BENDROJO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. vasario 4 d.*

„Valstybės pagalba — Vokietijos mokesčių teisės aktai, susiję su nuostolių perkėlimu į kitus mokestinius metus (Sanierungsklausel) — Sprendimas, kuriuo valstybės pagalba pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka — Ieškinys dėl panaikinimo — Konkretus poveikis — Priimtinumas — Valstybės pagalbos sąvoka — Atrankinis pobūdis — Mokesčių sistemos pobūdis ir struktūra“

Byloje T-287/11

Heitkamp BauHolding GmbH, įsteigta Hernėje (Vokietija), iš pradžių atstovaujama advokatų W. Niemann, M. Kiera-Nöllen ir S. Geringhoff, vėliau – W. Niemann, S. Geringhoff ir P. Dodos,

ieškovė,

palaikoma

Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

įstojusios į bylą šalies,

prieš

Europos Komisiją, iš pradžių atstovaujamą R. Lyal, T. Maxian Rusche ir M. Adam, vėliau – R. Lyal, T. Maxian Rusche ir C. Egerer,

atsakovę,

dėl prašymo panaikinti 2011 m. sausio 26 d. Komisijos sprendimą 2011/527/ES dėl valstybės pagalbos C 7/10 (ex CP 250/09 ir NN 5/10), kurią Vokietija suteikė pagal sanavimo sąlygą, numatytą Pelno mokesčio įstatyme (*KStG*, *Sanierungsklausel*) (OL L 235, p. 26),

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas G. Berardis, teisėjai O. Czúcz ir A. Popescu (pranešėjas),

posėdžio sekretorė K. Andová, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 8 d. posėdžiui,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

Nacionalinis teisinis pagrindas

Nuostolių perkėlimo taisyklė

1 Vokietijoje pagal *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas) 10d straipsnio 2 dalį per mokestinį laikotarpį patirti nuostoliai gali būti perkelti į vėlesnius mokestinius laikotarpius, o tai reiškia, kad aptariami nuostoliai gali būti atimti iš kitų metų apmokestinamų pajamų (toliau – nuostolių perkėlimo taisyklė).

2 Pagal *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *KStG*) 8 straipsnio 1 dalį nuostolių perkėlimo taisyklė taikoma ir įmonėms, apmokestinamoms pelno mokesčiu.

Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė

3 Nuostolių perkėlimo galimybės pasekmė buvo ta, kad buvo įsigyjama „priedangos bendrovių“, t. y. įmonių, seniai nebevykdančių jokios komercinės veiklos, bet vis dar galinčių perkelti nuostolius (sandoriai vadinami *Mantelkauf*).

4 1997 m. siekdamas užkirsti kelią „priedangos bendrovių“ įsigijimui Vokietijos įstatymų leidėjas priėmė *KStG* 8 straipsnio 4 dalį (toliau – ankstesnė teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė). Šioje nuostatoje buvo numatyta, kad nuostolius galėjo perkelti tik įmonės, teisiškai ir ekonomiškai tapačios su nuostolių patyrusiomis įmonėmis. Pagal šią nuostatą bendrovės nebuvo laikomos tapačiomis, jei daugiau nei pusė bendrovės akcijų buvo perleistos ir jei akcinė bendrovė tęsė arba atnaujino savo veiklą naudodamasi iš esmės nauju apyvartiniu kapitalu.

5 Tačiau ankstesnėje teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklėje buvo numatyta išimtis, minėta *KStG* 8 straipsnio 4 dalies trečiame sakinyje, pagal kurią egzistavo ekonominis tapatumas ir nebuvo prarandama teisė perkelti nuostolius įsigyjamos bendrovės „sanavimo“ atveju. Taip buvo susiklosčius dviem situacijoms: pirma, kai naujas investuotas apyvartinis kapitalas buvo skirtas tik įmonei, dėl kurios atsirado neatskaityti mokesčiai, sanuoti ir subjektas per kitus penkerius metus tęsia šios įmonės veiklą tokiu mastu, kuris atitinka jos bendrą padėtį, prilygstančią bendram ekonominės padėties vaizdui; antra, kai įgijėjas, užuot investavęs į apyvartinį kapitalą, kompensuoja į nuostolingos įmonės apskaitą įtrauktus nuostolius.

6 2008 m. *Unternehmensteuerreformgesetz* (Įmonių apmokestinimo reformos įstatymas) buvo panaikinta ankstesnė teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė ir įtraukta nauja *KStG* 8c straipsnio 1 dalis (toliau – teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė). Šioje nuostatoje ribojama galimybė perkelti nuostolius, jei įsigyjama 25 % arba daugiau bendrovės akcijų (toliau – žalingas akcijų įsigijimas). Konkrečiai kalbant, naujoje nuostatoje numatyta, kad, pirma, jei per penkerius metus įgijėjui perduodama 25 %–50 % bendrovės pasirašyto kapitalo, dalininko teisių, bendrovės valdymo teisių ar balsavimo teisių, nepanaudotų nuostolių nebegalima atskaityti proporcingai pagal procentinį minėtų teisių perdavimą ir, antra, nepanaudotų nuostolių nebegalima atskaityti visiškai, jei įgijėjui perduodama daugiau kaip 50 % bendrovės pasirašyto kapitalo, dalininko teisių, bendrovės valdymo teisių ar balsavimo teisių.

7 Naujoje teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklėje iš pradžių nebuvo numatyta jokios išimties. Tačiau susiklosčius žalingo akcijų perėmimo, kuriuo siekiama sanuoti sunkumų patiriančias įmones, situacijai mokesčių institucijos, laikydamosi teisingumo principo, galėjo atleisti nuo mokesčio pagal 2003 m. kovo 27 d. Vokietijos Federalinės finansų ministerijos sanavimo dekretą (toliau – Sanavimo dekretas).

Sanavimo sąlyga

8 2007 m. rugsėjo mėn. Vokietijos vyriausybė pateikė *Bundestag* (Federalinio parlamento žemieji rūmai) įstatymo, vadinamo *MoRaKG* įstatymu dėl bendrųjų sąlygų, reguliuojančių investicijas į kapitalą, projektą, jame buvo numatyta, be kita ko, teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtis.

9 Pranešus apie nagrinėjamą įstatymo projektą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį, 2009 m. rugsėjo 30 d. Sprendimu 2010/13/EB dėl pagalbos Nr. C 2/09 (ex N 221/08 ir N 413/08), kurią Vokietija ketina skirti bendrosioms kapitalo investicijų sąlygoms modernizuoti (OL L 6, 2010, p. 32), Europos Komisija uždraudė numatomą išimtį, ją laikydama su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba.

10 2009 m. birželio mėn. *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* (Sveikatos draudimo įstatymas dėl mokesčių naštos piliečiams sumažinimo) buvo įtraukta *KStG* 8c straipsnio 1a dalis (toliau – sanavimo sąlyga arba ginčijama priemonė), pagal kurią ir toliau galima perkelti nuostolius, kai įsigyjama sunkumų patirianti įmonė siekiant sanuoti. Pagal šią sąlygą subjektas gali perkelti nuostolius taip pat ir žalingo akcijų įsigijimo atveju šiomis sąlygomis:

a) akcijos perkamos bendrovei sanuoti;

b) įmonė akcijų pirkimo metu yra nemoki ar pernelyg įsiskolinusi arba jai gresia tapti nemokia ar pernelyg įsiskolinusia;

c) išlaikomos pagrindinės veiklos struktūros, todėl galima daryti prielaidą, kad:

— subjektas vykdo sudarytą kolektyvinę sutartį, kurioje numatytos nuostatos dėl darbo vietų išlaikymo, arba

— per pirmus penkerius metus nuo akcijų įsigijimo išlaikoma 80 % darbo vietų (skaičiuojant pagal metinę vidutinę darbo užmokesčio sumą), arba

— per 12 mėnesių po įsigijimo padaromas didelis įnašas į apyvartinį kapitalą arba atleidžiama nuo dar mokėtinų skolų; laikoma, kad padarytas didelis įnašas, jei naujas apyvartinis kapitalas sudaro ne mažiau kaip 25 % praėjusių ūkinių metų turto; naujo apyvartinio kapitalo vertę mažina visos akcinės bendrovės išmokos, sumokėtos per trejus metus nuo naujo apyvartinio kapitalo įnašo;

d) per penkerius metus nuo akcijų įsigijimo nepakeičiama veiklos sritis;

e) akcijų įsigijimo metu bendrovė nesustabdė savo veiklos.

11 Sanavimo sąlyga įsigaliojo 2009 m. liepos 10 d. atgaline data nuo 2008 m. sausio 1 d., t. y. tą pačią dieną, kada įsigaliojo teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė.

Nematomų rezervų ir įmonių grupių sąlygos

12 2009 m. gruodžio mėn. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (Ekonominio augimo spartinimo įstatymas) buvo įtvirtintos dvi naujos teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtys, jos įsigaliojo 2010 m. sausio 1 d., t. y. pirma, *KStG* 8c straipsnio 1 dalies penktas sakinys (toliau – įmonių grupių sąlyga) ir, antra, *KStG* 8c straipsnio 1 dalies šeštas sakinys (toliau – nematomų rezervų sąlyga).

13 Įmonių grupių sąlyga numato, kad ir toliau galima perkelti nuostolius visais restruktūrizacijos atvejais, jeigu ji atliekama išimtinai įmonių grupės, kurią valdo vienas asmuo arba viena bendrovė, turintys 100 % akcijų, viduje.

14 Nematomų rezervų sąlyga numato, kad ir toliau galima perkelti nuostolius tiek, kiek žalingo akcijų įsigijimo atveju šie nuostoliai atitinka bendrovės apyvartinio kapitalo nematomus rezervus, „nematomus rezervus“ suprantant kaip sumą, kurią sudaro, pirma, nuosavo kapitalo, kuris visas nustatomas apskaičiuojant pelną mokesčių tikslais, ir, antra, bendrovės akcijų vertės, atitinkančios nuosavą kapitalą, skirtumas.

Faktinės bylos aplinkybės

15 Iškovė *Heitkamp BauHolding GmbH* yra bendrovė, kuriai nuo 2008 m. buvo kilęs nemokumo pavojus ir kuri turėjo būti sanuojama.

16 2009 m. vasario 20 d. ieškovės patronuojančioji bendrovė *Heitkamp KG* išpirko ieškovės akcijas, siekdama sujungti abi bendroves.

17 Per aptariamą sandorį ieškovė atitiko sąlygas sanavimo sąlygai taikyti, kaip tai matyti iš 2009 m. lapkričio 11 d. *Finanzamt Herne* (Hernės mokesčių administratorius) privalomosios informacijos (toliau – privalomoji informacija).

18 Be to, 2010 m. balandžio 29 d. gavo mokesčių administratoriaus pranešimą dėl pelno mokesčio perskaičiavimo už 2009 mokestinius metus, jame buvo atsižvelgta į perkeltus nuostolius remiantis sanavimo sąlyga.

19 Po Komisijos sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą (žr. šio sprendimo 25 punktą) 2010 m. balandžio 30 d. raštu Vokietijos finansų ministerija nurodė mokesčių administratoriui nebetaikyti sanavimo sąlygos.

20 Todėl 2010 m. gruodžio 27 d. 2010 m. balandžio 29 d. pranešimas dėl pelno mokesčio perskaičiavimo buvo pakeistas nauju pranešimu dėl pelno mokesčio perskaičiavimo už 2009 mokestinius metus ir jame nebuvo atsižvelgta į sanavimo sąlygą. 2011 m. sausio mėn. ieškovė gavo pranešimus dėl pelno mokesčio perskaičiavimo už vėlesnius mokestinius laikotarpius arba susijusius su kitais mokesčiais ir rinkliavomis, kuriuose taip pat buvo nepaisoma sanavimo sąlygos.

21 2011 m. balandžio 1 d. ieškovė gavo pranešimus dėl apmokestinimo pelno mokesčiu ir baziniu profesiniu mokesčiu už 2009 mokestinius metus. Dėl sanavimo sąlygos netaikymo ieškovė negalėjo perkelti 2008 m. gruodžio 31 d. buvusių nuostolių.

22 2011 m. balandžio 19 d. mokesčių administratorius panaikino privalomąją informaciją.

23 2011 m. liepos 22 d. Vokietijos Federacinė Respublika pranešė Komisijai įmonių, kurios pasinaudojo ginčijama priemone, sąrašą, kaip tai nurodyta padaryti ginčijamame sprendime (žr. vėliau šio sprendimo 34 punktą). Ieškovės pavadinimas buvo sąraše tarp įmonių, dėl kurių buvo panaikinta privalomoji informacija, susijusi su sanavimo sąlygos taikymu.

24 Ieškovė apskundė minėtus pranešimus dėl mokesčių perskaičiavimo ir pranešimus dėl apmokestinimo mokesčių administratoriui ir kompetentinguose teismuose. 2011 m. rugpjūčio 1 d. nutartimi *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas) sustabdė minėtų pranešimų vykdymą.

Administracinė procedūra

25 2009 m. rugpjūčio 5 d. ir 2009 m. rugsėjo 30 d. Komisija paprašė Vokietijos Federacinės Respublikos pateikti informacijos dėl *KStG* 8c straipsnio. Vokietijos valdžios institucijos atsakė į šį prašymą 2009 m. rugpjūčio 20 d. ir 2009 m. lapkričio 5 d. raštais. 2010 m. vasario 24 d. sprendimu (OL C 90, p. 8; toliau – sprendimas pradėti procedūrą) Komisija dėl valstybės pagalbos C7/10 (ex NN 5/10) pradėjo oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį.

26 2010 m. balandžio 8 d. Komisijos sprendimas pradėti procedūrą buvo paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ir visi suinteresuotieji asmenys pakviesti teikti savo pastabas. Atsakydamos į tai Vokietijos valdžios institucijos atsiuntė savo 2010 m. balandžio 9 d. raštą.

27 2010 m. balandžio 9 d. ir birželio 3 d. įvyko du susitikimai tarp Komisijos tarnybų ir Vokietijos Federacinės Respublikos atstovų. 2010 m. liepos 2 d. pastaroji pateikė išsamesnę informaciją. Iš trečiųjų šalių Komisija negavo pastabų.

Ginčijamas sprendimas

28 2011 m. sausio 26 d. Komisija priėmė Sprendimą 2011/527/ES dėl Vokietijos valstybės pagalbos C 7/10 (ex CP 250/09 ir NN 5/10), kurią ji suteikė pagal sanavimo sąlygą, numatytą Pelno mokesčio įstatyme (*KStG*, *Sanierungsklausel*) (OL L 235, p. 26, toliau – ginčijamas sprendimas).

29 Pirma, Komisija sanavimo sąlygą kvalifikavo kaip valstybės pagalbą.

30 Komisija pažymėjo, kad dėl Vokietijos vyriausybės suteiktos galimybės tam tikroms įmonėms sumažinti savo mokesčių naštą perkeliant nuostolius prarandama viešųjų pajamų, todėl ši galimybė buvo suteikta iš valstybės išteklių. Ji pridūrė, kad pagalba buvo suteikta įstatymu, todėl ji priskirtina valstybei.

31 Komisija manė, kad sanavimo sąlyga įtvirtino bendros taisyklės, kurioje numatytas teisės perkelti bendrovės nepanaudotus nuostolius netekimas, kai pasikeičia akcininkai, išimtį. Todėl minėta sąlyga galėjo būti suteiktas atrankusis pranašumas įmonėms, kurios įgyvendino sąlygas ja pasinaudoti, ir tas pranašumas negalėjo būti pateisintas nei sistemos pobūdžiu, nei bendra jos struktūra. Iš tiesų, anot Komisijos, sanavimo sąlyga buvo siekiama kovoti su problemomis, kilusiomis dėl ekonominės ir finansinės krizės, o tai yra mokesčių sistemai nepriklausantis tikslas.

32 Komisija konstatavo, kad sanavimo sąlyga buvo taikoma visoms Vokietijos ekonomikos šakoms ir kad joms visoms buvo atstovaujama rinkose, kuriose jos aiškiai konkuravo ir kuriose buvo prekiaujama tarp valstybių narių. Todėl ši priemonė galėjo daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai ar iškreipti konkurenciją arba kelti jos iškraipymo grėsmę. Be to, nors visos įmonės, kurios potencialiai galėjo pasinaudoti šia priemone, buvo sunkumų patiriančios įmonės, kaip jos suprantamos pagal Bendrijos gaires dėl valstybės pagalbos sunkumus patiriančioms įmonėms sanuoti ir restruktūrizuoti (OL C 244, 2004 10 1, p. 2), nė vienai iš jų nebuvo taikomas 2006 m. gruodžio 15 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1998/2006 dėl Sutarties 87 ir 88 straipsnių taikymo *de minimis* pagalbai (OL L 379, p. 5).

33 Antra, Komisija nagrinėjo, ar priemonė galėjo būti laikoma suderinama su vidaus rinka, ir priėjo prie išvados, kad kai kuriems pagalbos gavėjams pagalba galėjo būti suteikta su vidaus rinka suderinama ribota pagalbos suma tiek, kiek jie atitiko visas Vokietijos pagalbos schemos, kurią ji patvirtino remdamasi Bendrijos laikinąja valstybės pagalbos priemonių sistema siekiant padidinti galimybes gauti finansavimą esant dabartinei finansų ir ekonomikos krizei (OL C 83, 2009 4 7, p. 1), sąlygas. Tačiau Komisija atmetė tai, kad sanavimo sąlyga buvo suderinama su vidaus rinka remiantis gairėmis dėl

valstybės pagalbos sunkumų patiriančioms įmonėms sanuoti ir restruktūrizuoti, 2007–2013 m. nacionalinės regioninės pagalbos teikimo gairėmis (OL C 54, 2006 3 4, p. 13) ir Valstybės pagalbos aplinkos apsaugai gairėmis (OL C 82, 2008 4 1, p. 1), taip pat SESV 107 straipsnio 3 dalimi.

34 Trečia, Komisija nurodė Vokietijos Federacinei Respublikai imtis visų būtinų priemonių susigrąžinti neteisėtai suteiktą pagalbą iš jos gavėjų. Be to, Vokietijos Federacinė Respublika turėjo sudaryti sąrašą įmonių, kurios pasinaudojo pagalba nuo 2008 m. sausio 1 d. Komisija taip pat pažymėjo, kad metų data, kurią turėjo būti sumokėtas pelno mokestis, yra taikytina data, kurią atitinkama pagalba buvo suteikta gavėjams, ir kad susigrąžintinos pagalbos suma apskaičiuojama pagal atitinkamų įmonių mokesčių deklaracijas. Anot Komisijos, pagalbos suma atitiko mokesčio sumos, kurią būtų reikėję mokėti netaikant sanavimo sąlygos, ir faktiškai sumokėtos mokesčio sumos skirtumą.

35 Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis išdėstyta taip:

„1 straipsnis

Valstybės pagalbos schema, kurią Vokietija neteisėtai taikė pagal [*KStG*] 8c straipsnio 1 dalį pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalies nuostatas, yra nesuderinama su vidaus rinka.

2 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą suteikta pagalba yra suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies b punktą, kaip jis išaiškintas Bendrijos laikinojoje sistemoje, jei pagalbos suma ne didesnė kaip 500 000 EUR, gavėjas 2008 m. liepos 1 d. nebuvo sunkumų patirianti įmonė ir tenkinamos visos kitos Bendrijos laikinosios sistemos 4.2.2 skyriuje ir sprendime, kuriuo patvirtinta Vokietijos pagalbos schema, nustatytos sąlygos.

3 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą suteikta pagalba, suteikimo momentu atitikusi pagalbos schemos, kurią Komisija patvirtino kitu, ne [2008 m. rugpjūčio 6 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 800/2008, skelbiančio tam tikrų rūšių pagalbą suderinama su bendrąja rinka taikant Sutarties 87 ir 88 straipsnius (Bendrasis bendrosios išimties reglamentas) (OL L 214, p. 3)], Regioninės pagalbos gairių arba Bendrijos valstybės pagalbos moksliniams tyrimams, taikomajai veiklai ir naujovių diegimui sistemos [(OL C 323, 2006 12 30, p. 1)] teisiniu pagrindu ir pagal kurią sunkumų patiriančios įmonės taip pat gali būti pagalbos gavėjos, sąlygas, yra suderinama su vidaus rinka, jei neviršija šios rūšies pagalbai taikomo didžiausio pagalbos intensyvumo.

4 straipsnis

1. 1 straipsnyje nurodytą pagalbos schemą Vokietija turi panaikinti.

2. Vokietija iš gavėjų išieško su vidaus rinka nesuderinamą pagalbą, suteiktą pagal 1 straipsnyje nurodytą pagalbos schemą.

<…>

6 straipsnis

1. Vokietija Komisijai per du mėnesius po šio sprendimo paskelbimo pateikia šią informaciją:

a) pagalbos pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą gavėjų sąrašą ir bendrą pagalbos, kurią kiekvienas iš jų gavo pagal šią schemą, sumą;

<…>“

Procesas ir šalių reikalavimai

36 Ieškovė pareiškė šį ieškinį, jį Bendrojo Teismo kanceliarija gavo 2011 m. birželio 6 dieną.

37 Atskiru dokumentu, pateiktu Bendrojo Teismo kanceliarijai 2011 m. rugsėjo 16 d., Komisija, remdamasi 1991 m. gegužės 2 d. Bendrojo Teismo procedūros reglamento 114 straipsnio 1 dalimi, pateikė prieštaravimą dėl priimtinumo. 2011 m. spalio 20 d. ieškovė pateikė savo pastabas dėl šio prieštaravimo.

38 2011 m. rugpjūčio 29 d. Bendrojo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu Vokietijos Federacinė Respublika paprašė leisti įstoti į šią bylą palaikyti ieškovės reikalavimų. 2011 m. spalio 5 d. nutartimi Bendrojo Teismo antrosios kolegijos pirmininkas patenkino šį prašymą įstoti į bylą. Vokietijos Federacinė Respublika pateikė savo įstojimo į bylą paaiškinimą, apribotą vien priimtinumo klausimo, kitos šalys pateikė savo pastabas dėl jo per nustatytą terminą.

39 Pakeitus Bendrojo Teismo kolegijų sudėtį, teisėjas pranešėjas buvo paskirtas į aštuntąją kolegiją, todėl ši byla paskirta šiai kolegijai.

40 2012 m. sausio 30 d. ieškovės prašymu aštuntosios kolegijos pirmininkas sustabdė procesą iki 2012 m. rugsėjo 4 d.

41 Pakeitus Bendrojo Teismo kolegijų sudėtį, teisėjas pranešėjas buvo paskirtas į devintąją kolegiją, todėl ši byla paskirta šiai kolegijai.

42 2014 m. gegužės 21 d. Bendrojo Teismo (devintoji kolegija) nutartimi prieštaravimas dėl priimtinumo buvo prijungtas prie bylos nagrinėjimo iš esmės, pagal 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 114 straipsnio 1 dalį.

43 2014 m. liepos 3 d. Komisija pateikė atsiliepimą į ieškinį. 2014 m. rugpjūčio 15 d. ieškovė ir 2014 m. gruodžio 13 d. Komisija atitinkamai pateikė dubliką ir tripliką.

44 2014 m. rugpjūčio 21 d. Vokietijos Federacinė Respublika pateikė savo įstojimo į bylą paaiškinimą, kitos šalys pateikė savo pastabas dėl jo per nustatytą terminą.

45 Remdamasis 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 64 straipsnyje numatytomis proceso organizavimo priemonėmis 2015 m. gegužės 19 d. Bendrasis Teismas (devintoji kolegija) pateikė klausimus raštu šalims, jos atsakė per nustatytą terminą.

46 Per 2015 m. liepos 8 d. posėdį išklausytos šalių nuomonės žodžiu ir atsakymai į Bendrojo Teismo pateiktus klausimus.

47 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, Bendrojo Teismo prašo:

— atmesti Komisijos pateiktą prieštaravimą dėl priimtinumo,

— panaikinti ginčijamą sprendimą,

— priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

48 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

— atmesti ieškinį kaip nepriimtiną arba, netenkinus pirmojo prašymo, kaip nepagrįstą,

— priteisti iš ieškovės bylinėjimosi išlaidas.

Dėl teisės

Dėl ieškinio priimtinumo

49 Grįsdama prieštaravimą dėl priimtinumo Komisija nurodo, kad šis ieškinys yra nepriimtinas, nes ieškovė neįrodė, nei kad SESV 263 straipsnio ketvirtos pastraipos sąlygos yra įgyvendintos, nei kad ji yra suinteresuota pareikšti ieškinį.

Dėl teisės pareikšti ieškinį, kaip ji suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą

50 Pirma, Komisija ginčija ieškovės teisę pareikšti ieškinį, nes ji nėra konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu.

51 Komisija teigia, kad ieškovė nėra faktinė konkrečios pagalbos, kuri suteikta pagal sanavimo sąlygą ir kurią ji nurodė susigrąžinti, gavėja. Iš tiesų mokesčių skola nustatoma teisiškai privalomu būdu – tik pranešimu dėl apmokestinimo pagal Vokietijos mokesčių kodekso 155 straipsnio 1 dalį.

52 Nesant pranešimo dėl apmokestinimo, kuriame nustatoma mokesčių skola taikant ginčijamą priemonę, ieškovė negali grįsti konkretaus poveikio jai nei pranešimu dėl mokesčių perskaičiavimo, nei privalomąja informacija. Ji taip pat negali remtis suinteresuotosios šalies, kaip ji suprantama pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį, statusu. Šiuo klausimu Komisija skiria mokesčio atsiradimą ir suėjusį jo mokėjimo terminą ir nurodo, kad nustačius mokesčių skolą teisiškai privalomu būdu – tik pranešimu dėl apmokestinimo – būtų pagrįsta ieškovės konkreti sąsaja.

53 Šiomis aplinkybėmis ginčijamame sprendime nebuvo nurodyta susigrąžinti ieškovei suteiktą pagalbą, tačiau buvo nurodyta nacionalinėms institucijoms sukelti pagalbos schemos nesuderinamumo su vidaus rinka padarinius pranešimais dėl apmokestinimo. Pastarieji galėjo būti skundžiami nacionaliniame teisme, kaip tai buvo padaryta nagrinėjamu atveju, ir *Finanzgericht* sustabdė nagrinėjamų pranešimų dėl apmokestinimo vykdymą.

54 Antra, Komisija pažymi, kad ieškinys taip pat nepriimtinas ir pagal SESV 263 straipsnio ketvirtoje pastraipoje numatyta trečiąjį atvejį, nes ginčijamame sprendime įtvirtintos įgyvendinimo priemonės, t. y. pranešimų dėl apmokestinimo parengimas.

55 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, teigia, kad ieškinys yra priimtinas.

56 Pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą „kiekvienas fizinis ar juridinis asmuo gali <...> pateikti ieškinį dėl jam skirto akto arba akto, kuris yra tiesiogiai ir konkrečiai su juo susijęs, ir dėl teisės akto, tiesiogiai su juo susijusio ir dėl kurio nereikia patvirtinti įgyvendinančias priemones“.

57 Pirmiausia reikia priminti, kad ginčijamas sprendimas yra skirtas ne ieškovei, vienintelis jo adresatas yra Vokietijos Federacinė Respublika.

58 Taip pat reikia pažymėti, kad dėl to, jog ginčijamo sprendimo 4 straipsnyje Vokietijos Federacinė Respublika įpareigojama panaikinti minėto sprendimo 1 straipsnyje numatytą pagalbą ir ją susigrąžinti, ieškovė turi būti laikoma tiesiogiai susijusia su šiuo sprendimu. Iš tiesų du teismų praktikos nustatyti

tiesioginio poveikio kriterijai yra, pirma, aplinkybė, kad nagrinėjamas aktas turi daryti tiesioginį poveikį asmens teisinei padėčiai, ir, antra, kad šis aktas neturi palikti jokios diskrecijos jo adresatams, atsakingiems už jo įgyvendinimą, šioje byloje yra patenkinti (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, Rink., EU:C:2009:556, 48 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šiuo klausimu Komisija nepateikia jokių prieštaravimų.

59 Kadangi nustatytas tiesioginis poveikis ieškovei, reikia patikrinti, ar ieškovė konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu, ir į šį klausimą atsakius teigiamai, nebereikės tikrinti, ar ginčijamas sprendimas yra reglamentuojamojo pobūdžio teisės aktas, dėl kurio nereikia priimti įgyvendinimo priemonių.

60 Pagal nusistovėjusią teismų praktiką kiti subjektai nei tie, kuriems sprendimas yra skirtas, gali remtis tuo, kad sprendimas konkrečiai su jais susijęs tik tuomet, jeigu jis juos paveikia dėl ypatingų savybių arba faktinių aplinkybių, kurios juos išskiria iš kitų asmenų, todėl individualizuoja taip pat, kaip ir asmenį, kuriam šis sprendimas yra skirtas (1963 m. liepos 15 d. Sprendimas *Plaumann / Komisija*, 25/62, Rink., EU:C:1963:17, p. 223; 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, Rink., EU:C:2011:368, 52 punktas ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Telefónica / Komisija*, C-274/12 P, Rink., EU:C:2013:852, 46 punktas).

61 Todėl įmonės pareikštas ieškinys dėl Komisijos sprendimo, kuriuo draudžiama sektorinės pagalbos schema, panaikinimo, jeigu ji susijusi su šiuo sprendimu tik dėl priklausymo atitinkamam sektoriui ir dėl to, kad potencialiai galėjo gauti naudos iš tos schemos, iš esmės yra nepriimtinas. Iš tiesų toks sprendimas šiai įmonei yra bendro pobūdžio priemonė, kuri taikoma objektyviai apibrėžtoms situacijoms ir sukelia teisinių pasekmių bendrai ir abstrakčiai numatytai asmenų kategorijai (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-298/00 P, Rink., EU:C:2004:240, 37 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Acegas / Komisija*, T-309/02, Rink., EU:T:2009:192, 47 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šiuo klausimu galimybė daugiau ar mažiau tiksliai nustatyti teisės subjektų, kuriems taikomas aktas, skaičių ar net tapatybę nereiškia, kad šis aktas turi būti laikomas konkrečiai susijusiu su šiais subjektais, nes tai taikoma atsižvelgiant į nagrinėjamame akte apibrėžtą objektyvią teisinę ar faktinę situaciją (šio sprendimo 60 punkte minėto Sprendimo *Telefónica / Komisija*, EU:C:2013:852, 47 punktas).

62 Tačiau jeigu sprendimas paveikia grupę asmenų, kurie buvo nustatyti arba kuriuos buvo galima nustatyti priimant šį aktą dėl šios grupės nariams būdingų kriterijų, šis aktas gali būti konkrečiai susijęs su šiais asmenimis tiek, kiek jie sudaro apibrėžtą ūkio subjektų grupę (1985 m. sausio 17 d. Sprendimo *Piraiki-Patraiki ir kt. / Komisija*, 11/82, Rink., EU:C:1985:18, 31 punktas; 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, Rink., EU:C:2006:416, 60 punktas ir šio sprendimo 58 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 54 punktas).

63 Remiantis šia teismo praktika reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant į ieškovės faktinę ir teisinę padėtį, ji turi būti laikoma konkrečiai susijusia su ginčijamu sprendimu.

64 Pirmiausia, priešingai, nei teigia ieškovė, reikia atmesti, kad dėl „suinteresuotojo“ asmens, kaip jis suprantamas pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį, statuso ieškovė gali naudotis ypatingu statusu, kuriuo apibūdinamas konkretus poveikis jai, ypač kai ji nepasinaudojo iš jo išplaukiančiomis procedūrinėmis teisėmis, konkrečiai kalbant, teise pateikti pastabas per formalią tyrimo procedūrą (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Komisija / Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum*, C-78/03 P, Rink., EU:C:2005:761, 37 puntą).

65 Dėl konkretaus poveikio, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 60 punkte minėtą Sprendimą *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17), pažymėtina, kad ieškovės faktinę ir teisinę situaciją apibūdina šios aplinkybės.

66 Pirma, baigiantis 2009 mokestiniams metams ir prieš pradedant Komisijai procedūrą ieškovė turėjo teisę perkelti nuostolius pagal Vokietijos teisės aktus, nes sanavimo sąlygoje numatytos sąlygos buvo įgyvendintos.

67 Antra, 2009 m. ieškovė uždirbo apmokestinamo pelno, iš kurio ji atėmė pagal sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius.

68 Vokietijos mokesčių administratorius patvirtino šias aplinkybes privalomojoje informacijoje ir pranešime dėl pelno mokesčio perskaičiavimo už 2009 mokestinius metus, kuriuose buvo atsižvelgiama į pagal sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius (žr. šio sprendimo 17 ir 18 punktus). Be to, dėl to, kad buvo gauta privalomoji informacija, vėliau ieškovė buvo įrašyta į Vokietijos institucijų Komisijai atsiųstą sąrašą pagal ginčijamo sprendimo 6 straipsnio 1 dalies b punktą.

69 Todėl taikant Vokietijos teisės aktus buvo akivaizdu, kad baigiantis 2009 mokestiniams metams ieškovė sutaupė mokesčių, kuriuos galėjo tiksliai apskaičiuoti. Iš tiesų, kadangi Vokietijos institucijos neturėjo jokios diskrecijos, susijusios su ginčijamos priemonės taikymu, minėtas mokesčių sutaupymas mokant mažesnį mokestį buvo tik laiko klausimas pagal mokesčių schemos taikymo tvarką. Taigi ieškovė turėjo Vokietijos institucijų prieš priimant sprendimą pradėti procedūrą ir ginčijamą sprendimą patvirtintą įgytą teisę sutaupyti mokesčių, kuri, nesant minėtų sprendimų, buvo sukonkretinta priimant pranešimą dėl apmokestinimo, kuriame leidžiama perkelti nuostolius ir vėliau juos įtraukti į savo balansą. Dėl šios priežasties Vokietijos mokesčių institucijos ir Komisija galėjo lengvai identifikuoti ieškovę.

70 Todėl ieškovė gali būti ne tik laikoma su ginčijamu sprendimu susijusia įmone dėl priklausymo aptariamam sektoriui ir dėl jos, kaip potencialios gavėjos, statuso, bet ji turi būti laikoma priklausančia uždarai ūkio subjektų, kurie priimant ginčijamą sprendimą buvo identifikuoti arba bent jau lengvai identifikuotini, grupei, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 60 punkte minėtą Sprendimą *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17) (pagal analogiją taip pat žr. šio sprendimo 62 punkte minėto Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, EU:C:2006:416, 63 punktą; šio sprendimo 58 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 57 punktą; šio sprendimo 60 punkte minėto Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, EU:C:2011:368, 56 punktą; 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Stichting Woonpunt ir kt. / Komisija*, C-132/12 P, Rink., EU:C:2014:100, 59–61 punktus ir Sprendimo *Stichting Woonlinie ir kt. / Komisija*, C-133/12 P, Rink., EU:C:2014:105, 46–48 punktus).

71 Šia išvada negalima abejoti remiantis aplinkybe, kad, priėmus sprendimą pradėti procedūrą ir vėliau ginčijamą sprendimą, Vokietijos institucijos priėmė priemones netaikyti sanavimo sąlygos, tarp kurių yra, be kita ko, privalomosios informacijos panaikinimas ir pranešimo dėl apmokestinimo pelno mokesčiu už 2009 mokestinius metus, kuriame nebebuvo atsižvelgiama į pagal sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius, priėmimas (žr. šio sprendimo 21 punktą).

72 Iš tiesų Vokietijos institucijos nusprendė sustabdyti sanavimo sąlygos taikymą vis dėlto jos nepanaikindamos, ir priimti pranešimą dėl apmokestinimo netaikant šios sąlygos, būtent siekdamos laikytis sprendimo pradėti procedūrą ir ginčijamo sprendimą. Todėl nagrinėdama ieškinio priimtinumą, kuriuo skundžiamas ginčijamas sprendimas, kur priėjo prie išvados, kad ginčijama priemonė yra valstybės pagalba, ir konstatavo jos nesuderinamumą su vidaus rinka, Komisija negali pasinaudoti tuo, jog Vokietijos institucijos tuoj pat ėmėsi visų būtinų priemonių šiam sprendimui vykdyti, laukdamos, kuo baigsis vėliau pareikšto ieškinio prieš Komisiją nagrinėjimas.

73 Be to, šia išvada taip pat negalima abejoti dėl Komisijos rašytinėse pastabose ir per posėdį nurodytos teismų praktikos, be kita ko, šio sprendimo 60 punkte minėto Sprendimo *Telefónica / Komisija* (C-274/12 P, Rink., EU:C:2013:852), 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *AMGA / Komisija* (T-300/02,

Rink., EU:T:2009:190), šio sprendimo 61 punkte minėto Sprendimo *Acegas / Komisija* (EU:T:2009:192) ir 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Iberdrola / Komisija* (T-221/10, Rink., EU:T:2012:112).

74 Iš tiesų šių bylų faktinės aplinkybės nepanašios į nagrinėjamos bylos, kurioje konstatuota, kad dėl Vokietijos mokesčių teisės aktų ypatybių, ieškovė turėjo įgytą teisę sutaupyti mokesčių, kurią patvirtino Vokietijos mokesčių institucijos (žr. šio sprendimo 68 punktą) faktines aplinkybes; ši aplinkybė ją išskyrė iš kitų ūkio subjektų, kurie buvo susiję tik kaip potencialiai besinaudojantys ginčijama priemone subjektai (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 58 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 55 punktą).

75 Šio sprendimo 69 punkte padaryta išvada negalima abejoti ir dėl Komisijos argumento, pagal kurį konkretus poveikis ieškovei gali būti pagrįstas tik iš valstybės išteklių suteiktu pranašumu ir kad finansinė našta valstybei atsirado tik kai mokesčio sumažėjimas buvo konstatuotas pranešime dėl apmokestinimo.

76 Iš tiesų primintina, kad elementai, kuriais teismų praktikoje grindžiama konkretus poveikis, kaip jis suprantama pagal SESN 263 straipsnio ketvirtą pastraipą (žr. šio sprendimo 60–62 punktus), nebūtinai sutampa su valstybės pagalbą sudarančiais elementais, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (pagal analogiją žr. šio sprendimo 60 punkte minėto Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, EU:C:2011:368, 56, 63 ir 64 punktus). Pagal šio sprendimo 60 punkte minėtą Sprendimą *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17, p. 223) kitas subjektas nei sprendimo adresatas yra konkrečiai susijęs su sprendimu, jeigu tas sprendimas susijęs su juo dėl tam tikrų jiems būdingų savybių arba dėl jo iš kitų asmenų išskiriančios faktinės padėties ir jeigu šis subjektas patenka į apibrėžtą ūkio subjektų grupę.

77 Taigi nagrinėjamu atveju reikia priminti, kad taikant nacionalinės teisės aktus prieš priimant sprendimą pradėti procedūrą ir vėliau ginčijamą sprendimą ieškovė turėjo Vokietijos mokesčių institucijų patvirtintą įgytą teisę sumažinti mokestį už 2009 mokestinius metus. Be to, ginčijamo sprendimo 50 konstatuojamojoje dalyje pati Komisija patikslina, kad dėl Vokietijos vyriausybės suteiktos galimybės tam tikroms įmonėms sumažinti savo mokesčių naštą perkeliant nuostolius prarandama viešųjų pajamų ir tai yra valstybės pagalba.

78 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėmis ieškovė yra tiesiogiai ir konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu.

79 Todėl ieškovė turi teisę pareikšti ieškinį, kaip tai suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą.

Dėl suinteresuotumo pareikšti ieškinį

80 Komisija nurodo, kad ieškovė nėra pagalbos gavėja, todėl ji negalėtų gauti jokios galimos naudos, jeigu Bendrasis Teismas panaikintų ginčijamą sprendimą. Priėmus ginčijamą sprendimą, Vokietijos Federacinė Respublika neturi susigrąžinti pagalbos iš ieškovės, be to, neatsižvelgiant į galimą ginčijamo sprendimo panaikinimą, Vokietijos institucijos gali bet kada nuspręsti visiškai panaikinti ginčijamą priemonę.

81 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, ginčija šiuos argumentus.

82 Iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad ieškinys dėl panaikinimo, pareikštas fizinio ar juridinio asmens, yra priimtinas tik tuo atveju, kai pareiškėjas yra suinteresuotas ginčijamo dokumento panaikinimu. Toks suinteresuotumas reiškia, kad pats ginčijamo akto panaikinimas gali turėti teisinių pasekmių ir kad taip dėl ieškinio baigties gali atsirasti nauda jį pareiškusiai šaliai (šiuo klausimu žr. šio

sprendimo 58 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 63 punktą; šio sprendimo 70 punkte minėto Sprendimo *Stichting Woonpunt ir kt. / Komisija*, EU:C:2014:100, 50–54 punktus ir šio sprendimo 70 punkte minėto Sprendimo *Stichting Woonlinie ir kt. / Komisija*, EU:C:2014:105, 54 punktą).

83 Šiuo atžvilgiu primintina, kad ieškinio priimtinumo sąlygos, išskyrus atvejį, kai prarandamas suinteresuotumas pareikšti ieškinį, vertinamos tuo metu, kai jis pareiškiamas (žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Shaw ir Falla / Komisija*, T-131/99, Rink., EU:T:2002:83, 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

84 Nagrinėjamu atveju ieškovė atitiko sąlygas pasinaudoti sanavimo sąlyga ir įgijo pranašumą, išplaukiantį iš šios sąlygos, kaip tai matyti iš šio sprendimo 66–69 punktų.

85 Nors sanavimo sąlygos taikymas buvo sustabdytas priėmus ginčijamą sprendimą, pagal *KStG* 34 straipsnio 6 dalį jį panaikinus, ta sąlyga vėl būtų taikoma atgaline data visoms įmonėms, dėl kurių priimti pranešimai dėl apmokestinimo netapo galutiniai, įskaitant ieškovę, todėl ginčijamo sprendimo panaikinimas būtų jai naudingas.

86 Be to, kaip teigia Komisija, net manant, kad ieškovė nebegalės uždirbti pelno ateityje, nes ji likviduojama, tai reiškia, jog, uždirbusi pelno prieš priimant ginčijamą sprendimą, po jo panaikinimo ji galės prašyti vėl taikyti sanavimo sąlygą, bent jau tiek, kiek tai susiję su pajamų už 2009 m. apmokestinimu.

87 Todėl ieškovė yra suinteresuota pareikšti ieškinį dėl ginčijamo sprendimo.

88 Taigi ieškinys yra priimtinas.

Dėl esmės

89 Grįsdama ieškinį ieškovė pateikia du pagrindus, susijusius su ginčijamos priemonės atrankiniu pobūdžiu.

90 Šiomis aplinkybėmis pirmiausia reikia priminti, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje iš esmės draudžiama pagalba, kuria „[palaikomos tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba]“, t. y. atrankinio pobūdžio pagalba.

91 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką siekiant nustatyti, ar nacionalinė mokestinė priemonė yra „atrankinio pobūdžio“, visų pirma reikia nustatyti ir išnagrinėti bendrą arba „įprastą“ mokesčių schemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Antra, atsižvelgiant į šią bendrą arba „įprastą“ mokesčių schemą reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiama lengvata gali būti atrankinio pobūdžio, įrodant, kad šia priemone nukrypstama nuo bendros sistemos tiek, kiek pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios schemos tikslą, yra panaši (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, Rink., EU:C:2011:550, 50 ir 54 punktus; 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, Rink., EU:C:2011:732, 75 punktą). Baigus nagrinėti šias pirmas dvi stadijas, priemonė gali būti kvalifikuojama kaip atrankinė *prima facie*.

92 Tačiau atrankinio pobūdžio sąlygos netenkina priemonė, kuri, nors būdama pranašumas jos gavėjui, yra pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99,

Rink., EU:C:2001:598, 42 punktą ir šio sprendimo 91 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 64 punktą). Po šios galimos trečios nagrinėjimo stadijos priemonė kvalifikuojama kaip atrankinė.

93 Primintina, kad siekdama įrodyti, kad nagrinėjama priemonė atrankiniu būdu taikoma tik tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai, Komisija turi pateikti įrodymų, jog pagal ją diferencijuojamos įmonės, kurių, atsižvelgiant į nagrinėjamos priemonės tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, o valstybė narė turi įrodyti, kad ji iš tiesų pateisinama aptariamos schemos pobūdžiu ir struktūra (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-279/08 P, Rink., EU:C:2011:551, 62 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

94 Atsižvelgiant į šias tris analizės stadijas, kurios matyti iš teismo praktikos, reikia nagrinėti du ieškovės pateiktus pagrindus, kurių pirmasis pagrįstas iš esmės ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio *prima facie* nebuvimu, o antrasis tuo, kad priemonė yra pateisinama mokesčių sistemos pobūdžiu ir struktūra.

Dėl pirmojo pagrindo, paremto ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio *prima facie* nebuvimu

95 Pirmasis ieškinio pagrindas suskirstytas į tris dalis. Pirma dalis pagrįsta klaida apibrėžiant referencinį pagrindą. Antra dalis pagrįsta klaida vertinant įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisinę ir faktinę padėtį ir Komisijos atsisakymu kvalifikuoti sanavimo sąlygą kaip bendrą priemonę; trečia dalis pagrįsta teisėtų lūkesčių principo pažeidimu.

– Dėl pirmos dalies, pagrįstos klaida apibrėžiant referencinį pagrindą

96 Ginčijamame sprendime siekdama įvertinti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį Komisija atsižvelgė, pirma, į bendro taikymo nuostolių perkėlimo taisyklės buvimą, antra, į teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės, kuria nukrypstama nuo pirmos taisyklės žalingo akcijų įsigijimo atveju, buvimą ir, trečia, į sanavimo sąlygos, kuria leidžiama nukrypti nuo antros taisyklės ir taikyti pirmą taisyklę tam tikrais konkrečiais atvejais, buvimą.

97 Remdamasi šiomis aplinkybėmis ginčijamo sprendimo 66 konstatuojamojoje dalyje Komisija priėjo prie išvados, kad Vokietijos pelno mokesčio sistemoje teisės perkelti nuostolius netekimas buvo referencinis pagrindas, t. y. bendra taisyklė, taikytina visais akcininkų pasikeitimo atvejais, ir kad sanavimo sąlyga buvo šios taisyklės išimtis.

98 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, teigia, kad siekdama įvertinti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį Komisija padarė klaidą, kai nustatė referencinę sistemą. Komisijai klaidingai manė, kad teisės perkelti nuostolius netekimas buvo bendra taisyklė ir kad sanavimo sąlyga – šios taisyklės išimtis.

99 Anot ieškovės, referencinę sistemą sudarė nuostolių perkėlimo taisyklė, kuri yra apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius konstitucinio principo išraiška. Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė yra šio principo išimtis ir negali būti laikoma referencine sistema, nes sanavimo sąlyga, kuria nustatyta šios išimties išimtis, tik grąžinamas bendrosios taisyklės, t. y. nuostolių perkėlimo taisyklės, kaip ir kitų išimčių, kaip antai įmonių grupių sąlygos ir nematomų rezervų išimties, taikymas.

100 Pirmiausia Komisija tvirtina, kad pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepriimtina, nes pagrįsta naujomis faktinėmis aplinkybėmis, kuriomis nebuvo remtasi per administracinę procedūrą. Ji primena, kad sprendime pradėti procedūrą ir Sprendime 2010/13 dėl *MoRaKG* įstatymo teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę ji buvo apibrėžusi kaip referencinę nuostatą, o ieškovė, Vokietijos Federacinė Respublika ir jokie kiti suinteresuotieji tretieji asmenys šio apibrėžimo neužginčijo per administracinę

procedūrą. Ji taip pat patikslina, kad, Europos Sąjungos teisės požiūriu, nacionalinė mokesčių teisė yra fakto klausimas, apie kurį priimdama ginčijamą sprendimą ji pakankamai nežinojo ir kurio neturėjo tirti *ex officio*.

101 Dėl esmės Komisija ginčija ieškovės argumentus.

102 Pirmiausia Komisijos prieštaravimas dėl priimtinumo turi būti atmestas. Iš tiesų iš argumentui pagrįsti nurodytos teismų praktikos matyti, kad sprendimo teisėtumo vertinamas atsižvelgiant į informaciją, kurią Komisija turėjo jį priimdama, yra susijęs su aptariamo pagrindo pagrįstumu, o ne jo priimtinumu (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, C-241/94, Rink., EU:C:1996:353, 33 punktą; 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Falck ir Acciaierie di Bolzano / Komisija*, C-74/00 P ir C-75/00 P, Rink., EU:C:2002:524, 168 punktą ir 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Frucona Košice / Komisija*, T-11/07, Rink., EU:T:2010:498, 49 punktą).

103 Kalbant apie ieškovės pateiktų argumentų pagrįstumą, primintina, kad ginčijamame sprendime Komisija teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę iš esmės apibrėžė kaip bendrą taisyklę, į kurią atsižvelgiant reikia nagrinėti, ar įmonės, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, buvo diferencijuojamos, o ieškovė remiasi bendresne nuostolių perkėlimo taisykle, kuri taikoma bet kokiam apmokestinimui.

104 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad nuostolių perkėlimo taisyklė yra galimybė, kuria bendrovėms taikant pelno mokestį jos gali pasinaudoti, ir, antra, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė riboja minėtą galimybę, kai įsigyjama 25 % arba didesnė kapitalo dalis, ir iš viso ją panaikina, kai įsigyjama didesnė nei 50 % kapitalo dalis. Pastaroji taisyklė sistemiškai taikoma visiems atvejams, kai pasikeičia 25 % arba didesnę kapitalo dalį valdantys akcininkai, nedarant jokio skirtumo dėl atitinkamų įmonių pobūdžio arba ypatybių.

105 Be to, sanavimo sąlyga suformuluota kaip teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtis ir ji netaikoma konkrečiai apibrėžtiems atvejams, kuriems taikoma pastaroji taisyklė.

106 Todėl reikia konstatuoti, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė, kaip ir nuostolių perkėlimo taisyklė, yra ginčijamos priemonės teisinis pagrindas. Kitaip tariant, nagrinėjamu atveju taikytiną teisinį pagrindą sudaro bendra nuostolių perkėlimo taisyklė, apribota teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės, ir būtent atsižvelgiant į šį pagrindą reikia patikrinti, ar pagal ginčijamą priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, kaip tai suprantama pagal 91 punkte minėta teismų praktiką; šitas klausimas pateiktas pirmojo pagrindo antroje dalyje.

107 Taigi darytina išvada, kad Komisija nepadarė klaidos, kai konstatavo, jog yra bendresnė taisyklė, t. y. nuostolių perkėlimo taisyklė, ir nustatė, kad taikytinas teisinis pagrindas ginčijamos priemonės atrankiniam pobūdžiui įvertinti yra teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė.

108 Šia išvada negalima abejoti remiantis ieškovės argumentais, pagrįstais nacionalinių teismų abejonėmis dėl teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės konstitucingumo ir būtinybės aiškinti šią taisyklę griežtai atsižvelgiant į konstitucinius principus. Iš tiesų šie argumentais nekliudo daryti išvadą, kad ši taisyklė sudaro nacionalinės teisės dalį, nes ji nepanaikinta, ir kad sanavimo sąlyga taikoma tik taikant minėtą taisyklę. Todėl Komisija negalėjo nepaisyti šios taisyklės apibrėždama referencinį pagrindą, nors ir būtų norėjusi prireikus ją aiškinti griežtai.

109 Be to, argumentai, kuriais siekiama įrodyti teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtinumą atsižvelgiant į konstitucinius principus, yra nereikšmingi, nes minėtos taisyklės kvalifikavimas kaip pagal teisinę galią aukštesnės teisės taisyklės, kaip antai apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius taisyklės, išimties nekliudo tam, kad ji būtų ginčijamos priemonės referencinis pagrindas, kuriuo remiantis reikia vertinti šios priemonės atrankinį pobūdį.

110 Todėl reikia atmesti pirmojo ieškinio pagrindo pirmą dalį.

– Dėl antros dalies, pagrįstos klaida vertinant įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisinę ir faktinę padėtį ir kvalifikuojant sanavimo sąlygą kaip bendrąją priemonę

111 Ginčijamame sprendime Komisija manė, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės taikymo apimtis buvo platesnė nei ankstesnės taisyklės (10 konstatuojamoji dalis), kad taisyklėje iš pradžių nebuvo numatyta jokia išimtis (11 konstatuojamoji dalis) ir kad, kaip matyti iš 2008 m. Įmonių apmokestinimo reformos įstatymo motyvų (žr. šio sprendimo 6 punktą), taisykle buvo siekiama dvigubo tikslo: pirma, supaprastinti teisės aktus ir, antra, tikslingai kovoti su piktnaudžiavimu (12 konstatuojamoji dalis). Ji taip pat pažymėjo, kad aiškios išimties, pagal kurią būtų leidžiama perkelti nuostolius sanavimo atveju, nebuvimas buvo kompensuojamas mokesčių institucijų galimybe atsisakyti mokestinių reikalavimų pagal Sanavimo dekretą (12 konstatuojamoji dalis; žr. šio sprendimo 7 punktą).

112 Ginčijamo sprendimo 68–79 konstatuojamosiose dalyse remdamasi šiomis aplinkybėmis Komisija pirmiausia teigė, kad įmonių apmokestinimo sistema buvo siekiama surinkti biudžeto lėšų ir kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslas buvo užkirsti kelią tam, kad įmonės, kurių akcininkai pasikeitė, perkeltų nuostolius. Be to, ji manė, kad atsižvelgiant į šį tikslą visų įmonių, kurių akcininkai, kartu turintys 25 % ar daugiau akcijų, pasikeitė, faktinė ir teisinė padėtis buvo panaši. Galiausiai ji konstatavo, kad pagal sanavimo sąlygą šioje kategorijoje buvo skiriamos, pirma, įmonės, kurios, nors ir turinčios nuostolių, buvo mokios, ir, antra, įmonės, kurios pagal sanavimo sąlygoje nustatytas sąlygas buvo arba taps nemokios arba yra pernelyg įsiskolinusios.

113 Pirma, ieškovė teigia, kad atsižvelgiant į teisės aktais siekiamą tikslą, t. y. užkristi kelia piktnaudžiavimui, įmonių, kurioms taikoma sanavimo sąlyga, faktinė ir teisinė padėtis nėra panaši į įmonių, kurioms taikoma teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė, padėtį. Taigi teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė netaikoma įmonių sanavimo atvejams, dėl kurių neatsiranda piktnaudžiauti skirtų darinių pavojus.

114 Antra, ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, teigia, kad sanavimo sąlyga yra bendroji priemonė, nes ja gali naudotis visos įmonės, susiduriančios su ekonominiais sunkumais, neatsižvelgiant į jų dydį, sektorių arba jų ekonominę veiklą.

115 Pirmiausia Komisija tvirtina, kad dubliko stadijoje pateikti argumentai, pagrįsti įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisine ir faktine padėtimi, ir sanavimo sąlygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemonės, yra nauji pagrindai, todėl jie yra nepriimtini.

116 Dėl esmės Komisija ginčija ieškovės argumentus.

117 Dėl ieškovės argumentų priimtinumo reikia priminti, kad pagal 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 48 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą vykstant procesui negalima pateikti naujų pagrindų, išskyrus tuos atvejus, kai jie pagrindžiami teisinėmis arba faktinėmis aplinkybėmis, kurios tapo žinomos vykstant procesui. Vis dėlto pagrindas ar argumentas, kuriuo tiesiogiai ar netiesiogiai išplėtojamas anksčiau ieškinyje nurodytas pagrindas ir kuris su juo yra glaudžiai susijęs, turi būti pripažintas priimtinu (2013 m. liepos 11 d. Sprendimo *Ziegler / Komisija*, C-439/11 P, Rink., EU:C:2013:513, 46 punktas). Tas pats taikoma ir kaltinimui, kuriuo paremiamas pagrindas (2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Joynson / Komisija*, T-231/99, Rink., EU:T:2002:84, 156 punktas, patvirtintas 2003 m. gruodžio 10 d. Nutartimi *Joynson / Komisija*, C-204/02 P, Rink., EU:C:2003:660).

118 Todėl atsižvelgiant į minėtą teismų praktiką reikia patikrinti, ar dubliko stadijoje ieškovės pateikti argumentai, pagrįsti įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisine ir faktine padėtimi, ir sanavimo sąlygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemonės, yra nauji pagrindai, ar veikiau pirmojo pagrindo pirmos dalies išplėtojimas.

119 Primintina, kad pirmojo pagrindo pirmoje dalyje, pagrįstoje klaida apibrėžiant referencinį pagrindą, pateikiamas ieškovės ginčijimas yra susijęs su vieno iš valstybės pagalbos elemento, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, t. y. atrankinio pobūdžio sąlygos, nebuvimu. Taigi kaltinimais, pagrįstais, pirma, įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisinės ir faktinės padėties nepanašumu ir, antra, sanavimo sąlygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemonės, taip pat siekiama užginčyti atrankinio pobūdžio sąlygą skirtingais požiūriais.

120 Iš tiesų pagal šio sprendimo 91 punkte minėtą nusistovėjusią teismų praktiką mokestinės priemonės kvalifikavimas kaip atrankinės *prima facie* reiškia, kad pirmiausia nustatoma ir išnagrinėjama atitinkamoje valstybėje narėje taikoma bendra arba „įprasta“ mokesčių schema ir vėliau įrodoma, jog pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios schemos tikslą, yra panaši.

121 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad pateikdama pirmąjį pagrindą ieškovė juo iš esmės ginčijo Komisijos ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio *prima facie* vertinimą ir, konkrečiai kalbant, referencinio pagrindo apibrėžimą.

122 Be to, pažymėtina, kad konkretesni argumentai, pagrįsti įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisine ir faktine padėtimi ir sanavimo sąlygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemonės, buvo pateikti atsakant į Komisijos, kuri atsiliepime į ieškinį patikslino, jog referencinis pagrindas negalėjo būti apibrėžtas atsižvelgiant į bendrą mokesčių sistemą, tačiau turėjo būti apibrėžtas veikiau atsižvelgiant į įmones, kurių, anot jos, faktinė ir teisinė padėtis buvo panaši ir kurioms buvo taikoma sanavimo sąlyga, argumentus. Taigi šalys ginčijasi dėl klausimo, ar įmonės, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, turi būti nustatomos per minėto nagrinėjimo pirmąjį arba antrąjį etapą.

123 Taigi darytina išvada, kad, atvirkščiai tam, ką teigia Komisija, aptariamas klausimas yra pirmojo pagrindo pirmos dalies išplėtojimas, o ne naujas pagrindas.

124 Todėl pirmojo pagrindo antra dalis yra priimtina.

125 Dėl ieškovės argumentų pagrįstumo pažymėtina: kadangi referencinis pagrindas buvo apibrėžtas kaip sudarytas iš teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės, pirmiausia reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant į taikytinos mokesčių schemos tikslą, įmonių, kurios naudojasi sanavimo sąlyga, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši į kitų įmonių, kurioms taikoma teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė; tai turi įrodyti Komisija, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 93 straipsnyje minėtą teismo praktiką.

126 Anot Komisijos, kadangi iš esmės aptariamos taikytinos mokesčių schemos tikslas yra užkirsti kelią tam, kad įmonės, kurių akcininkai pasikeitė, perkeltų savo nuostolius, visų įmonių, kurių akcininkai pasikeitė, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, neatsižvelgiant į tai, ar jos naudojasi sanavimo sąlyga, ar ne. Taigi ginčijama priemonė yra atrankinė *prima facie*, nes ja gali naudotis tik įmonės, kurios atitinka jos sąlygas.

127 Tačiau, anot ieškovės, kadangi aptariamos schemos tikslas yra išvengti piktnaudžiavimo perkeliant nuostolius, tik įmonių, kurios atitinka sanavimo sąlygas, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, nes perkeldamos nuostolius jos negali piktnaudžiauti.

128 Kaip nurodyta šio sprendimo 106 punkte, taikytiną teisinį pagrindą sudaro bendra nuostolių perkėlimo taisyklė, apribota teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės. Taigi reikia manyti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 71 konstatuojamosios dalies, referencinės mokesčių sistemos reikšmingas tikslas

yra užkirsti kelią tam, kad įmonės, kurių akcininkai pasikeitė, perkeltų nuostolius. Kitaip tariant, galimybė perkelti nuostolius yra apribota arba panaikinta tuo atveju, kai perleidus 25% arba daugiau įmonės akcijų įmonės, kuri patyrė nuostolių, akcininkai pasikeičia iš esmės.

129 Darytina išvada, kad visų įmonių, kurių akcininkai taip pasikeitė, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, nepriklausomai nuo to, ar jos patiria sunkumų, kaip tai suprantama pagal sanavimo sąlygą.

130 Tačiau ginčijama priemonė netaikoma visoms įmonėms, kurių akcininkai pasikeitė iš esmės; ji taikoma aiškiai apibrėžtai įmonių kategorijai, t. y. įmonėms, kurios pagal sanavimo sąlygos tekstą įsigijimo momentu yra „nemoki[os] ar pernelyg įsiskolinusi[os] arba [joms] gresia tapti nemok[iomis] ar pernelyg įsiskolinus[iomis]“ (toliau – sunkumų patiriančios įmonės).

131 Konstatuotina, kad ši kategorija neapima įmonių, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši atsižvelgiant į aptariamos mokesčių schemos tikslą.

132 Kaip nurodo ieškovė, net manant, kad mokesčių sistemos reikšmingas tikslas yra užkirsti kelią piktnaudžiavimui perkeliant nuostolius ir taip išvengti „priedangos bendrovių“ pirkimo, vis tiek ginčijama priemonė taikoma tik įmonėms, kurios atitinka tam tikras sąlygas, būtent sunkumų patiriančioms įmonėms.

133 Net manant, kad susiklosčius situacijoms, kurioms taikoma ginčijama priemonė, nėra piktnaudžiavimo pavojaus pagal aptariamą tikslą, konstatuotina, jog pagal minėtą priemonę neleidžiama perkelti nuostolių, jei iš esmės pasikeitė atitinkamos bendrovės akcininkai, kai šis pasikeitimas nėra susijęs su sunkumų patiriančiomis įmonėmis, nors minėtu akcininkų pasikeitimu ir neperkama „priedangos bendrovė“, todėl nesukuriamas piktnaudžiavimo pavojus. Draudžiama perkelti nuostolius, nors kitos sanavimo sąlygos, susijusios su, be kita ko, esminių bendrovės struktūrų išlaikymu, t. y. sąlygos, numatytos sanavimo sąlygos c–e punktuose, yra įvykdytos. Kitaip tariant, sanavimo sąlygos a ir b punktuose įtvirtintos sąlygos nėra susijusios su tikslu užkirsti kelią piktnaudžiavimui. Taigi jos yra skirtos pagelbėti sunkumų patiriančioms įmonėms.

134 Darytina išvada, kad manydama, jog pagal ginčijamą priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių pagal mokesčių sistemos tikslą faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 91 punkte minėtą teismo praktiką, Komisija nepadarė klaidos.

135 Šia išvada negalima abejoti remiantis ieškovės nurodyta aplinkybe, kad kitos išimtys, kaip antai įmonių grupių sąlyga ir nematomų rezervų sąlyga, apima situacijas, kai nekyla piktnaudžiavimo pavojus.

136 Manant, kad šios išimtys, kaip ir sanavimo sąlyga, pateisinamos tuo, jog jos taikomos situacijoms, kai perkeldamos nuostolius atitinkamos įmonės negali piktnaudžiauti, nagrinėjama teisės aktų sistema vis dėlto iš tiesų skirtingai vertinami ūkio subjektai, kurių pagal taikytinos mokesčių schemos tikslą faktinė ir teisinė padėtis yra panaši.

137 Iš tikrųjų, netaikant minėtų išimčių, įmonė negali išvengti to, kad neteks teisės perkelti nuostolius, net ir nesant piktnaudžiavimo pavojaus. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad toks atleistų nuo įprasto mokesčio įmonių atrankusis pranašumas negali būti ginčijamas teigiant, kad kitos įmonės atleistos nuo šio mokesčio kitais pagrindais (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 62 punkte minėto Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, EU:C:2006:416, 120 punktą ir 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *BNP Paribas ir BNL / Komisija*, T-335/08, Rink., EU:T:2010:271, 162 punktą).

138 Bet kuriuo atveju, kaip buvo paaiškinta šio sprendimo 133 punkte, pačioje sanavimo sąlygoje tam, kad ji būtų taikoma, skiriamos vien jos c–e punktuose įtvirtintas sąlygas atitinkančios įmonės ir įmonės, kurios atitinka ir tos pačios sąlygos a ir b punktuose nurodytas sąlygas, t. y. sunkumų patiriančios įmonės, ir tai nėra pagrįsta reikšmingu mokesčių schemos tikslu, kaip jis apibrėžtas šio sprendimo 106 punkte.

139 Ieškovės ir į bylą įstojusios šalies argumentui, kad ginčijama priemonė yra bendroji priemonė, nes ja gali pasinaudoti visos sunkumų patiriančios įmonės, negalima pritarti.

140 Iš tiesų, viena vertus, nagrinėjant mokestinės priemonės atrankinį pobūdį klausimas, ar priemonė yra bendroji, priklauso nuo klausimo, ar pagal nagrinėjamą priemonę, lyginamą su bendra arba įprasta mokesčių schema, skiriami ūkio subjektai, kurių pagal minėta schema siekiamą tikslą faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Taigi, kaip buvo nurodyta ankstesniuose punktuose, ginčijamame sprendime Komisija teisingai manė, kad ginčijama priemonė skiria įmones, t. y. įmones, kurios atitinka nagrinėjamos priemonės sąlygas, ir kitas įmones, kurių pagal aptariama schema siekiamą tikslą faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Net manant, kaip nurodo ieškovė, kad šis tikslas yra užkirsti kelią piktnaudžiavimui perkeliant nuostolius, konstatuotina, jog ginčijama priemonė, pati arba kartu su kitomis dviem minėtomis išimtimis, netaikoma visoms įmonėms, kuriose žalingai įsigyjama akcijų nesukuriant tokio piktnaudžiavimo pavojaus.

141 Kita vertus, konstatuotina, kad, atvirkščiai, nei nurodyta ieškovės argumentuose, ginčijama priemonė nėra bendroji priemonė, kuri potencialiai būtų taikoma visoms įmonėms, kaip tai suprantama pagal 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, Rink., apskųstas apeliacine tvarka, EU:T:2014:939, 44 ir 45 punktai). Iš tiesų ginčijama priemonė apibrėžia savo taikymo sritį *ratione personae*. Ji taikoma tik kategorijai įmonių, kurių padėtis yra specifinė, t. y. sunkumų patiriančioms įmonėms. Todėl ji yra atrankinė *prima facie*.

142 Galiausiai reikia atmesti ieškovės argumentą, pagal kurį iš esmės, jeigu Komisija pripažintų, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės netaikymas akcininkų, kartu turinčių bent 25 % akcijų, pasikeitimo atveju nėra valstybės pagalba, nes dėl tokio pasikeitimo negalima daryti įtakos įmonės politikai, ta pati išvada būtų taikoma ir akcininkų pasikeitimui sanavimo tikslais, dėl kurio taip pat neatsirastų galimybė daryti įtakos įmonės politikai. Anot ieškovės, priešingu atveju dėl Komisijos argumentų kaip valstybės pagalbą reikėtų kvalifikuoti ir tolesnį nuostolių perkėlimo taikymą mažiau nei 25 % akcijų įsigijimo atveju.

143 Šiuo klausimu konstatuotina, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės taikymas pagrįstas dviem bendrais kriterijais, kurie taikomi visoms įmonėms. Konkrečiai kalbant, kaip teisingai pažymi Komisija, 25 % riba yra protinga riba, kurią viršijus galima preziumuoti, kad daroma įtaka įsigytai įmonei, todėl yra galimybė, jog įgijėjas pasinaudos įmonės perkeltais nuostoliais. Tačiau sanavimo sąlyga taikoma tik konkrečiai įmonių kategorijai, t. y. sunkumų patiriančioms įmonėms.

144 Bet kuriuo atveju šiam argumentui negalima pritarti, nes juo ne paneigiama išvada, kad sanavimo sąlyga yra atrankinė, bet iš esmės siekiama įrodyti, jog yra kitų situacijų, t. y. kai įgyjama akcijų neviršijant 25 % ribos, ir dėl to, kad joms netaikoma teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė, gali atsirasti atrankusis pranašumas, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiuo klausimu konstatuotina, kad ieškovė negali remtis kitų priemonių, kurios galėtų būti kvalifikuojamos kaip valstybės pagalba, buvimu tam, kad įrodytų ginčijamą priemonę nesant valstybės pagalba.

145 Todėl reikia atmesti pirmojo pagrindo antrą dalį.

– Dėl trečios dalies, pagrįstos teisėtų lūkesčių apsaugos principu

146 Dublike ieškovė teigia, kad Komisijos praktika ir Komisijos pranešimu dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, 1998, p. 3) buvo sukurta teisėtų lūkesčių, kad Komisija nekvalifikuos sanavimo sąlygos kaip atrankinės priemonės.

147 Komisija atsako, kad šis teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu grįstas kaltinimas yra naujas, nes buvo pateiktas tik dublike, todėl yra nepriimtinas. Ji taip pat teigia, kad bet kuriuo atveju šis kaltinimas turi būti atmestas.

148 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu grįstas kaltinimas nebuvo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nurodytas ieškinyje. Jis taip pat nėra ieškinyje nurodyto pagrindo išplėtojimas.

149 Todėl aptariamas argumentas yra naujas kaltinimas, kuris nurodytas pirmą kartą dublike ir kuris nėra pagrįstas per procedūrą minėtais teisiniais arba faktiniais elementais. Taigi tai yra nepriimtinas kaltinimas taikant 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 48 straipsnio 2 dalį pagal šio sprendimo 117 punkte minėtą teismo praktiką.

150 Vadinasi, trečią dalį, todėl ir visą pirmąjį pagrindą, reikia atmesti.

Dėl antrojo pagrindo, pagrįsto ginčijamos priemonės pateisinimu dėl mokesčių sistemos pobūdžio ir struktūros

151 Ieškovė teigia, kad sanavimo sąlyga iš esmės leidžia taikyti apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principą, kuris yra mokesčių sistemos tikslas. Taigi ji yra priemonė, pateisinama mokesčių sistemos pobūdžiu arba struktūra.

152 Be to, sanavimo sąlyga yra proporcinga siekiamam tikslui, atsižvelgiant į tai, kad, pirma, ankstesnė sistema, pagrįsta Sanavimo dekretu, buvo nepakankama, turint omenyje pasaulio finansinę krizę, ir, antra, nauja sistema mokesčių administratoriui nesuteikė jokios diskrecijos, susijusios su sanavimo sąlygos taikymu.

153 Pirmiausia Komisija teigia, kad antrasis pagrindas, pagrįstas naujomis faktinėmis aplinkybėmis, t. y. argumentais, kurie paremti konstitucine teise ir Vokietijos mokesčių teise ir kurie nebuvo nurodyti per administracinę procedūrą, yra nepriimtinas.

154 Be to, ji nurodo, kad antrasis pagrindas yra nesuprantamas. Konkrečiai kalbant, ieškovė nenurodė priežasties, nei kodėl apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principas yra pateisinimas mokesčių sistemos pobūdžiu ir struktūra, o ne pateisinimas remiantis mokesčių teisingumo bendruoju ir jam nebūdingu tikslu, nei kodėl priimdamas teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę įstatymų leidėjas pažeidė savo labai didelę diskreciją taikyti šį principą taip, kad reikėjo priimti sanavimo sąlygą.

155 Galiausiai Komisija ginčija ieškovės argumentų pagrįstumą.

156 Pirmiausia reikia atmesti Komisijos pateiktą prieštaravimą dėl priimtinumo, kaip tai buvo padaryta šio sprendimo 102 punkte. Iš tiesų iš Komisijos nurodytos ir tame pačiame punkte minėtos teismų praktikos matyti, kad sprendimo teisėtumo vertinimas atsižvelgiant į informaciją, kurią Komisija turėjo jį priimdama, iš tiesų susijęs su pagrįstumu, o ne su priimtinumu.

157 Be to, kalbant apie pagrindo nesuprantamumą, konstatuotina, kaip pažymėjo ieškovė, kad Komisija galėjo išnagrinėti ieškovės argumentus dėl esmės ir, be kita ko, argumentą, pagrįstą apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principu, kuris, kaip jau minėta, buvo nurodytas ginčijamame sprendime.

158 Dėl ieškovės argumentų pagrįstumo primintina, kad pagal šio sprendimo 92 punkte minėtą teismo praktiką priemonė neatitinka atrankinio pobūdžio sąlygos, jeigu ji pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pobūdžiu ar struktūra, nors pagal ją ir diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis pagal taikytinos mokesčių schemos tikslą yra panaši.

159 Šiuo klausimu turi būti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkrečiai prie mokesčių schemos priskiriamų tikslų, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų, o šie tikslai ir mechanizmai, kaip pagrindiniai ar indikaciniai

nagrinėjamos mokesčių sistemos principai, gali pagrįsti tokį pateisinimą, ir tai turi įrodyti valstybė narė (žr. šio sprendimo 91 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 65 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, Rink., EU:T:2012:110, 84 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Todėl atleidimui nuo mokesčių, kylančiam iš apmokestinimo sistemai, kuriai jis priklauso, nebūdingo tikslo, negalima netaikyti SESV 107 straipsnio 1 dalies reikalavimų (šio sprendimo 91 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 70 punktas).

160 Be to, primintina, kad nacionalinė priemonė gali būti pateisinama nagrinėjamos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra tik jeigu, pirma, ji atitinka ne tik nagrinėjamai mokesčių sistemai būdingas savybes, bet ir jos įgyvendinimą ir, antra, proporcingumo principą ir neviršija to, kas būtina, t. y. nėra galimybės teisėto tikslo siekti mažesnio masto priemonėmis (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 91 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 73–75 punktus).

161 Ginčijamame sprendime Komisija skiria teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslą ir sanavimo sąlygos tikslą.

162 Dėl teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslo pažymėtina, kad nors per administracinę procedūrą Vokietijos institucijos rėmėsi tikslu „*Mantelkauf* sandoriais atmesti piktnaudžiauti skirtus darinius, kuriais siekiama perkelti nuostolius“ (85 konstatuojamoji dalis), Komisija manė, kaip tai matyti iš ankstesnės teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės pakeitimo į naują taisyklę, kad tikslas buvo „finansuoti pelno mokesčio tarifo sumažinimą nuo 25 % iki 15 %“ (ginčijamo sprendimo 86 konstatuojamoji dalis).

163 Tačiau, anot Komisijos, sanavimo sąlygos tikslas buvo kovoti su problemomis, kilusiomis dėl ekonominės ir finansinės krizės, ir padėti sunkumų dėl šios krizės patiriančioms įmonėms (ginčijamo sprendimo 87 ir 88 konstatuojamosios dalys). Ji priėjo prie išvados, kad ši sąlyga nebuvo būdinga mokesčių sistemai (ginčijamo sprendimo 89 konstatuojamoji dalis).

164 Konstatuotina, kad, kaip tai aiškiai matyti iš ginčijamos priemonės teksto, kad jos tikslas yra palengvinti sunkumų patiriančių įmonių sanavimą. Jei taip nebūtų, negalima būtų paaiškinti, kodėl tarp jos taikymo sąlygų *KStG* 8c straipsnio 1a dalies a punkte ir *KStG* 8c straipsnio 1a dalies b punkte (žr. šio sprendimo 10 punktą) reikalaujama atitinkamai, kad akcijų įsigijimas būtų susijęs su sanavimu ir kad įsigyjant akcijų bendrovė būtų nemoki ar pernelyg įsiskolinusi arba jai grėstų tapti nemokia ar pernelyg įsiskolinusia. Be to, pati ieškovė pripažįsta, kad ginčijama priemone įstatymų leidėjas taip pat siekia sudaryti galimybes krizės paveiktoms nemokioms bendrovėms tapti mokiomis.

165 Taigi akivaizdu, kad ginčijamos priemonės tikslas, arba bent jau pagrindinis tikslas, yra palengvinti sunkumų patiriančių įmonių sanavimą.

166 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad minėtas tikslas nėra susijęs su mokesčių sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais, todėl yra jai nebūdingas tikslas (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, Rink., EU:C:2006:511, 82 punktą ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P*, C-6/12, Rink., EU:C:2013:525, 30 punktą), vadinasi, nebūtina patikrinti, ar ginčijama priemonė yra proporcinga siekiamam tikslui.

167 Bet kuriuo atveju ginčijama priemonė taip pat negali būti pateisinama ieškovės ir į bylą įstojusios šalies argumentais.

168 Pirmiausia priemonė negali būti pateisinama apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principu.

169 Neatsižvelgiant į tai, kad šio pateisinimo nematyti iš nagrinėjamo įstatymo motyvų, jis, atrodo, susijęs su teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslu kovoti su piktnaudžiavimu perkeliant nuostolius. Iš esmės, pagal šiuos argumentus turint omenyje, pirma, kad teisės perkelti nuostolius netekimo

taisykle siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui, ir, antra, kad sanavimo atveju nėra piktnaudžiavimo, darytina išvada, jog sanavimo sąlygos taikymas yra pateisinamas ta pačia logika, kuria pagrįstas teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės taikymas ir apribojamas vėl taikant bendrą nuostolių perkėlimo principą, kaip apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principo išraišką.

170 Vis dėlto manant, kad šis aiškinimas yra teisingas, reikia konstatuoti, jog ginčijama priemonė nėra suderinama su siekiamu tikslu. Iš tiesų, kaip paaiškinta nagrinėjant pirmąjį pagrindą, ginčijama priemonė taikoma tik sunkumų patiriančioms įmonėms. Šiomis aplinkybėmis nematyti, kodėl apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principas reikalauja, kad sunkumų patirianti įmonė galėtų perkelti nuostolius, o moki įmonė, kuri patyrė nuostolių ir atitinka kitas sanavimo sąlygoje numatytas sąlygas, negali perkelti nuostolių.

171 Be to, ginčijama priemonė taip pat nėra pateisinama, pirma, žalingo akcijų įsigijimo ir akcijų įsigijimo sanavimo tikslais skirtumais ir, antra, mokesčių mokėtojų objektyviais skirtumais. Anot ieškovės, palaikomos Vokietijos Federacinės Respublikos, įsigijęs akcijų sanavimo tikslais naujasis akcininkas negalės visiškai kontroliuoti nuostolių panaudojimo. Be to, įmonės, kurioms būtinas sanavimas, neturi galimybės gauti finansavimo kapitalo rinkoje arba ieškoti perėmėjo. Jos taip pat neturi galimybės išsaugoti savo nuostolių pagal nematomų rezervų sąlygą.

172 Šiuo klausimu konstatuotina, kad, pirma, argumentas, grindžiamas kontrolės pasinaudoti nuostoliais neturėjimu, yra nenuoseklus. Iš tiesų kitos įmonės, kurios neatitinka sanavimo sąlygų, taip pat gali susidurti su ekonominiais sunkumais ir negalėti pasinaudoti nuostoliais, joms visiškai netaikant sanavimo sąlygos. Antra, įmonių, kurioms būtinas sanavimas, ir mokių įmonių padėties skirtumas, susijęs su prieiga prie kapitalo ir nematomų rezervų turėjimu, nėra reikšmingas nagrinėjamu atveju. Kaip ginčijamo sprendimo 91 konstatuojamojoje dalyje teisingai nurodė Komisija, galimas tikslas palengvinti sunkumų patiriančiai bendrovei prieigą prie kapitalo nepriklauso mokesčių sistemai.

173 Todėl darytina išvada, kad nei ieškovė, nei Vokietijos Federacinė Respublika nepateikė įrodymų, pateisinančių ginčijamą priemonę pagal šio sprendimo 158–160 punktuose minėtą teismo praktiką.

174 Apibendrinant būtina pažymėti, kad reikia atmesti antrąjį pagrindą, todėl ir visą ieškinį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

175 Pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to prašė. Tačiau pagal to paties reglamento 134 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies vienas arba keli reikalavimai patenkinami ir tai atrodo pateisinama atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes, Bendrasis Teismas gali nuspręsti, kad, be savo bylinėjimosi išlaidų, šalis padengia dalį kitos šalies bylinėjimosi išlaidų.

176 Nagrinėjamu atveju konstatuotina, kad reikia atmesti, pirma, pagal 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 114 straipsnį pateiktą prieštaravimą dėl priimtinumo ir, antra, visą ieškinį kaip nepagrįstą.

177 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, iš ieškovės reikia priteisti padengti jos bylinėjimosi išlaidas ir dvi trečiąsias Komisijos bylinėjimosi išlaidų, o iš Komisijos – vieną trečiąją jos bylinėjimosi išlaidų.

178 Be to, pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį įstojusios į bylą valstybės narės pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija)

nusprendžia:

1. Atmesti prieštaravimą dėl priimtinumo.

2. Atmesti ieškinį kaip nepagrįstą.

3. ***Heitkamp BauHolding GmbH*** **padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir dvi trečiąsias Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidų. Komisija padengia vieną trečiąją savo bylinėjimosi išlaidų.**

4. Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Berardis Czúcz Popescu

Paskelbta 2016 m. vasario 4 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

Nacionalinis teisinis pagrindas 1

Nuostolių perkėlimo taisyklė 2

Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė 2

Sanavimo sąlyga 3

Nematomų rezervų ir įmonių grupių sąlygos 3

Faktinės bylos aplinkybės 4

Administracinė procedūra 5

Ginčijamas sprendimas 5

Procesas ir šalių reikalavimai 7

Dėl teisės 8

Dėl ieškinio priimtinumo 8

Dėl teisės pareikšti ieškinį, kaip ji suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą 8

Dėl suinteresuotumo pareikšti ieškinį 11

Dėl esmės 12

Dėl pirmojo pagrindo, paremto ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio prima facie nebuvimu .. 13

– Dėl pirmos dalies, pagrįstos klaida apibrėžiant referencinį pagrindą 13

– Dėl antros dalies, pagrįstos klaida vertinant įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisinę ir faktinę padėtį ir kvalifikuojant sanavimo sąlygą kaip bendrąją priemonę 15

– Dėl trečios dalies, pagrįstos teisėtų lūkesčių apsaugos principu 18

Dėl antrojo pagrindo, pagrįsto ginčijamos priemonės pateisinimu dėl mokesčių sistemos pobūdžio ir struktūros 19

Dėl bylinėjimosi išlaidų 21