevételt teremtsen a költségvetés számára, és a veszteségek elvesztése szabályának célja, hogy megakadályozza azon vállalkozások esetében a veszteségek továbbvitelét, amelyeknél tulajdonosi szerkezeti változásra került sor. Ezt követően megállapította, hogy e célra tekintettel minden vállalkozás, amelynél a részesedések legalább 25%-át érintő tulajdonosi szerkezeti változásra került sor, hasonló ténybeli és jogi helyzetben volt. Végül megállapította, hogy a szanálási rendelkezés különbséget tett e kategórián belül, egyrészt azon vállalkozások között, amelyek termeltek ugyan veszteséget, de fizetőképesek maradtak, másrészt pedig azon vállalkozások között, amelyek a szanálási rendelkezés által előírt feltételek szerint fizetésképtelenek lettek vagy eladósodtak.

113 A felperes először is úgy érvel, hogy a szanálási rendelkezés hatálya alá tartozó vállalkozások nincsenek hasonló ténybeli és jogi helyzetben a szabályozás által követett célra, azaz a visszaélések megelőzésére tekintettel, a veszteségek elvesztése szabályának hatálya alá tartozó más vállalkozásokhoz viszonyítva. Így a veszteségek elvesztésének szabálya nem alkalmazandó az olyan vállalkozások szanálásának helyzetére, amelyek nem járnak visszaélésszerű képződmények létrehozásának veszélyével.

114 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes másodszor úgy véli, hogy a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősül, mivel a gazdasági nehézségekkel szembesülő vállalkozás javára szól, gazdasági tevékenységének méretétől, ágazatától vagy jelentőségétől függetlenül.

115 A Bizottság előzetesen hivatkozik arra, hogy a szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetére és a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított, a válasz szakaszában hivatkozott érvek új jogalapnak minősülnek, és ennélfogva elfogadhatatlanok.

116 Ezek alapján a Bizottság vitatja a felperes érveit.

117 A felperes által hivatkozott érvek elfogadhatóságát illetően emlékeztetni kell arra, hogy az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 48. cikkének 2. §-a értelmében az eljárás további részében semmilyen új jogalapot nem lehet felhozni, kivéve ha az olyan jogi vagy ténybeli helyzetből származik, amely az eljárás során merült fel. Azon jogalapot azonban, amely valamely korábban a keresetlevélben közvetlenül vagy közvetve kifejtett jogalap kiegészítését jelenti, és amely ahhoz szorosan kapcsolódik, elfogadhatónak kell nyilvánítani (2013. július 11-i Ziegler kontra Bizottság ítélet, C-439/11 P, EBHT, EU:C:2013:513, 46. pont). Valamely jogalap alátámasztása érdekében emelt kifogás esetében hasonló megoldást kell alkalmazni (2002. március 21-i Joynson kontra Bizottság ítélet, T-231/99, EBHT, EU:T:2002:84, 156. pont, amelyet megerősített a 2003. december 10-i Joynson kontra Bizottság ítélet, C-204/02 P, EBHT, EU:C:2003:660).

118 Ellenőrizni kell tehát, hogy a felperes által a szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetére és a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított, a válaszban előadott érvek a fent hivatkozott ítélkezési gyakorlat fényében új jogalapnak vagy inkább az első jogalap első része kiegészítésének minősülnek-e.

119 Emlékeztetni kell arra, hogy az első jogalapnak a referencia-rendszer meghatározása során elkövetett hibára alapított első részében a felperes az állami támogatás EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti alkotóelemének, azaz a szelektivitás feltétele hiányának vitatására irányul. Márpedig az egyrészt a szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzete összehasonlíthatóságának hiányára, másrészt pedig a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított kifogások más szempontból a szelektivitás feltételének vitatására is irányulnak.

120 A fenti 91. pontban hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek” minősítéséhez először is előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő adózási rendszer szerinti közös vagy „általános” rendszert, másodszor pedig bizonyítani kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés különbséget tesz az említett adórendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.

121 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy a felperes első jogalapjában lényegében a Bizottságnak a vitatott intézkedés *prima facie* szelektív jellegére irányuló értékelését vitatta, különösen pedig a referencia-rendszer meghatározását.

122 Meg kell továbbá állapítani, hogy a szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetére és a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított különösebb érvek a Bizottság érveire való válaszként kerültek kidolgozásra, a Bizottság pedig pontosította az ellenkérelmében, hogy a referencia-hátteret nem lehet az általános adórendszerhez viszonyítva meghatározni, hanem azon vállalkozásokhoz viszonyítva kell meghatározni, amelyek az álláspontja szerint a szanálási rendelkezés hatálya alá tartozó vállalkozások ténybeli és jogi helyzetéhez hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. Márpedig annak kérdése, hogy a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások azonosítását a fent hivatkozott vizsgálat első vagy a második szakaszában kell-e elvégezni, vita tárgyát képezi a felek között.

123 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy a Bizottság állításával ellentétben a szóban forgó kifogás az első jogalap első része kiterjesztésének, nem pedig új jogalapnak minősül.

124 Elfogadható tehát az első jogalap második része.

125 A felperes által felhozott érvek megalapozottságát illetően, mivel a referencia-rendszer a veszteségek elvesztésének szabályából álló rendszerként került meghatározásra, először is ellenőrizni kell, hogy a vonatkozó adórendszer által követett célra tekintettel azon vállalkozások, amelyek a szanálási rendelkezés hatálya alá tartoznak hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak-e azon vállalkozásokhoz viszonyítva, amelyek a veszteségek elvesztése szabályának hatálya alá tartoznak, aminek bizonyítása a 93. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat alapján a Bizottság feladata.

126 Lényegében a Bizottság szerint, mivel a jelen esetben releváns adórendszer célja, hogy megakadályozza a veszteségek átvitelét azon vállalkozások esetében, amelyeknél tulajdonosi szerkezeti változásra kerül sor, minden olyan vállalkozás, amely esetében tulajdonosi szerkezeti változásra kerül sor, hasonló ténybeli és jogi helyzetben van attól függetlenül, hogy a szanálási rendelkezés hatálya alá tartozik-e. A vitatott intézkedés tehát *prima facie* szelektív, mivel csak azon vállalkozásokra vonatkozik, amelyek teljesítik az említett rendelkezés feltételeit.

127 Ezzel szemben a felperes szerint, mivel a szóban forgó rendszer célja a veszteségátvitelekkel történő visszaélések megakadályozása, csak azon vállalkozások vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben, amelyek teljesítik az említett rendelkezés feltételeit, mivel nem tudnak visszaélni a veszteségátvitellel.

128 Amint az a fenti 106. pontban megállapításra került, a jelen esetben releváns jogi hátteret a veszteségek átvitelének a veszteségek elvesztésének szabálya által korlátozott általános szabálya képezi. Meg kell tehát állapítani, amint az a megtámadott határozat (71) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a referencia-adórendszer célja, hogy megakadályozza a veszteségek átvitelét azon vállalkozások esetében, amelyeknél tulajdonosi szerkezeti változásra kerül sor. Más szavakkal, korlátozott vagy megszűnik a veszteségátvitel lehetősége abban az esetben, ha a részesedések 25%-ának vagy nagyobb mértékének megszerzését követően a vállalkozás, amely veszteségeket termelt, jelentősen módosítja a tulajdonosi szerkezetét.

129 Ebből következik, hogy minden vállalkozás, amelynek ilyen jelentős mértékben módosították a tulajdonosi szerkezetét, hasonló ténybeli és jogi helyzetben van attól függetlenül, hogy a szanálási rendelkezés szerinti nehéz helyzetben van-e.

130 Ezzel szemben a vitatott intézkedés nem vonatkozik minden olyan vállalkozásra, amelynek ilyen jelentős mértékben módosították a tulajdonosi szerkezetét, hanem a vállalkozások pontosan meghatározott csoportjára vonatkozik, azaz azon vállalkozásokra, amelyek a szanálási rendelkezés megfogalmazása szerint a szerzés időpontjában „fizetésképtelen[ek] vagy eladósod[tak], illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegeti [őket]” (a továbbiakban: nehéz helyzetben lévő vállalkozások).

131 Meg kell állapítani, hogy e kategória nem vonatkozik minden olyan vállalkozásra, amely a szóban forgó adórendszer céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben van.

132 Még ha a felperes érvelésének megfelelően feltételezzük is, hogy az adórendszer releváns célja a veszteségátvitellel való visszaélések „üres cégek” megvásárlásának megakadályozásával történő megelőzése, ez nem befolyásolja azt, hogy a vitatott intézkedés csak olyan vállalkozásokra, különösen a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokra alkalmazandó, amelyek teljesítenek bizonyos feltételeket.

133 Feltételezve, hogy a vitatott intézkedés tárgyát képező helyzetekben nem áll fenn a visszaélés veszélye az érintett cél szerint, meg kell állapítani, hogy az említett intézkedés az érintett vállalkozások tulajdonosi szerkezetének jelentős változása esetében nem teszi lehetővé a veszteségek átvitelét, ha e változás nem nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat érint, még akkor sem, ha a tulajdonosi szerkezet említett változása nem irányul „üres cégek” megvásárlására, és nem jár tehát a visszaélés veszélyével. Tilos a veszteségek átvitele akkor is, ha a szanálási rendelkezés egyéb, különösen a társaság lényegi szerkezetének fenntartására vonatkozó, azaz a szanálási rendelkezés c)–e) pontjában szereplő feltételei teljesülnek. Másként fogalmazva a szanálási rendelkezés a) és b) pontjában szereplő feltételek nem kapcsolódnak a visszaélés megelőzésének céljához. E rendelkezések előnyben részesítik tehát a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat.

134 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor megállapította, hogy a vitatott intézkedés a fenti 91. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint különbségtételt vezet be az adórendszer kitűzött céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.

135 E következtetést nem kérdőjelezi meg az a felperes által hivatkozott körülmény, amely szerint egyéb eltérések, mint például a vállalkozáscsoportokra és a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések olyan helyzetekre vonatoznak, ahol nem áll fenn a visszaélés veszélye.

136 Feltételezve, hogy az ilyen kivételeket a szanálási rendelkezéshez hasonlóan igazolja az a tény, hogy olyan helyzetekre vonatkoznak, amelyekben az érintett vállalkozások nem tudnak visszaélni a veszteségek átvitelével, ez azonban nem befolyásolja azt, hogy a szóban forgó jogrendszer a vonatkozó adórendszer céljára tekintettel eltérően kezeli hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozásokat.

137 A fenti kivételeken kívül a vállalkozás nem tudja ugyanis elkerülni a veszteségek elvesztését, még a visszaélés bármiféle veszélyének hiányában sem. Egyébiránt a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az általános adóztatás alóli mentességben részesülő vállalkozások tekintetében fennálló szelektív előny nem vitatható azon indokkal, hogy az ezen adóztatás alól más vállalkozások részére léteznek más mentességek (lásd ebben az értelemben: Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, fenti 62. pont, EU:C:2006:416, 120. pont; 2010. július 1-jei BNP Paribas et BNL kontra Bizottság ítélet, T-335/08, EBHT, EU:T:2010:271, 162. pont).

138 Mindenesetre, amint az a fenti 133. pontban kiejtésre került, a maga a szanálási rendelkezés az, amely a hatályát tekintve az adórendszernek a fenti 106. pontban meghatározott releváns célján nem alapuló különbséget tesz azon vállalkozások között, amelyek csak az említett rendelkezés c)–e) pontjában szereplő feltételeket teljesítik, és azon vállalkozások között, amelyek telesítik az ugyanezen rendelkezés a) és b) pontjában szereplő feltételeket is, azaz a nehéz helyzetben lévő vállalkozások között.

139 Másodsorban szintén nem megalapozott a felperes és a beavatkozó fél azon érve, amely szerint a vitatott intézkedés általános intézkedés, amennyiben minden nehéz helyzetben lévő vállalkozásra alkalmazandó.

140 Ugyanis egyrészt az adóintézkedés szelektivitásának vizsgálata keretében az, hogy az intézkedés általános jellegű-e, attól függ, hogy a közös vagy általános adórendszerhez viszonyítva, az említett rendszer céljára tekintettel különbségtételt vezet-e be a szóban forgó intézkedés a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Márpedig, amint az az előző pontokban megállapításra került, a Bizottság a megtámadott határozatban jogosan véli úgy, hogy a vitatott intézkedés különbségtételt vezet be a vállalkozások között, azaz azon vállalkozások között, amelyek teljesítik a szóban forgó intézkedés által előírt feltételeket, és azon egyéb vállalkozások között, amelyek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak a szóban forgó rendszer által követett célkitűzéshez viszonyítva. Még ha feltételezzük is, hogy e célkitűzés, a felperes érvelése szerint, a veszteségátvitelekkel való visszaélés megelőzése, meg kell állapítani, hogy a vitatott intézkedés egyedül vagy a fent hivatkozott másik két kivétellel együtt véve nem érint minden olyan vállalkozást, amely visszaélés veszélyének létrehozása nélkül képezi hátrányos részesedésszerzés tárgyát.

141 Másrészt meg kell állapítani, hogy a felperes érveivel szemben, a vitatott intézkedés nem általános intézkedés, amennyiben potenciálisan hozzáférhető minden vállalkozás számára a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélet (T-219/10, EBHT, fellebbezés alatt, EU:T:2014:939, 44. és 45. pont) szerint. A vitatott intézkedés meghatározza ugyanis a személyi hatályát. Az intézkedés a vállalkozások csak azon csoportját érinti, amelyek különleges helyzetben vannak, azaz a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat. Ezáltal *prima facie* szelektív jellegű.

142 Végül el kell utasítani a felperes azon érvét is, amely szerint lényegében, ha a Bizottság elfogadja, hogy a veszteségek elvesztése szabálya alkalmazásának hiánya a tulajdonosi szerkezetnek a tőke legalább 25%-át el nem érő módosítása esetében nem minősül állami támogatásnak, mivel az ilyen módosítás nem teszi lehetővé a vállalkozás politikájának befolyásolását, ugyanez vonatkozik a tulajdonosi szerkezet szanálás érdekében történő módosítására, amely szintén nem teszi lehetővé a vállalkozás politikájának befolyásolását. Tagadó válasz esetében a felperes szerint a Bizottság érvelése ahhoz vezet, hogy a 25%-ot meg nem haladó részesedésszerzés esetében is állami támogatásnak minősíti a veszteségek átvitelének fenntartását.

143 Meg kell állapítani e tekintetben, hogy a veszteségek elvesztése szabályának alkalmazása általános feltételeken nyugszik, amelyeket minden vállalkozásra alkalmazni kell. Különösen, amint azt a Bizottság helyesen hangsúlyozza, észszerű küszöbnek tűnik a 25%-os küszöb, amelyen felül feltételezhetjük, hogy a részesedésszerzés befolyást gyakorol a megszerzett vállalkozásra, és fennáll annak a lehetősége, hogy a szerző számára előnyös a vállalkozás veszteségátvitele. Ezzel szemben a szanálási rendelkezés csak a vállalkozások egy különös kategóriáját érinti, azaz a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat.

144 Mindenesetre ezen érv nem alkalmazható, mivel ahelyett, hogy érvénytelenítené azon következtetést, amely szerint a szanálási rendelkezés szelektív jellegű, lényegében annak bizonyítására irányul, hogy fennállnak egyéb helyzetek, azaz a 25%-os küszöbértéken aluli részesedésszerzések, amelyek, mivel nem tartoznak a veszteségek elvesztése szabályának hatálya alá, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti szelektív előnyt biztosíthatnak. E tekintetben meg kell állapítani hogy a felperes annak bizonyítására, hogy a vitatott intézkedés nem minősül állami támogatásnak, nem hivatkozhat olyan más intézkedések fennállására, amelyeket esetlegesen állami támogatásnak lehet minősíteni.

145 Az első jogalap második részét el kell tehát utasítani.

– A bizalomvédelem elvének megsértésére alapított harmadik részről

146 A felperes úgy érvel a válaszában, hogy mind a Bizottság gyakorlata, mind az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról szóló közleménye (HL 1998., C 384, 3. o.) jogos bizalmat hoztak létre azt illetően, hogy a Bizottság a szanálási rendelkezést nem minősíti szelektív intézkedésnek.

147 A Bizottság e kifogással szemben arra hivatkozik, hogy új és tehát elfogadhatatlan a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított e kifogás, mivel a válasz szakaszában merült fel. Állítja továbbá, hogy e kifogást mindenesetre el kell utasítani.

148 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított kifogásra sem kifejezetten, sem pedig hallgatólagosan nem hivatkoztak a keresetben. E kifogás nem minősül a keresetlevélben előadott valamely jogalap kiegészítésének sem.

149 Ennélfogva a szóban forgó érv új kifogásnak minősül, amelyre először a válaszban hivatkoztak, és amely nem az eljárás során már hivatkozott jogi vagy ténybeli elemen alapul. Ezáltal elfogadhatatlan kifogásnak minősül az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 48. cikkének 2. §-a értelmében, a fenti 117. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően.

150 A harmadik részt tehát mint megalapozatlant, következésképpen az első jogalapot teljes egészében el kell utasítani.

A vitatott intézkedésnek az adórendszer jellegére és szerkezetére tekintettel történő igazolására alapított második jogalapról

151 A felperes úgy érvel, hogy a szanálási rendelkezés lényegében lehetővé teszi a teherviselő képesség szerinti adózás elvének alkalmazását, amely az adórendszer szerves részét képező cél. Az adórendszer jellege és belső szerkezete által igazolt intézkedés tehát.

152 A szanálási rendelkezés emellett arányos a követett céllal, mivel egyrészt a szanálási rendeleten alapuló előző rendszer elégtelennek bizonyult a világméretű pénzügyi válságra tekintettel, másrészt pedig az új rendszer nem biztosított mérlegelési mozgásteret a szanálási rendelkezés alkalmazása vonatkozásában az adóhatóság számára.

153 Először is a Bizottság a második jogalap elfogadhatatlanságára hivatkozik, amely jogalap új tényeken nyugszik, azaz az alkotmányjogon és a német adójogon alapuló érveken, amelyekre nem hivatkoztak a közigazgatási eljárásban.

154 Továbbá előadja, hogy értelmezhetetlen a második jogalap. Különösen, a felperes nem magyarázta meg annak okát, hogy a teherviselő képesség szerinti adózás elve miért az adórendszer jellege és szerkezete által, nem pedig a méltányos adóztatáson kívüli és általános célok alapján minősül igazolásnak, sem pedig azt, hogy a jogalkotó mennyiben sértette meg igen tág mérlegelési mozgásterét ezen elv alkalmazásakor a veszteségek elvesztése szabályának elfogadásával oly módon, hogy szükséges lett a szanálási rendelkezés elfogadása.

155 Végül a Bizottság vitatja a felperes érveinek megalapozottságát.

156 Előzetesen el kell utasítani a Bizottságnak a jogalap elfogadhatatlanságára alapított, a fenti 102. pontban előadott kifogását. Ugyanis a Bizottság által az ugyanezen pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a határozat jogszerűségének azon információk alapján történő megítélése, amelyek a határozat meghozatalakor a Bizottság rendelkezésére állnak, a szóban forgó jogalap megalapozottságától, nem pedig az elfogadhatóságától függ.

157 Ami egyébiránt a jogalap értelmezhetetlenségét illeti, meg kell állapítani, amint azt a felperes előadja, hogy a Bizottság érdemben tudta vizsgálni a felperes érveit, és különösen a teherviselő képesség szerinti adózás elvére alapított érvét, amely, amint azt megjegyezte, említésre került a megtámadott határozatban.

158 A felperes érveinek megalapozottságát illetően emlékeztetni kell arra, hogy a fenti 92. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint nem felel meg a szelektivitási feltételnek az az intézkedés, amely a vonatkozó rendszer céljára tekintettel különbségtételt vezet be ugyan a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, de igazolja azt azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi.

159 E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez, mivel e célok és mechanizmusok a szóban forgó adórendszer alapelveiként vagy vezérlő elveiként alátámaszthatják az ilyen igazolást, aminek bizonyítása a tagállam feladata (lásd: Paint Graphos és társi ítélet, fenti 91. pont, EU:C:2011:550, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. március 7-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, T-210/02 RENV, EBHT, EU:T:2012:110, 84. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen az olyan adómentességek, amelyek a vonatkozó adórendszertől idegen célkitűzés eredményei, nem mentesülhetnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelmények alól (Paint Graphos és társi ítélet, fenti 91. pont, EU:C:2011:550, 70. pont).

160 Emlékeztetni kell továbbá arra is, hogy egy tagállami intézkedés csak akkor igazolható a szóban forgó adórendszer jellegével vagy általános felépítésével, ha egyrészt nemcsak a szóban forgó adórendszerben benne rejlő tulajdonságokkal koherens, hanem e rendszer végrehajtásával is, másrészt pedig megfelel az arányosság elvének, és nem haladja meg a szükséges mértéket abban az értelemben, hogy a követett törvényes célkitűzés nem érhető el enyhébb intézkedésekkel (lásd ebben az értelemben: Paint Graphos és társi ítélet, fenti 91. pont, EU:C:2011:550, 73–75. pont).

161 A Bizottság a megtámadott határozatban különbségtételt vezetett be egyrészt a veszteségek elvesztése szabályának, másrészt pedig a szanálási rendelkezésnek a célja között.

162 Ami a veszteségek elvesztése szabályának célját illeti, jóllehet a közigazgatási eljárás során a német hatóságok hivatkoztak annak céljára, hogy „kizárj[ák] a veszteségek átviteléhez kapcsolódó olyan visszaéléseket, amelyekre üres cégek felvásárlása útján kerül” (a megtámadott határozat

(85) preambulumbekezdése) a Bizottság megállapította, amint az a veszteségek elvesztése régi szabályának az új szabállyal történő módosításaiból kitűnik, hogy a cél „a társasági adókulcs 25%-ról 15%-ra történő csökkentésé[nek] finanszíroz[ása]” volt (a megtámadott határozat (86) preambulumbekezdése).

163 Ezzel szemben a szanálási rendelkezés célja a Bizottság szerint a gazdasági és pénzügyi válság okozta problémák elleni küzdelem és a nehéz helyzetben lévő vállalkozások támogatása a válság ezen összefüggésében (a megtámadott határozat (87) és (88) preambulumbekezdése). A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy ezen rendelkezése célja az adórendszeren kívül esett (a megtámadott határozat (89) preambulumbekezdése).

164 Meg kell állapítani, hogy a vitatott intézkedés megfogalmazásából világosan kitűnik, hogy célja a nehéz helyzetben lévő vállalkozások szanálásának előnyben részesítése volt. Amennyiben nem ez az eset állt fenn, nem tudjuk megmagyarázni, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése és a KStG 8c. §-ának (1b) bekezdése (lásd a fenti 10. pontot), miért írja elő alkalmazási feltételei között, hogy a részesedésszerzés a társaság szanálásának céljából menjen végbe, és a vállalkozás a szerzés időpontjában fizetésképtelen vagy eladósodott legyen, illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegesse. Egyébiránt a felperes maga is elismeri, hogy a vitatott intézkedéssel a jogalkotó szintén azt a célt követi, hogy a válság révén megrendült és a fizetésképtelenség helyzetében lévő vállalkozások ismét fizetőképesek legyenek.

165 Egyértelmű tehát, hogy a vitatott intézkedés célja, legalábbis fő célja a nehéz helyzetben lévő vállalkozások szanálásának megkönnyítése.

166 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a fent hivatkozott cél nem tartozik a szóban forgó adórendszer alapelvei vagy vezérlő elvei közé, nem belső cél tehát, hanem azon kívül esik (lásd ebben az értelemben és analógia útján: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EBHT, EU:C:2006:511, 82. pont; 2013. július 18-i P-ítélet, C-6/12, EBHT, EU:C:2013:525, 30. pont), annak vizsgálatának szükségessége nélkül, hogy a vitatott intézkedés arányos-e a követett céllal.

167 Mindenesetre a vitatott intézkedést nem igazolják a felperes és a beavatkozó fél által előterjesztett érvek sem.

168 Először is az intézkedést nem igazolja a teherviselő képesség szerinti adózás elve.

169 Azon ténytől függetlenül, hogy ezen igazolás nem tűnik ki a szóban forgó törvény indokolásából, úgy tűnik, hogy kapcsolódik a veszteségek elvesztése szabályának céljához, azaz a veszteségátvitelekkel való visszaélések elleni küzdelemhez. Lényegében ezen érv szerint, mivel egyrészt a veszteségek elvesztésének szabálya a visszaélések megakadályozására irányul, másrészt pedig szanálás esetében nem áll fenn visszaélés, ebből az következik, hogy a szanálási rendelkezés alkalmazását ugyanazon logika igazolja, mint a veszteségek elvesztése szabályának alkalmazását, amely a teherviselő képesség szerinti adózás elvének kifejezéseként a veszteségek átvitele általános szabálya alkalmazásának visszaállítására szorítkozik.

170 Mindazonáltal, feltételezve, hogy helyes ezen értelmezés, meg kell állapítani, hogy az intézkedés nem tűnik a kitűzött céllal koherensnek. Ugyanis, amint az az első jogalap keretében megállapításra került, a vitatott intézkedés csak a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokra alkalmazandó. E körülmények között nem értjük, hogy a teherviselő képesség szerinti adózás elve miért követelné meg, hogy a nehéz helyzetben lévő vállalkozás részesüljön a veszteségek átvitelében, míg az átvitel elutasításra kerül olyan vállalkozás esetében, amely veszteséget termelt, és teljesíti a szanálási rendelkezésben előírt egyéb feltételeket.

171 Továbbá a vitatott intézkedést nem igazolják egyrészt a hátrányos részesedésszerzés és a szanálás érdekében történő részesedés közötti különbségek, másrészt pedig az adóalanyok közötti objektív különbségek sem. A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes szerint a szanálás érdekében történő részesedésszerzés esetében az új részesedéssel rendelkező nem gyakorolna teljes körű ellenőrzést a veszteségek felhasználása felett. Emellett a szanálandó vállalkozásoknak a működőképes vállalkozásokkal szemben nincs lehetőségük a tőkepiaci finanszírozásra vagy átvevő keresésére. Nincs lehetőségük továbbá a veszteségeik megőrzésére a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések szerint.

172 E tekintetben egyrészt meg kell állapítani, hogy nem koherens a veszteségek felhasználása feletti ellenőrzés hiányára alapított érv. A szanálási rendelkezés feltételeit nem teljesítő egyéb vállalkozások ugyanis szintén szembenézhetnek gazdasági nehézségekkel, és adott esetben nincs lehetőségük a veszteségek felhasználásának ellenőrzésére, miközben kizártak a szanálási rendelkezés alkalmazásából. Másrészt a szanálandó vállalkozások és a működőképes vállalkozások helyzete közötti, a tőkéhez való hozzáférés és a rejtett tartalékok rendelkezésre állása vonatkozásában fennálló különbség nem bír jelentőséggel a jelen ügyben. Így a Bizottság helyesen állapította meg a megtámadott határozat (91) preambulumbekezdésében, hogy a nehéz helyzetben lévő vállalkozások tőkéhez való hozzáférésének előnyben részesítésére irányuló esetleges cél nem tartozik szorosan az adórendszerhez.

173 Ennélfogva azt a következtetést kell levonni, hogy sem a felperes, sem pedig a Németországi Szövetségi Köztársaság nem terjesztett elő a vitatott intézkedést a fenti 158–160. pont szerint igazoló tényeket.

174 Összegzésül a második jogalapot, következésképpen pedig a keresetet teljes egészében el kell utasítani.

A költségekről

175 A Törvényszék eljárási szabályzata 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mindazonáltal ugyanezen szabályzat 134. cikkének (3) bekezdése alapján részleges pernyertesség esetén, és ha az ügy körülményei alapján indokoltnak látszik, a Törvényszék határozhat úgy, hogy a fél saját költségein felül viseli a másik fél költségeinek egy részét is.

176 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy egyrészt el kell utasítani a Bizottság által az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 114. cikke szerint előterjesztett elfogadhatatlansági kifogást, másrészt a keresetet mint megalapozatlant teljes egészében el kell utasítani.

177 A körülményekre tekintettel a felperest kell kötelezni a saját költségein kívül a Bizottság részéről felmerült költségek kétharmadának viselésére, és a Bizottságot kell kötelezni a saját költségei egyharmadának viselésére.

178 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján a jogvitába beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen a Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kilencedik tanács)

a következőképpen határozott:

1) A Törvényszék az elfogadhatatlansági kifogást elutasítja.

2) A Törvényszék a keresetet mint megalapozatlant elutasítja.

3) A Heitkamp BauHolding GmbH maga viseli saját költségeit, valamint az Európai Bizottság részéről felmerült költségek kétharmadát. A Bizottság viseli saját költségeinek egyharmadát.

4) A Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

Berardis Czúcz Popescu

Kihirdetve Luxembourgban, a 2016. február 4-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

Nemzeti jogi háttér 1

A veszteségek átvitelének szabálya 2

A veszteségek elvesztésének szabálya 2

A szanálási rendelkezés 3

A rejtett tartalékokra és a vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések 4

A jogvita alapját képező tényállás 4

Közigazgatási eljárás 5

A megtámadott határozat 5

Az eljárás és a felek kérelmei 7

A jogkérdésről 8

A kereset elfogadhatóságáról 8

Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében vett kereshetőségi jogról 8

Az eljáráshoz fűződő érdekről 12

Az ügy érdeméről 13

A vitatott intézkedés prima facie szelektív jellegének hiányára alapított első jogalapról 14

– A referencia-rendszer meghatározása során elkövetett hibán alapuló első részről 14

– A szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetének értékelésekor fennálló hibára és a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított második részről 16

– A bizalomvédelem elvének megsértésére alapított harmadik részről 20

A vitatott intézkedésnek az adórendszer jellegére és szerkezetére tekintettel történő igazolására alapított második jogalapról 20

A költségekről 23