VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2016. gada 4. februārī*

Valsts atbalsts — Vācijas nodokļu tiesiskais regulējums par zaudējumu pārnešanu uz nākamajiem taksācijas gadiem (Sanierungsklausel) — Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu — Prasība atcelt tiesību aktu — Individuāls skārums — Pieņemamība — Valsts atbalsta jēdziens — Selektīvs raksturs — Nodokļu sistēmas raksturs un uzbūve

Lieta T-287/11

Heitkamp BauHolding GmbH , nodibināta Hernē (*Herne*, Vācija), ko sākotnēji pārstāvēja *W. Niemann*, *M. Kiera-Nöllen* un *S. Geringhoff*, vēlāk – *W. Niemann*, *S. Geringhoff* un *P. Dodos*, advokāti,

prasītāja,

ko atbalsta

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā,

pret

Eiropas Komisiju, ko sākotnēji pārstāvēja *R. Lyal*, *T. Maxian Rusche* un *M. Adam*, vēlāk – *Lyal*, *Maxian Rusche* un *C. Egerer*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasību atcelt Komisijas 2011. gada 26. janvāra lēmumu 2011/527/ES par valsts atbalstu C 7/10 (ex CP 250/09 un NN 5/10), ko Vācija īstenojusi saskaņā ar Shēmu nodokļu zaudējumu pārnešanai grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas gadījumā, kas paredzēta Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli (“*KStG*, *Sanierungsklausel*”) (OV L 235, 26. lpp.).

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs G. Berardis [*G. Berardis*], tiesneši O. Cūcs [*O. Czúcz*] un A. Popesku [*A. Popescu*] (referents),

sekretāre K. Andova [*K. Andová*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 8. jūlija tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

Atbilstošās valsts tiesību normas

Zaudējumu pārnešanas noteikums

1 Vācijā saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli) 10.d panta 2. punktu zaudējumi, kas radušies iepriekšējā taksācijas gadā, var tikt pārnesti uz vēlākiem taksācijas gadiem, kas nozīmē, ka konkrētie zaudējumi var tikt izslēgti no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem nākošajos gados (turpmāk tekstā – "zaudējumu pārnešanas noteikums").

2 Saskaņā ar *Körperschaftsteuergesetz* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "*KStG*") 8. panta 1. punktu zaudējumu pārnešanas noteikums attiecas arī uz sabiedrībām, kuras tiek apliktas ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

Zaudējumu atsavināšanas noteikums

3 Zaudējumu pārnešanas iespēja noved pie tā, ka tikai nodokļu ekonomijas nolūkā tiek iegādāti "tukši uzņēmumi" [*empty-shell companies*], proti, uzņēmumi, kas ir izbeiguši jebkādu saimniecisko darbību jau konkrētu laiku, bet kuriem joprojām ir pārnestie zaudējumi (tā saucamie "Mantelkauf" darījumi).

4 Lai novērstu "tukšo uzņēmumu" iegādi, Vācijas likumdevējs 1997. gadā ieviesa *KStG* 8. panta 4. punktu (turpmāk tekstā – "iepriekšējais zaudējumu atsavināšanas noteikums"). Ar šo noteikumu zaudējumu pārnešana tika atļauta vienīgi tiem uzņēmumiem, kuri bija juridiski un ekonomiski identiski zaudējumus cietušajiem uzņēmumiem. Saskaņā ar šo noteikumu uzņēmumi netiek uzskatīti par identiskiem, ja vairāk nekā puse kapitālsabiedrības daļu ir nodotas īpašumā citam uzņēmumam un ja kapitālsabiedrība turpina saimniecisko darbību vai to atsāk ar galvenokārt jauniem aktīviem.

5 Iepriekšējā zaudējumu atsavināšanas noteikumā tomēr bija paredzēts izņēmums, kas ir pieminēts *KStG* 8. panta 4. punkta trešajā teikumā, saskaņā ar kuru ekonomiska identitāte izpaužas tā, ka zaudējumu atsavināšana nav piemērojama pērkamās sabiedrības "sanācijas" gadījumā. Tas bija šādi divos gadījumos – pirmkārt, ja jaunie ieguldītie aktīvi bija paredzēti tikai uzņēmuma, kas ir visu pārējo zaudējumu pārnešanas pamatā, pārstrukturēšanai un ja jaunā vienība turpina šī uzņēmuma darbību turpmākos piecus gadus salīdzināmā apmērā ar to, kurš raksturo priekšstatu par vispārējo ekonomisko situāciju; otrkārt, ja tā vietā, lai ieguldītu aktīvos, pircējs kompensē zaudējumus, kurus ir iegrāmatojis zaudējumus cietušais uzņēmums.

6 2008. gadā ar *Unternehmensteuerreformgesetz* (Likums par reformām uzņēmējdarbības aplikšanā ar nodokļiem) iepriekšējais zaudējumu atsavināšanas noteikums tika atcelts un *KStG* tika ievietots jauns 8.c panta 1. punkts (turpmāk tekstā – "zaudējumu atsavināšanas noteikums"). Ar šo normu tika ierobežota iespēja pārcelt zaudējumus gadījumā, kad tiek iegādāti 25 % vai vairāk sabiedrības daļu (turpmāk tekstā – "zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums"). Precīzāk, jaunajā tiesību normā ir paredzēts, ka pirmkārt, ja piecu gadu laikā pēc pārnešanas tiek nodoti no 25 % līdz 50 % parakstītā kapitāla, no sabiedrības dalības izrietošo tiesību, īpašumtiesību vai balsstiesību, neizmantotos zaudējumus atsavina proporcionāli veiktajām izmaiņām, kas ir izteiktas procentuāli, un ka, otrkārt, neizmantotos zaudējumus vairs nevar atskaitīt, pircējam nododot vairāk nekā 50 % no parakstītā kapitāla, no sabiedrības dalības izrietošo tiesību, īpašumtiesību vai balsstiesību.

7 Jaunajā zaudējumu atsavināšanas noteikumā sākumā nebija paredzēts neviens izņēmums. Tomēr nodokļu iestādes zaudējumus radoša kapitāldaļu pirkuma gadījumā, kura mērķis bija grūtībās nonākušu uzņēmumu sanācija, piemērojot Vācijas Finanšu ministrijas 2003. gada 27. marta sanācijas dekrētu (turpmāk tekstā – "sanācijas dekrēts"), varēja tikt piešķirts atbrīvojums no nodokļa pēc taisnīguma.

Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula

8 2007. gada septembrī Vācijas valdība iesniedza *Bundestag* (Vācijas federālā parlamenta apakšpalāta) likumprojektu ar nosaukumu "*MoRaKG* likums" par kapitāla ieguldīšanas vispārējo nosacījumu modernizāciju, kurā bija tostarp paredzēta atkāpe no zaudējumu atsavināšanas noteikuma.

9 Pēc minētā likumprojekta paziņošanas atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam Eiropas Komisija ar 2009. gada 30. septembra Lēmumu 2010/13/EK par atbalsta shēmu C 2/09 (ex N 221/08 un N 413/08), ko Vācija vēlas īstenot, lai modernizētu kapitālieguldījumu vispārīgos noteikumus (OV 2010, L 6, 32. lpp.), aizliedza paredzamo atkāpi, to atzīstot par valsts atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

10 2009. gada jūnijā ar *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* (Likums par Veselības apdrošināšanu saistībā ar nodokļu atvieglojumiem pilsoņiem) *KStG* tika ievietots 8.c panta 1.a punkts (turpmāk tekstā – "grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula" vai "apstrīdētais pasākums"), saskaņā ar kuru zaudējumi joprojām var tikt pārcelti līdz brīdim, kad grūtībās esošs uzņēmums tiek nopirkts tā sanācijas nolūkā. Saskaņā ar šo klauzulu sabiedrība var pārnest zaudējumus arī tad, ja ir noticis zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums, pie šādiem nosacījumiem:

a) kapitāldaļu iegāde notiek sabiedrības sanācijas nolūkā;

b) uzņēmums iegādes laikā ir maksātnespējīgs vai tāds var kļūt, vai tam ir vai, iespējams, tam var būt pārmērīgu parādsaistību nasta;

c) ir saglabātas uzņēmuma uzņēmējdarbības pamatstruktūras, kam ir vajadzīgs:

— lai uzņēmums nepārkāptu iekšēju vienošanos, kurā ietverta norma par darba vietu saglabāšanu,

— vai lai pirmos piecus gadus pēc kapitāldaļu iegādes tiktu saglabāti 80 % darbavietu (vidējo ikgadējo izdevumu par algām izteiksmē),

— vai lai divpadsmit mēnešu laikā pēc iegādes tiktu ieguldīti būtiski uzņēmējdarbības aktīvi vai tiktu norakstīti parādi, kuriem joprojām ir ekonomiska vērtība; uzņēmējdarbības aktīvi ir būtiski, ja tie veido vismaz 25 % no iepriekšējā finanšu gada aktīviem; jauno aktīvu vērtība samazinās ikreiz, kad kapitālsabiedrība sniedz pakalpojumus pirmo trīs gadu laikā pēc jauno aktīvu ieguldīšanas;

d) uzņēmums nemaina darbības nozari piecus gadus pēc kapitāldaļu iegādes;

e) uzņēmums kapitāldaļu iegādes laikā nav pārtraucis darbību.

11 Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula stājās spēkā 2009. gada 10. jūlijā ar atpakaļejošu spēku no 2008. gada 1. janvāra, proti, tajā pat datumā, kad stājās spēkā zaudējumu atsavināšanas noteikums.

Klauzulas par slēptām rezervēm un uzņēmumu grupu

12 2009. gada decembrī ar *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (Likums par ekonomiskās izaugsmes paātrināšanu) no 2010. gada 1. janvāra tika ieviesti divi jauni izņēmumi no zaudējumu atsavināšanas noteikuma, proti, pirmkārt, *KStG* 8.c panta 1. punkta piektais teikums (turpmāk tekstā – "klauzula par uzņēmumu grupu") un, otrkārt, *KStG* 8.c panta 1. punkta sestais teikums (turpmāk tekstā – "klauzula par slēptajām rezervēm").

13 Klauzula par uzņēmumu grupu paredz, ka zaudējumu pārnešana paliek spēkā visai veiktajai restrukturizācijai, kas tiek veikta tikai uzņēmumu grupas iekšienē, kuras vadībā ir viena persona vai viena sabiedrība, kurai pieder viss kapitāls.

14 Klauzulā par slēptajām rezervēm ir paredzēts, ka zaudējumu pārnešana saglabājas tiktāl, ciktāl zaudējumus radošā kapitāldaļu pirkuma laikā šie zaudējumi ir vienādi ar sabiedrības aktīvu slēptajām rezervēm, ar "slēptajām rezervēm" saprotot summu, ko veido starpība starp pašu kapitālu, kurš viss izriet no peļņas nodokļu aprēķina, no vienas puses, un sabiedrības akciju vērtību, kas atbilst šim pašu kapitālam, no otras puses.

Tiesvedības rašanās fakti

15 Prasītāja, *Heitkamp BauHolding GmbH*, ir sabiedrība, kura no 2008. gada ir maksātnespējas riska situācijā un kurai ir nepieciešama sanācija.

16 2009. gada 20. februārī prasītājas mātesuzņēmums *Heitkamp KG* nopirka prasītājas akcijas, lai apvienotu abas sabiedrības.

17 Minētā darījuma datumā prasītāja, kā tas izriet no *Finanzamt Herne* (Hernes Nodokļu iestāde) saistošā 2009. gada 11. novembra informācijas pieprasījuma (turpmāk tekstā – "saistošais informācijas pieprasījums"), atbilda nosacījumiem grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanai.

18 Turklāt 2010. gada 29. aprīlī prasītāja saņēma no nodokļu iestādes paziņojumu par avansa maksājumu saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli par 2009. taksācijas gadu, kurā bija ņemti vērā atbilstoši grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulai pārnestie zaudējumi.

19 Pēc Komisijas lēmuma uzsākt formālu izmeklēšanas procedūru (skat. tālāk 25. punktu) Vācijas Finanšu ministrija ar 2010. gada 30. aprīļa vēstuli izdeva rīkojumu nodokļu iestādei vairs nepiemērot grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu.

20 Tādēļ 2010. gada 27. decembrī 2010. gada 29. aprīļa paziņojums par avansa maksājumu tika aizstāts ar jaunu paziņojumu par uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu par 2009. taksācijas gadu, kurā nebija ņemta vērā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula. 2011. gada janvārī prasītāja saņēma paziņojumu par avansa maksājumu saistībā ar iepriekšējiem fiskālajiem gadiem vai citiem nodokļiem, kurā arī nebija ņemta vērā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula.

21 2011. gada 1. aprīlī prasītāja saņēma paziņojumu par nodokļa piemērošanu saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli un profesionālo pamatnodevu par 2009. taksācijas gadu. Tā kā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula netika piemērota, prasītāja nevarēja pārcelt 2008. gada 31. decembrī pastāvošos zaudējumus.

22 2011. gada 19. aprīlī nodokļu iestāde atcēla saistošo informācijas pieprasījumu.

23 2011. gada 22. jūlijā Vācijas Federatīvā Republika saskaņā ar apstrīdētā lēmuma nosacījumiem (skat. tālāk 34. punktu) paziņoja Komisijai to uzņēmumu sarakstu, kas bija guvuši labumu no apstrīdētā pasākuma. Prasītāja ir iekļauta to uzņēmumu sarakstā, par kuriem tika atcelts saistošais informācijas pieprasījums attiecībā uz grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanu.

24 Prasītāja pārsūdzēja iepriekš minētos paziņojumu par avansa maksājumu un paziņojumu par nodokļa piemērošanu nodokļu iestādē un kompetentajā nodokļu tiesā. Ar 2011. gada 1. augusta rīkojumu *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa) apmierināja pieteikumu par minēto paziņojumu piemērošanas apturēšanu.

Administratīvais process

25 Ar 2009. gada 5. augusta un 30. septembra vēstulēm Komisija lūdza Vācijas Federatīvo Republiku sniegt papildu informāciju par *KStG* 8.c pantu. Uz šiem pieprasījumiem Vācijas iestādes atbildēja 2009. gada 20. augusta un 2009. gada 5. novembra vēstulēs. Ar 2010. gada 24. februāra lēmumu (OV L 90, 8. lpp.; turpmāk tekstā – "lēmums sākt procedūru") Komisija sāka formālo izmeklēšanas procedūru, kas paredzēta LESD 108. panta 2. punktā par valsts atbalstu C 7/10 (ex NN 5/10).

26 Pēc lēmuma sākt procedūru publicēšanas 2010. gada 8. aprīļa *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ieinteresētās puses tika uzaicinātas iesniegt savus apsvērumus. Vācijas iestādes atbildēja uz šo aicinājumu 2010. gada 9. aprīļa vēstulē.

27 2010. gada 9. aprīlī un 3. jūnijā notika divas Komisijas dienestu un Vācijas Federatīvās Republikas pārstāvju sanāksmes. Pēdējā minētā sniedza papildu informāciju 2010. gada 2. jūlijā. Komisija nav saņēmusi nekādus apsvērumus no trešām ieinteresētajām personām.

Apstrīdētais lēmums

28 Komisija 2011. gada 26. janvārī pieņēma Lēmumu 2011/527/ES par valsts atbalstu C 7/10 (ex CP 250/09 un NN 5/10), ko īstenoja Vācija – Shēma nodokļu zaudējumu pārnešanai grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas gadījumā ("*KStG*, *Sanierungsklausel*") (OV L 235, 26. lpp.; turpmāk tekstā – "apstrīdētais lēmums").

29 Pirmām kārtām, Komisija klasificēja grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu par valsts atbalstu.

30 Pirmkārt, Komisija norādīja, ka Vācijas valdības konkrētiem uzņēmumiem piešķirtā iespēja samazināt to nodokļa nastu, pārnesot zaudējumus, izraisītu valsts ieņēmumu zaudējumus un tātad tā būtu piešķirta no valsts līdzekļiem. Tā piebilda, ka atbalsts ir piešķirts ar likumu un tādēļ valsts par to ir atbildīga.

31 Otrkārt, Komisija apgalvoja, ka ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu ir ieviests izņēmums no vispārējas normas, kurā noteikta sabiedrību ar līdzdalības izmaiņām neizmantoto zaudējumu atsavināšana. Līdz ar to ar minēto klauzulu var tikt piešķirta izvēles priekšrocība uzņēmumiem, kuri ir izpildījuši tās saņemšanas nosacījumus, kas ir priekšrocība, kura nevar tikt attaisnota ar tās raksturu vai sistēmas vispārējo struktūru. Faktiski Komisija uzskata, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas mērķis ir cīnīties ar problēmām, kas radušās ekonomikas un finanšu krīzes rezultātā, un tas ir ar nodokļu sistēmu nesaistīts mērķis.

32 Treškārt, Komisija konstatēja, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir piemērojama visām Vācijas ekonomikas nozarēm un ka tās gandrīz visas ir pārstāvētas tirgos, kuros valda konkurence un notiek tirdzniecība starp dalībvalstīm. Tādēļ pasākums ir tāds, kas varētu

ietekmēt Eiropas Savienības iekšējo tirdzniecību un kropļot vai draudēt kropļot konkurenci. Turklāt, tā kā visi potenciālie atbalsta saņēmēji uzņēmumi ir grūtībās nonākuši uzņēmumi Kopienas Pamatnostādņu par valsts atbalstu grūtībās nonākušu uzņēmumu glābšanai un pārstrukturēšanai (OV 2004, C 244, 2. lpp.) izpratnē, ne uz vienu no tiem neattiecas Komisijas 2006. gada 15. decembra Regula (EK) Nr. 1998/2006 par [EKL] 87. un 88. panta piemērošanu *de minimis* atbalstam (OV L 379, 5. lpp.).

33 Otrām kārtām, Komisija pārbaudīja, vai pasākums var tikt uzskatīts par saderīgu ar iekšējo tirgu, un konstatēja, ka atbalsts konkrētiem uzņēmumiem var tikt atļauts kā ar iekšējo tirgu saderīgs ierobežota apmēra atbalsts, ja tie atbilst visiem Vācijas valsts atbalsta sistēmā noteiktajiem nosacījumiem, kurus tā ir apstiprinājusi atbilstoši Valsts atbalsta pasākumu Kopienas pagaidu shēmai, lai veicinātu piekļuvi finansējumam pašreizējās finanšu un ekonomiskās krīzes apstākļos (OV 2009, C 83, 1. lpp.). Savukārt Komisija nepiekrita tam, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula varētu būt saderīga ar iekšējo tirgu, pamatojoties uz Kopienas pamatnostādnēm par valsts atbalstu grūtībās nonākušu uzņēmumu glābšanai vai pārstrukturēšanai, Valstu reģionālā atbalsta pamatnostādnēm 2007.–2013. gadam (OV 2006, C 54, 13. lpp.) un Kopienas pamatnostādnēm par valsts atbalstu vides aizsardzībai (OV 2008, C 82, 1. lpp.), kā arī uz LESD 107. panta 3. punktu.

34 Trešām kārtām, Komisija noteica pienākumu Vācijas Federatīvajai Republikai veikt visus nepieciešamos pasākumus prettiesiski piešķirtā atbalsta atgūšanai no tā saņēmējiem. Turklāt Vācijas Federatīvajai Republikai bija jāsastāda to uzņēmumu saraksts, kuri ir saņēmuši atbalstu kopš 2008. gada 1. janvāra. Komisija arī precizēja, ka ikgadējais uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas termiņš ir atbilstošs datums, kurā attiecīgais atbalsts ticis nodots tā saņēmēju rīcībā, un ka atgūstamā atbalsta apmērs ir jāaprēķina, pamatojoties uz attiecīgo uzņēmumu nodokļu deklarācijām. Komisija uzskata, ka atbalsta summa atbilst starpībai starp nodokli, kas būtu bijis jāmaksā, nepiemērojot grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu, un nodokli, kurš faktiski ticis samaksāts, piemērojot šo klauzulu.

35 Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa ir formulēta šādi:

“1. pants

Valsts atbalsts, kas piešķirts, pamatojoties uz [*KStG*] 8.c panta 1.a punktu, un ko Vācija ir īstenojusi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu [..], nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

2. pants

Atsevišķs atbalsts, kas piešķirts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu, ir saderīgs ar iekšējo tirgu saskaņā ar 107. panta 3. punkta b) apakšpunktu, kā interpretēts pagaidu shēmā, ar nosacījumu, ka atbalsta summa nepārsniedz 500 000 euro, ka saņēmējs 2008. gada 1. jūlijā nebija grūtībās nonācis uzņēmums un ka ir izpildīti visi citi pagaidu shēmas 4.2.2. sadaļā un lēmumā, ar ko tiek atļauts Vācijas atbalsta režīms, paredzētie nosacījumi.

3. pants

Atsevišķs atbalsts, kas piešķirts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu un kas piešķiršanas laikā atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti jebkurā Komisijas apstiprinātā shēmā, par juridisko pamatu neņemot [Komisijas 2008. gada 6. augusta Regulu (EK) Nr. 800/2008, kas atzīst noteiktas atbalsta kategorijas par saderīgām ar kopējo tirgu, piemērojot [EKL] 87. un 88. pantu (vispārējā grupu atbrīvojuma regula) (OV L 214, 3. lpp.)], Reģionālā atbalsta pamatnostādnes [vai Kopienas nostādnes par valsts atbalstu pētniecībai, attīstībai un inovācijai (OV 2006, C 323, 1. lpp.)], kā arī kas neizslēdz grūtībās nonākušus uzņēmumus kā potenciālos saņēmējus, ir saderīgs ar iekšējo tirgu, ja tas nepārsniedz maksimālo atbalsta intensitāti, kāda piemērojama šādam atbalstam.

4. pants

1. Vācija atsauc 1. pantā minēto shēmu.

2. Vācija no saņēmējiem atgūst nesaderīgo atbalstu, kas piešķirts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu.

[..]

6. pants

1. Divu mēnešu laikā no šā lēmuma paziņošanas dienas Vācija iesniedz Komisijai šādu informāciju:

a) sarakstu ar saņēmējiem, kam piešķirts atbalsts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu, un atbalsta kopsummu, kuru katrs saņēmējs ir saņēmis atbilstīgi shēmai;

[..]."

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

36 Prasītāja cēla šo prasību ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 6. jūnijā.

37 Ar atsevišķu dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 16. septembrī, Komisija saskaņā ar 1991. gada 2. maija Vispārējās tiesas Reglamenta 114. pantu cēla iebildi par nepieņemamību. Prasītāja savus apsvērumus par šo iebildi iesniedza 2011. gada 20. oktobrī.

38 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 29. augustā, Vācijas Federatīvā Republika lūdza atļauju iestāties šajā lietā prasītājas prasījumu atbalstam. Ar 2011. gada 5. oktobra rīkojumu Vispārējās tiesas otrās palātas priekšsēdētājs atļāva tai iestāties lietā. Vācijas Federatīvā Republika savu iestāšanās rakstu, kurš ir tikai par pieņemamību, un pārējie lietas dalībnieki savus apsvērumus par to iesniedza noteiktajos termiņos.

39 Tā kā Vispārējās tiesas palātu sastāvs tika mainīts, tiesnesis referents tika pārcelts uz astoto palātu, kurai attiecīgi tika iedalīta šī lieta.

40 Ar 2012. gada 30. janvāra rīkojumu astotās palātas priekšsēdētājs pēc prasītājas lūguma izdeva rīkojumu par tiesvedības apturēšanu līdz 2012. gada 4. septembrim.

41 Tā kā Vispārējās tiesas palātu sastāvs tika mainīts, tiesnesis referents tika pārcelts uz devīto palātu, kurai attiecīgi tika nodota šī lieta.

42 Ar Vispārējās tiesas (devītā palāta) 2014. gada 21. maija rīkojumu, kas pieņemts, pamatojoties uz 1991. gada 2. maija Reglamenta 114. panta 4. punktu, iebilde par nepieņemamību tika pievienota pamatlietai.

43 2014. gada 3. jūlijā Komisija iesniedza iebildumu rakstu. Repliku un atbildi uz repliku attiecīgi prasītāja iesniedza 2014. gada 15. augustā un Komisija – 2014. gada 13. decembrī.

44 Vācijas Federatīvā Republika savu iestāšanās rakstu iesniedza 2014. gada 21. augustā, un pārējie lietas dalībnieki savus apsvērumus par to iesniedza noteiktajos termiņos.

45 1991. gada 2. maija Vispārējās tiesas Reglamenta 64. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros Vispārējā tiesa (devītā palāta) 2015. gada 19. maijā uzdeva lietas dalībniekiem rakstveida jautājumus, uz kuriem tie atbildēja noteiktajā termiņā.

46 Lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un atbildes uz Vispārējās tiesas uzdotajiem jautājumiem tika uzklausīti 2015. gada 8. jūlija tiesas sēdē.

47 Prasītāja, ko atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, lūdz Vispārējai tiesai:

— noraidīt Komisijas izvirzīto iebildi par nepieņemamību;

— atcelt apstrīdēto lēmumu;

— piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

48 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

— noraidīt prasību kā nepieņemamu un, pakārtoti, kā nepamatotu;

— piespriest prasītājai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Juridiskais pamatojums

Par prasības pieņemamību

49 Savas iebildes par nepieņemamību pamatojumā Komisija norāda, ka šī prasība ir nepieņemama tādēļ, ka prasītāja nav pierādījusi nedz to, ka LESD 263. panta ceturtās daļas nosacījumi ir izpildīti, nedz to, ka viņai bija interese celt prasību.

Par tiesībām celt prasību LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē

50 Pirmkārt, Komisija apstrīd prasītājas tiesības celt prasību, jo apstrīdētais lēmums to neskarot individuāli.

51 Komisija norāda, ka prasītāja nav faktiskā individuālo atbalstu, kas piešķirti saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu un par kuru atgūšanu tā ir izdevusi rīkojumu, saņēmēja. Faktiski nodokļa parāds juridiski saistoši tiekot konstatēts tikai brīdī, kad tiek izdots paziņojums par nodokļa piemērošanu atbilstoši Vācijas nodokļu kodeksa 155. panta 1. punktam.

52 Tā kā nepastāv šāds paziņojums par nodokļa piemērošanu, ar kuru tiktu konstatēts tās nodokļa parāds atbilstoši apstrīdētajam pasākumam, prasītāja to, ka tā ir individuāli skarta, nevarot pamatot nedz ar paziņojumu par avansa maksājumu, nedz ar saistošo informācijas pieprasījumu. Tāpat tā nevarot arī balstīties uz ieinteresētās personas statusu LESD 108. panta 2. punkta izpratnē. Šajā ziņā Komisija nošķir nodokļa rašanos un tā samaksas brīdi un norāda, ka tikai ar juridiski saistošu nodokļa parāda samazināšanās konstatējumu, kas tiek veikts ar paziņojumu par nodokļa piemērošanu, varot tikt apstiprināts, ka prasītāja ir individuāli skarta.

53 Šajos apstākļos apstrīdētajā lēmumā neesot noteikts, ka prasītājai būtu jāatmaksā tai jau piešķirtais atbalsts, bet valsts administrācijai esot ļauts izdarīt secinājumus no fakta, ka valsts atbalsta shēma nav saderīga ar iekšējo tirgu, un izdot paziņojumus par nodokļa piemērošanu. Šos pēdējos minētos esot varēts pārsūdzēt valsts tiesā, kā tas ir noticis šajā lietā, jo *Finanzgericht* ir apturējusi minētā paziņojuma par nodokļa piemērošanu izpildi.

54 Otrkārt, Komisija uzsver, ka prasība tāpat neesot pieņemama atbilstoši LESD 263. panta ceturtajā daļā minētajam trešajam gadījumam, jo apstrīdētais lēmums ir saistīts ar izpildes pasākumiem, proti, paziņojuma par nodokļa piemērošanu izdošanu.

55 Prasītāja, ko atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, norāda, ka prasība ir pieņemama.

56 Saskaņā ar LESD 263. panta ceturto daļu "jebkura fiziska vai juridiska persona var celt [..] prasību pret tiesību aktu, kas adresēts šai personai vai skar viņu tieši un individuāli, un par reglamentējošu aktu, kas viņu skar tieši, bet nav saistīts ar īstenošanas pasākumiem".

57 Vispirms ir jāatgādina, ka prasītāja nav apstrīdētā lēmuma adresāte, jo tā vienīgā adresāte ir Vācijas Federatīvā Republika.

58 Tāpat ir jānorāda, ka tiktāl, ciktāl apstrīdētā lēmuma 4. pantā Vācijas Federatīvajai Republikai ir noteikts pienākums atcelt šī lēmuma 1. pantā minēto atbalstu un to atgūt no tā saņēmējiem, ir jāuzskata, ka šis lēmums skar prasītāju tieši. Faktiski šajā lietā ir izpildīti abi tiešas skaršanas kritēriji, kas ir noteikti judikatūrā, proti, pirmkārt, fakts, ka attiecīgajam aktam ir tieši jāietekmē prasītāja tiesiskā situācija, un, otrkārt, fakts, ka šis akts nepieļauj nekādu novērtējuma brīvību tā adresātiem, kas ir atbildīgi par tā ieviešanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2009. gada 17. septembris, Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, Krājums, EU:C:2009:556, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt Komisija nav norādījusi nevienu iebildumu šajā sakarā.

59 Tā kā prasītājas tieša skaršana ir konstatēta, ir jāpārbauda, vai apstrīdētais lēmums skar prasītāju arī individuāli, un apstiprinošā gadījumā vairs nebūtu jāpārbauda, vai apstrīdētais lēmums ir reglamentējošs akts, kurš nav saistīts ar īstenošanas pasākumiem.

60 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru personas, kas nav lēmuma adresāti, var apgalvot, ka lēmums skar tās individuāli, tikai tad, ja šis lēmums tās ietekmē šīm personām raksturīgu īpašu pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas šīs personas atšķir no visām citām personām un tādējādi tās individuāli izceļ tieši tāpat kā lēmuma adresātus (spriedumi, 1963. gada 15. jūlijs, *Plaumann*/Komisija, 25/62, Krājums, EU:C:1963:17, 223. lpp.; 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, Krājums, EU:C:2011:368, 52. punkts, un 2013. gada 19. decembris, *Telefónica* /Komisija, C-274/12 P, Krājums, EU:C:2013:852, 46. punkts).

61 Tātad principā nav pieņemama uzņēmuma prasība atcelt Komisijas lēmumu, ar kuru tiek aizliegta nozares atbalsta shēma, ja šis lēmums skar to tikai tāpēc, ka šis uzņēmums pieder pie attiecīgās nozares un ir potenciāls minētā atbalsta saņēmējs. Attiecībā uz šo uzņēmumu šāds lēmums ir vispārpiemērojams pasākums, kas tiek piemērots objektīvi noteiktās situācijās un kam ir tiesiskās sekas attiecībā uz vispārīgi un abstrakti noteiktu personu kategoriju (skat. spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, Itālija/Komisija, C-298/00 P, Krājums, EU:C:2004:240, 37. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2009. gada 11. jūnijs, *Acegas*/Komisija, T-309/02, Krājums, EU:T:2009:192, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā ziņā iespēja vairāk vai mazāk precīzi noteikt to personu skaitu vai pat identitāti, uz kurām attiecas pasākums, nekādā gadījumā nenozīmē, ka šis pasākums tās skar individuāli, ja ir skaidrs, ka šis pasākums ir piemērojams objektīvām tiesiskām vai faktiskām situācijām, kas paredzētas attiecīgajā tiesību aktā (spriedums *Telefónica*/Komisija, minēts 60. punktā, EU:C:2013:852, 47. punkts).

62 Savukārt tad, ja apstrīdētais akts skar tādu personu grupu, kas ir identificētas vai identificējamas akta pieņemšanas brīdī, ņemot vērā šīs grupas locekļus raksturojošus kritērijus, šis akts var šīs personas skart individuāli, jo tās pieder pie ierobežota uzņēmēju loka (spriedumi, 1985. gada 17. janvāris, *Piraiki-Patraiki* u.c./Komisija, 11/82, Krājums, EU:C:1985:18, 31. punkts; 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, Krājums, EU:C:2006:416, 60. punkts, un Komisija/ *Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 58. punktā, EU:C:2009:556, 54. punkts).

63 Ņemot vērā šo judikatūru, ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā prasītājas faktisko un juridisko situāciju, ir uzskatāms, ka apstrīdētais lēmums to skar individuāli.

64 Vispirms, pretēji prasītājas argumentiem, ir jāizslēdz, ka "ieinteresētās" personas statuss LESD 108. panta 2. punkta izpratnē var radīt prasītājai īpašu statusu, to raksturojot individuāli, jo vairāk tādēļ, ka tā nav izmantojusi savas no tā izrietošās procesuālās tiesības, it īpaši tiesības iesniegt apsvērumus formālās izmeklēšanas procedūrā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2005. gada 13. decembris, Komisija/*Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum*, C-78/03 P, EU:C:2005:761, 37. punkts).

65 Attiecībā uz individuālo skaršanu iepriekš 60. punktā minētā sprieduma *Plaumann*/Komisija (EU:C:1963:17) izpratnē ir jānorāda, ka prasītājas faktisko un juridisko situāciju raksturo šādi elementi.

66 Pirmkārt, brīdī, kad 2009. fiskālais gads tika noslēgts, un tātad pirms Komisijas aizsāktās procedūras uzsākšanas prasītājai bija tiesības pārnest savus zaudējumus saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu, jo grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā paredzētie nosacījumi bija izpildīti.

67 Otrkārt, 2009. gadā prasītāja guva ar nodokli apliekamu peļņu, no kuras tā atskaitīja zaudējumus, kas bija pārnesti saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu.

68 Šos apstākļus apstiprināja Vācijas nodokļu iestāde, izsniedzot saistošu informācijas pieprasījumu un paziņojumu par uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu par 2009. fiskālo gadu, kurā bija ņemti vērā pārnestie zaudējumi saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu (skat. iepriekš 17. un 18. punktu). Turklāt tas, ka tā saņēma saistošu informācijas pieprasījumu, vēlāk izraisīja prasītājas iekļaušanu Vācijas iestāžu Komisijai paziņotajā sarakstā atbilstoši apstrīdētā lēmuma 6. panta 1. punkta b) apakšpunktam.

69 Tādējādi, piemērojot Vācijas tiesisko regulējumu, bija skaidrs, ka 2009. fiskālā gada noslēgšanas brīdī prasītājai bija nodokļu ietaupījums, kuru tā turklāt varēja precīzi aprēķināt. Faktiski Vācijas iestādēm nav nekādas novērtējuma brīvības attiecībā uz apstrīdētā pasākuma piemērošanu, jo minētā nodokļu ietaupījuma izveidošanās, maksājot samazinātu nodokļa likmi atbilstoši nodokļu režīma piemērošanas kārtībai, bija tikai laika jautājums. Tātad Vācijas iestādes apstiprināja, ka pirms lēmuma sākt procedūru un vēlāk – apstrīdētā lēmuma pieņemšanas prasītājai bija iegūtās tiesības piemērot šī nodokļu ietaupījumu, kas, ja netiktu pieņemti minētie lēmumi, būtu konkretizējušās kā paziņojuma par nodokļa piemērošanu izdošana, kurā tiek atļauts pārnest zaudējumus un to reģistrēt bilancē. Tādēļ Vācijas nodokļu iestādes un Komisija to varēja viegli identificēt.

70 Līdz ar to prasītāja ne tikai nevarētu tikt uzskatīta par uzņēmumu, kuru apstrīdētais lēmums skar tādēļ, ka tā pieder konkrētai nozarei un ir kvalificējama kā iespējamā atbalsta saņēmēja, bet, tieši pretēji, tā ir jāuzskata par tādu, kas ietilpst to komersantu slēgtajā lokā, kuri tikuši identificēti vai kurus vismaz būtu viegli identificēt apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī šī sprieduma 60. punktā minētā sprieduma *Plaumann*/Komisija (EU:C:1963:17) izpratnē (pēc analoģijas skat. arī spriedumus Beļģija un *Forum 187* /Komisija, minēts 62. punktā, EU:C:2006:416, 63. punkts; Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 58. punktā, EU:C:2009:556, 57. punkts; *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, minēts 60. punktā, EU:C:2011:368, 56. punkts; 2014. gada 27. februāris, *Stichting Woonpunt* u.c./Komisija, C-132/12 P, Krājums, EU:C:2014:100, 59.–61. punkts, un *Stichting Woonlinie* u.c./Komisija, C-133/12 P, Krājums, EU:C:2014:105, 46.–48. punkts).

71 Šis secinājums nevar tikt atspēkots ar to, ka pēc lēmuma sākt procedūru un vēlāk arī pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas Vācijas iestādes ir veikušas pasākumu, kura mērķis bija atstāt nepiemērotu grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu, tostarp, it īpaši, saistošā informācijas pieprasījuma par uzņēmumu ienākuma nodokli par 2009. fiskālo gadu atcelšanu, kurā vairs nebija ņemti vērā saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu pārnestie zaudējumi (skat. iepriekš 21. punktu).

72 Faktiski Vācijas iestādes nolēma apturēt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanu, tomēr to neatceļot, un izdot paziņojumu par nodokļa piemērošanu, nepiemērojot šo klauzulu, lai rīkotos tieši saskaņā ar lēmumu sākt procedūru un apstrīdēto lēmumu. Līdz ar to, pārbaudot prasības, kuras mērķis ir apstrīdēt apstrīdēto lēmumu, pieņemamību, kuru veicot, Komisija secināja, ka apstrīdētais pasākums ir valsts atbalsts un ka tas nav saderīgs ar iekšējo tirgu, Komisija nevar gūt priekšrocību no tā, ka Vācijas iestādes uzreiz ir veikušas visus nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu savas rīcības atbilstību šim lēmumam, gaidot nolēmumu saistībā ar iespējamo prasību pret to.

73 Šis pats secinājums nevar tikt atspēkots ar Komisijas rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē norādīto judikatūru, tostarp ar spriedumu *Telefónica*/Komisija, minēts 60. punktā (EU:C:2013:852), 2009. gada 11. jūnija spriedumu *AMGA*/Komisija (T-300/02, Krājums, EU:T:2009:190), spriedumu *Acegas* /Komisija, minēts 61. punktā (EU:T:2009:192), un 2012. gada 8. marta spriedumu *Iberdrola*/Komisija (T-221/10, Krājums, EU:T:2012:112).

74 Šo lietu faktiskie apstākļi nav salīdzināmi ar šajā lietā esošajiem, kur tika konstatēts, ka Vācijas nodokļu tiesību aktu īpašo iezīmju dēļ prasītājai bija iegūtas tiesības uz nodokļa ietaupījumu, ko apliecina Vācijas nodokļu iestādes (skat. iepriekš 68. punktu), un šis apstāklis viņu atšķir no citiem komersantiem, kuri netiek skarti kā iespējamie ieguvēji no apstrīdētā pasākuma (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 58. punktā, EU:C:2009:556, 55. punkts).

75 Turklāt iepriekš 69. punktā norādītais secinājums nevar tikt atspēkots ar Komisijas argumentu, ka tikai no valsts līdzekļiem piešķirta priekšrocība varētu izraisīt prasītājas individuālu skaršanu un ka valsts uzņemas finansiālu atbildību tikai no brīža, kad paziņojumā par nodokļa piemērošanu tiek konstatēta nodokļa atlaide.

76 Faktiski ir jāatgādina, ka elementi, uz kuriem judikatūrā tiek balstīta individuālā skaršana LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē (skat. iepriekš 60.–62. punktu), ne vienmēr sakrīt ar tiem elementiem, kuri veido valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (pēc analoģijas skat. spriedumu *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, minēts 60. punktā, EU:C:2011:368, 56., 63. un 64. punkts). Atbilstoši spriedumam *Plaumann*/Komisija, minēts 60. punktā (EU:C:1963:17, 223. lpp.), cita persona, kas nav lēmuma adresāte, var tikt uzskatīta par individuāli skartu ar lēmumu tikai tad, ja šis lēmums ir to skāris noteiktu tai raksturīgu īpašu pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas to atšķir no visām citām personām, un ja tādēļ tā ir viena no ierobežota komersantu loka dalībniecēm.

77 Taču šajā lietā ir jāatgādina, ka, piemērojot valsts tiesisko regulējumu, prasītājai pirms lēmuma sākt procedūru un vēlāk – apstrīdētā lēmuma pieņemšanas bija iegūtās tiesības uz nodokļa ietaupījumu 2009. fiskālajā gadā, ko apstiprināja Vācijas nodokļu iestādes. Pārējā daļā pati Komisija apstrīdētā lēmuma 50. apsvērumā ir precizējusi, ka Vācijas valdības vienīgā piešķirtā iespēja konkrētiem uzņēmumiem samazināt savu nodokļa nastu zaudējumu pārnešanas veidā izraisīja, ka valsts zaudēja ieņēmumus, un tas ir valsts atbalsts.

78 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jāsecina, ka šīs lietas apstākļos apstrīdētais lēmums skar prasītāju tieši un individuāli.

79 Tātad prasītājai ir tiesības celt prasību LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē.

Par interesi celt prasību

80 Komisija norāda, ka prasītāja nav atbalsta saņēmēja un tātad tā nevar gūt nekādu labumu no tā, ka Vispārējā tiesa, iespējams, atceltu apstrīdēto lēmumu. Vācijas Federatīvajai Republikai pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas nav pienākuma atgūt atbalstu no prasītājas un, neatkarīgi no iespējamās apstrīdētā lēmuma atcelšanas, Vācijas iestādes varētu nolemt jebkurā brīdī atcelt visu apstrīdēto pasākumu.

81 Prasītāja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, šos argumentus apstrīd.

82 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka prasība par tiesību akta atcelšanu, ko ir cēlusi fiziska vai juridiska persona, ir pieņemama tikai tad, ja prasītājs ir ieinteresēts apstrīdētā lēmuma atcelšanā. Šāda interese nozīmē, ka apstrīdētā akta atcelšanai pašai par sevi var būt tiesiskas sekas un ka prasības rezultātā var rasties labums lietas dalībniekam, kurš cēlis prasību (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 58. punktā, EU:C:2009:556, 63. punkts; *Stichting Woonpunt* u.c./Komisija, minēts 70. punktā, EU:C:2014:100, 50.–54. punkts, un *Stichting Woonlinie* u.c./Komisija, minēts 70. punktā, EU:C:2014:105, 54. punkts).

83 Prasības pieņemamības nosacījumi, izņemot atšķirīgo jautājumu saistībā ar intereses celt prasību zudumu, ir jānovērtē prasības celšanas brīdī (skat. spriedumu, 2002. gada 21. marts, *Shaw* un *Falla* /Komisija, T-131/99, Krājums, EU:C:2002:83, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

84 Šajā lietā prasītāja atbilda nosacījumiem, lai varētu tikt piemērota grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, un tā, kā tas ir secināms no šī sprieduma 66.–69. punkta, bija guvusi no šīs klauzulas izrietošo priekšrocību.

85 Lai gan grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošana tika apturēta pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas, atbilstoši *KStG* 34. panta 6. punktam tā atcelšanas gadījumā šī klauzula būs no jauna piemērojama ar atpakaļejošu spēku visiem uzņēmumiem, kuru paziņojums par nodokļa piemērošanu nav kļuvis galīgs, ieskaitot prasītāju, tādējādi apstrīdētā lēmuma atcelšana tai rada labumu.

86 Turklāt, pat pieņemot, ka prasītāja – kā norāda Komisija – vairs nevar gūt peļņu nākotnē, jo tā tiek likvidēta, tomēr, tā kā tā ir guvusi peļņu pirms apstrīdētā lēmuma pieņemšanas, ja tas tiek atcelts, tai ir tiesības pieprasīt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanu vismaz attiecībā uz ienākumu aplikšanu ar nodokli 2009. gadā.

87 Līdz ar to prasītājai ir interese celt prasību pret apstrīdēto lēmumu.

88 Tātad prasība ir pieņemama.

Par lietas būtību

89 Savas prasības pamatojumā prasītāja norāda divus pamatus par apstrīdētā pasākuma selektīvā rakstura neesamību.

90 Šajā kontekstā vispirms ir jāatgādina, ka LESD 107. panta 1. punktā ir aizliegts atbalsts, kas "dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", proti, selektīvs atbalsts.

91 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai valsts nodokļu pasākums tiktu kvalificēts kā "selektīvs", vispirms ir jāidentificē un jāpārbauda kopējā jeb "normālā" piemērojamā nodokļu sistēma attiecīgajā dalībvalstī. Pēc tam saistībā ar šo kopējo jeb "normālo" nodokļu sistēmu ir jānovērtē un jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka šis pasākums

ir atkāpe no minētās kopējās sistēmas, jo ar to tiek ieviestas atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmai paredzēto mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, Krājums, EU:C:2011:550, 50. un 54. punkts, un 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, Krājums, EU:C:2011:732, 75. punkts). Pēc šiem diviem pārbaudes posmiem pasākums var tikt kvalificēts par selektīvu *prima facie*.

92 Tomēr šis nosacījums par selektivitāti nav izpildīts tad, ja pasākums, lai arī tas sniedz priekšrocību tā saņēmējam, tomēr ir pamatots, ievērojot tās nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, kurā tas iekļaujas (šajā ziņā skat. spriedumus, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Krājums, EU:C:2001:598, 42. punkts, un *Paint Graphos* u.c., minēts 91. punktā, EU:C:2011:550, 64. punkts). Pēc šī iespējamā trešā pārbaudes posma pasākums tiek klasificēts kā selektīvs.

93 Jāatgādina, ka, lai pierādītu, ka attiecīgais pasākums ir selektīvi piemērojams noteiktiem uzņēmumiem vai noteiktai ražošanai, Komisijai ir jāpierāda, ka ar to tiek ieviesta to uzņēmumu nošķiršana, kuri, ņemot vērā attiecīgā pasākuma mērķi, ir līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā, bet dalībvalstij, kura ir noteikusi šādu uzņēmumu nošķiršanu tiem uzlikto pienākumu jomā, ir jāpierāda, ka to patiešām pamato attiecīgās sistēmas raksturs un struktūra (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 8. septembris, Komisija/Nīderlande, C-279/08 P, Krājums, EU:C:2011:551, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

94 Ņemot vērā šo analīzi trīs posmos, kāda tā izriet no judikatūras, ir jāpārbauda abi prasītājas norādītie pamati, no kuriem pirmais būtībā ir par apstrīdētā pasākuma selektivitātes neesamību *prima facie*, bet otrais – par to, ka to pamato nodokļu sistēmas raksturs un sistēma.

Par pirmo pamatu, kas balstīts uz apstrīdētā pasākuma selektivitātes neesamību *prima facie*

95 Pirmajam pamatam ir trīs daļas. Pirmā balstās uz kļūdu, kas pieļauta atsauces sistēmas definēšanā. Otrā balstās uz kļūdu uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridiskās un faktiskās situācijas novērtējumā un Komisijas atteikumu kvalificēt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu par vispārēju pasākumu, bet trešā daļa ir par tiesiskās paļāvības aizsardzības pārkāpumu.

– Par pirmo daļu saistībā ar kļūdu, kas pieļauta atsauces sistēmas definēšanā

96 Apstrīdētajā lēmumā, lai novērtētu apstrīdētā pasākuma selektivitāti, Komisija ņēma vērā, pirmkārt, vispārpiemērojama zaudējumu pārnešanas noteikuma esamību, otrkārt, zaudējumu atsavināšanas noteikumu, kas ir atkāpe no pirmā gadījumos, kad kapitāldaļu iegāde ir radījusi zaudējumus, un, treškārt, grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu, kas ļauj atkāpties no otrā noteikuma un piemērot pirmo īpašās situācijās.

97 Ņemot vērā šos elementus, apstrīdētā lēmuma 66. apsvērumā Komisija secināja, ka Vācijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas kontekstā zaudējumu atsavināšana ir atsauces sistēma, proti, vispārēja tiesību norma, kas piemērojama visos līdzdalības izmaiņu gadījumos un no kuras grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir atkāpe.

98 Prasītāja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, norāda, ka Komisija esot pieļāvusi kļūdu, nosakot atsauces sistēmu apstrīdētā pasākuma selektivitātes novērtējumam. Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka zaudējumu atsavināšana ir vispārēja norma un ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir atkāpe no šīs normas.

99 Prasītāja uzskata, ka atsauces sistēmu veido zaudējumu pārnešanas noteikums kā tāds, kas papildina konstitucionālo principu par nodokļu uzlikšanu atkarībā no maksātspējas. Zaudējumu atsavināšanas noteikums esot izņēmums no šī principa, un tas nevarot tikt uzskatīts par atsauces sistēmu, bet grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, ar kuru tiek ieviesta atkāpe no šī izņēmuma, esot tikai vispārējas normas atkārtošana, proti, zaudējumu pārnešanas noteikums, tāpat kā klauzula par uzņēmumu grupām un klauzula par slēptajām rezervēm.

100 Ievadā Komisija norāda, ka pirmā pamata pirmā daļa nav pieņemama, jo tā ir pamatota ar jauniem faktiem, kas nav tikuši norādīti administratīvajā procesā. Tā atgādina, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums ir definēts kā atsauces noteikums lēmumā sākt procedūru un Lēmumā Nr. 2010/13 par *MoRaKG* likumu, un prasītāja, Vācijas Federatīvā Republika vai citas trešās personas neesot apstrīdējušas šo definīciju administratīvā procesa laikā. Tāpat tā precizē, ka valsts nodokļu tiesības no Eiropas Savienības tiesību viedokļa ir faktu elements, kurš tai nav pilnībā bijis zināms apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī un kuru tai nebija pienākuma izpētīt pēc savas ierosmes.

101 Būtībā Komisija apstrīd prasītājas argumentus.

102 Vispirms ir jānoraida Komisijas norādītā iebilde par nepieņemamību. Faktiski no pastāvīgās judikatūras, uz kuru pat ir atsaukusies Komisija sava argumenta atbalstam, izriet, ka lēmuma likumības novērtēšana, izmantojot informāciju, kura Komisijas rīcībā ir apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī, patiesībā pieder pie pamata pamatotības, nevis pie pamata pieņemamības jautājumiem (šajā ziņā skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, Francija/Komisija, C-241/94, Krājums, EU:C:1996:353, 33. punkts; 2002. gada 24. septembris, *Falck* un *Acciaierie di Bolzano*/Komisija, C-74/00 P un C-75/00 P, Krājums, EU:C:2002:524, 168. punkts, un 2010. gada 7. decembris, *Frucona Košice*/Komisija, T-11/07, Krājums, EU:C:2010:498, 49. punkts).

103 Kas attiecas uz prasītājas norādīto argumentu pamatotību, ir jāatgādina, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija būtībā ir definējusi zaudējumu atsavināšanas noteikumu kā vispārēju normu, attiecībā uz kuru ir jāpārbauda, vai uzņēmumi, kas ir vienādā faktiskā un juridiskā situācijā, ir tikuši nodalīti, bet prasītāja atsaucas uz vispārīgāku zaudējumu pārnešanas normu, kas ir piemērojama jebkurai nodokļa uzlikšanai.

104 Šajā sakarā ir jāatgādina, pirmkārt, ka zaudējumu pārnešanas noteikums ir tiesības, kuras var izmantot jebkura sabiedrība, kurai tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis, un, otrkārt, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums ierobežo šīs tiesības, ja tiek iegādāti 25 % vai vairāk kapitāldaļu, un tās atceļ, ja tiek iegādāti vairāk par 50 % kapitāldaļu. Tātad šī pēdējā minētā norma ir sistemātiski piemērojama visos gadījumos, kad līdzdalība mainās par 25 vai vairāk procentiem, nešķirojot pēc attiecīgo uzņēmumu rakstura vai īpašībām.

105 Turklāt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir formulēta kā izņēmums no zaudējumu atsavināšanas noteikuma un tā ir piemērojama tikai konkrēti definētām situācijām, kuras ir noteiktas šajā pēdējā minētajā normā.

106 Tātad ir jākonstatē, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums, tāpat kā zaudējumu pārnešanas noteikums, ietilpst tiesību aktu sistēmā, kurā iekļaujas apstrīdētais pasākums. Citiem vārdiem, šajā lietā atbilstošās tiesību normas veido vispārējais zaudējumu pārnešanas noteikums, kas tiek ierobežots ar zaudējumu atsavināšanas noteikumu, un tieši šajā kontekstā ir jāpārbauda, vai ar apstrīdēto pasākumu tiek ieviesta tādu komersantu nošķiršana, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā iepriekš 91. punktā minētās judikatūras izpratnē, šo jautājumu izskaidrojot pirmā pamata otrās daļas ietvaros.

107 Tātad ir jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, konstatējot, ka pastāv vispārīgāka norma, proti, zaudējumu pārnešanas noteikums, un nospriežot, ka atsauces tiesību normu sistēma, kas ieviesta, lai novērtētu apstrīdētā pasākuma selektivitāti, ir zaudējumu atsavināšanas noteikums.

108 Šis secinājums nav atspēkojams ar prasītājas argumentiem, kas balstās uz valsts tiesu izteiktajām šaubām par zaudējumu atsavināšanas noteikuma atbilstību konstitūcijai un nepieciešamību šo normu interpretēt šauri, ņemot vērā konstitucionālos principus. Šie argumenti netraucē secināt, ka šī norma ir daļa no valsts tiesībām tikmēr, kamēr tā nav atcelta, un ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir piemērojama tikai atkarībā no šīs normas piemērošanas. Tādēļ Komisija nevar abstrahēties no šīs normas, definējot atsauces sistēmu, pat ja tā attiecīgajā gadījumā vēlas to interpretēt šauri.

109 Tāpat argumentiem, kuru mērķis ir pierādīt, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums ir atkāpe no konstitucionālajiem principiem, nav nozīmes tiktāl, ciktāl šīs minētās normas kvalifikācija par izņēmumu no augstāku tiesību normas, kā, piemēram, no principa par nodokļa piemērošanu atkarībā no maksātspējas, netraucē to uzskatīt par daļu no atsauces sistēmas, kurā iekļaujas apstrīdētais pasākums un saistībā ar kuru ir jānovērtē šī pēdējā minētā pasākuma selektivitāte.

110 Tādēļ pirmā pamata pirmā daļa ir jānoraida.

– Par otro pamatu, kurš balstās uz kļūdu uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridiskās un faktiskās situācijas novērtējumā un grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas klasificēšanā par vispārēju pasākumu

111 Apstrīdētajā lēmumā Komisija nolēma, ka zaudējumu atsavināšanas noteikumam ir noteikti daudz stingrāki ierobežojumi nekā iepriekšējā normā (10. apsvērums), ka normā sākotnēji nebija paredzēti izņēmumi (11. apsvērums) un ka normai, kā izriet no 2008. gada Likuma par reformām uzņēmējdarbības aplikšanā ar nodokļiem (skat. iepriekš 6. punktu) pamatojuma izklāsta, bija divējāds mērķis – pirmkārt, vienkāršot noteikumus un, otrkārt, mērķtiecīgāk novērst tiesību normas nepareizu izmantošanu (12. apsvērums). Tā arī uzsvēra, ka skaidra izņēmuma, kurš ļautu pārnest zaudējumus sanācijas gadījumā, neesamību kompensēja nodokļu iestāžu iespēja dzēst nodokļu parādus pēc taisnīguma apsvērumiem, pamatojoties uz sanācijas dekrētu (12. apsvērums, skat. iepriekš 7. punktu).

112 Pamatojoties uz šiem elementiem, Komisija apstrīdētā lēmuma 68.–79. apsvērumā vispirms nolēma, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis bija radīt ieņēmumus budžetā un ka zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķis bija nepieļaut, ka uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām pārnes savus zaudējumus. Tālāk tā uzskatīja, ka saistībā ar šo mērķi visi uzņēmumi, līdzdalība kuros mainījās par 25 vai vairāk procentiem, bija salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Visbeidzot, tā konstatēja, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula šīs kategorijas iekšienē nošķīra uzņēmumus, kuri, kaut gan tiem bija zaudējumi, saglabāja maksātspēju, no uzņēmumiem, kuri atbilstoši grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā noteiktajiem nosacījumiem bija maksātnespējīgi vai ar pārmērīgi lieliem parādiem vai arī kuriem bija draudi par tādiem kļūt.

113 Prasītāja norāda, pirmkārt, ka uzņēmumi, kuriem ir piemērojama grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, nebija faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā – attiecībā uz tiesiskā regulējuma izvirzīto mērķi, proti, novērst ļaunprātīgu izmantošanu, – ar tiem uzņēmumiem, kuriem tika piemērots zaudējumu atsavināšanas noteikums. Tādējādi zaudējumu atsavināšanas noteikums neesot piemērojams uzņēmumu sanācijas situācijās, kurās nerodas fiktīvu uzņēmumu risks.

114 Prasītāja, ko atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, norāda, otrkārt, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir vispārējs pasākums, jo to izmanto visi uzņēmumi, kas ir ekonomiskās grūtībās, neatkarīgi no to lieluma, nozares vai no to ekonomiskās darbības nozīmīguma.

115 Ievadā Komisija atsaucas uz to, ka argumenti par uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridisko un faktisko situāciju un grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas klasificēšanu par vispārēju pasākumu, kas norādīti replikas stadijā, ir jauni pamati un tādēļ tie nav pieņemami.

116 Būtībā Komisija apstrīd prasītājas argumentus.

117 Runājot par prasītājas izvirzīto argumentu pamatotību, ir jāatgādina, ka saskaņā ar 1991. gada 2. maija Reglamenta 48. panta 2. punktu tiesvedības laikā nav atļauts izvirzīt jaunus pamatus, izņemot gadījumus, kad tie ir saistīti ar tādiem tiesiskiem vai faktiskiem apstākļiem, kas ir kļuvuši zināmi iztiesāšanas laikā. Tomēr pamats, ar kuru tiek izvērsts kāds sākotnēji pieteikumā par lietas ierosināšanu tieši vai netieši norādīts pamats un kas ir cieši ar to saistīts, ir jāatzīst par pieņemamu (spriedums, 2013. gada 11. jūlijs, *Ziegler*/Komisija, C-439/11 P, Krājums, EU:C:2013:513, 46. punkts). Analoģisks risinājums ir jāpiemēro attiecībā uz pamata atbalstam izteiktu iebildumu (spriedums, 2002. gada 21. marts, *Joynson*/Komisija, T-231/99, Krājums, EU:T:2002:84, 156. punkts; apstiprināts ar rīkojumu, 2003. gada 10. decembris, *Joynson*/Komisija, C-204/02 P, Krājums, EU:C:2003:660).

118 Tātad, ņemot vērā iepriekš minēto judikatūru, ir jāpārbauda, vai argumenti par uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridisko un faktisko situāciju un par grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas klasificēšanu par vispārēju pasākumu, kurus prasītāja izklāstījusi savā replikā, ir jauni pamati vai – drīzāk – pirmā pamata pirmās daļas izvērsums.

119 Jāatgādina, ka pirmā pamata pirmajā daļā, kas ir par pieļauto kļūdu atsauces sistēmas definīcijā, prasītāja apstrīd, ka trūkst viena valsts atbalstu veidojoša elementa LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, proti, selektivitātes nosacījuma. Taču iebildumu par, pirmkārt, uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridiskās un faktiskās situācijas neatbilstību un, otrkārt, grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas kvalificēšanu par vispārēju pasākumu mērķis ir arī apstrīdēt selektivitātes nosacījumu no cita skatupunkta.

120 Faktiski atbilstoši šī sprieduma 91. punktā minētajai judikatūrai nodokļu pasākuma klasificēšanai *prima facie* par selektīvu vispirms ir jāidentificē un iepriekš jāpārbauda kopējā jeb "normālā" nodokļu sistēma, kas piemērojama atbilstošajā dalībvalstī, un pēc tam ir jāpierāda, ka aplūkojamais nodokļu pasākums nošķir komersantus, kuri saistībā ar sistēmas mērķi ir vienādā faktiskā un juridiskā situācijā.

121 Šajā lietā ir jākonstatē, ka ar savu pirmo pamatu prasītāja būtībā apstrīd Komisijas novērtējumu par apstrīdētā pasākuma selektīvo raksturu *prima facie* un, it īpaši, atsauces sistēmas definīciju.

122 Tāpat ir jānorāda, ka argumenti, it īpaši par uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridisko un faktisko situāciju un par grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas kvalificēšanu par vispārēju pasākumu, ir tikuši izvērsti, atbildot uz Komisijas argumentiem iebildumu rakstā, kuros tika paskaidrots, ka nodokļu sistēmas atsauces sistēmu nav iespējams definēt vispār, bet to var izdarīt drīzāk attiecībā uz uzņēmumiem, kurus tā uzskata par esošiem salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā ar tiem uzņēmumiem, kuri ir guvuši labumu no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas. Taču lietas dalībnieki debatē par to, vai uzņēmumu, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, identificēšana ir jāveic pirmajā vai otrajā no iepriekš minētajiem pārbaudes posmiem.

123 Tātad ir jāsecina, ka pretēji Komisijas apgalvotajam šis iebildums ir pirmā pamata pirmās daļas izvērsums, nevis jauns pamats.

124 Tādējādi pirmā pamata otrā daļa ir pieņemama.

125 Kas attiecas uz prasītājas norādīto argumentu pamatotību, ir jāatgādina, ka, tā kā ir ticis noteikts, ka atsauces sistēmu veido zaudējumu atsavināšanas noteikums, vispirms ir jāpārbauda, vai attiecībā uz atbilstošajā nodokļu sistēmā izvirzīto mērķi uzņēmumi, kuri ir guvuši labumu no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā ar citiem uzņēmumiem, kuriem tiek piemērots zaudējumu atsavināšanas noteikums, un tas ir jāpierāda Komisijai šī sprieduma 93. punktā minētās judikatūras izpratnē.

126 Būtībā Komisija uzskata, ka, tā kā šajā lietā atbilstošās nodokļu sistēmas mērķis ir novērst, ka uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām pārnes savus zaudējumus, visi uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā neatkarīgi no tā, vai tie gūst vai negūst labumu no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas. Tātad apstrīdētais pasākums ir selektīvs *prima facie*, jo tas ir labvēlīgs tikai uzņēmumiem, kas atbilst šajā klauzulā noteiktajiem nosacījumiem.

127 Savukārt prasītāja uzskata, ka, tā kā aplūkojamās sistēmas mērķis ir novērst zaudējumu pārnešanu, tikai uzņēmumi, kas atbilst grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas nosacījumiem, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, jo tie nevar ļaunprātīgi pārnest zaudējumus.

128 Kā tas ir noteikts iepriekš šī sprieduma 106. punktā, šajā lietā atbilstošo tiesību normu sistēmu veido vispārējā norma par zaudējumu pārnešanu, kas ierobežota ar zaudējumu atsavināšanas noteikumu. Tātad ir jāuzskata, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 71. apsvēruma, ka atsauces nodokļu sistēmas atbilstošais mērķis ir novērst, ka uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām pārnes savus zaudējumus. Citiem vārdiem, iespēja pārnest zaudējumus tiek ierobežota vai atcelta tad, ja pēc līdzdalības iegūšanas, kas atbilst 25 vai vairāk procentiem no tā zaudējumiem, zaudējumus uzkrājušais uzņēmums veic būtiskas izmaiņas līdzdalībā.

129 No tā izriet, ka uzņēmumi ar šādām līdzdalības izmaiņām ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav nonākuši grūtībās grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas izpratnē.

130 Savukārt apstrīdētais pasākums neattiecas uz visiem uzņēmumiem ar būtiskām līdzdalības izmaiņām, bet ir piemērojams konkrēti noteiktai uzņēmumu kategorijai, proti, uzņēmumiem, kuri atbilstoši grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulai iegādes brīdī bija "maksātnespējīgi vai tiem bija pārmērīgi parādi, vai tie varēja nokļūt šādā situācijā" (turpmāk tekstā – "grūtībās nonākušie uzņēmumi").

131 Jākonstatē, ka šī kategorija neietver visus uzņēmumus, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā attiecībā uz aplūkojamās nodokļu sistēmas mērķi.

132 Pat ja tiktu pieņemts, kā to norāda prasītāja, ka nodokļu sistēmas atbilstošais mērķis ir novērst ļaunprātīgu zaudējumu pārnešanu, novēršot "tukšu uzņēmumu" iegādi, apstrīdētais pasākums tomēr ir piemērojams tikai uzņēmumiem, kas izpildījuši konkrētus nosacījumus, tostarp – tiem jābūt nonākušiem grūtībās.

133 Pieņemot, ka atbilstoši aplūkotajam mērķim apstrīdētā pasākuma priekšmetā iekļautajās situācijās nepastāv ļaunprātīgas izmantošanas risks, ir jākonstatē, ka šis pasākums neļauj pārnest zaudējumus gadījumā, kad ir notikušas būtiskas izmaiņas attiecīgās sabiedrības līdzdalībā, ja šīs izmaiņas neattiecas uz grūtībās nonākušiem uzņēmumiem, pat ja šīs izmaiņas līdzdalībā neattiecas uz "tukšu uzņēmumu" iegādi un tātad nerada ļaunprātīgas izmantošanas risku. Zaudējumu pārnešana ir aizliegta pat tad, ja citi grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas nosacījumi ir izpildīti, tostarp saistībā ar sabiedrības būtisko struktūru saglabāšanu, proti, ir izpildīti grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas c)–e) apakšpunktā norādītie nosacījumi. Citiem vārdiem, grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas a) un b) apakšpunktā norādītie nosacījumi nav saistīti ar ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas mērķi. Tātad tie ir labvēlīgāki grūtībās nonākušiem uzņēmumiem.

134 Tātad ir jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka ar apstrīdēto pasākumu ir ieviestas atšķirības starp komersantiem, kas attiecībā uz nodokļu sistēmai piešķirto mērķi ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā tās judikatūras izpratnē, kura ir minēta iepriekš šī sprieduma 91. punktā.

135 Šo secinājumu neatspēko prasītājas norādītais apstāklis, ka citas atkāpes, tādas kā klauzula par uzņēmumu grupām un klauzula par slēptajām rezervēm, aptver situācijas, kurās nav ļaunprātīgas izmantošanas riska.

136 Pieņemot, ka šādi izņēmumi, tāpat kā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, ir attaisnojami ar to, ka tie attiecas uz situācijām, kurās attiecīgie uzņēmumi nevar ļaunprātīgi pārnest zaudējumus, tomēr šajā likumdošanas sistēmā pret komersantiem, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, faktiski, ņemot vērā atbilstošo nodokļu sistēmas mērķi, ir dažāda attieksme.

137 Ārpus iepriekš minētajiem izņēmumiem uzņēmums nevar izvairīties no zaudējumu atsavināšanas, pat ja nav ļaunprātīgas izmantošanas riska. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka selektīvas priekšrocības esamība uzņēmumiem, kuri saņem atbrīvojumu no aplikšanas ar parasto nodokli, nevar tikt apstrīdēta, pamatojoties uz to, ka citi uzņēmumi saņem citus atbrīvojumus no šī paša nodokļa (šajā ziņā skat. spriedumus Beļģija un *Forum 187*/Komisija, minēts 62. punktā, EU:C:2006:416, 120. punkts, un 2010. gada 1. jūlijs, *BNP Paribas* un *BNL*/Komisija, T-335/08, Krājums, EU:T:2010:271, 162. punkts).

138 Katrā ziņā, kā tika izskaidrots iepriekš šī sprieduma 133. punktā, tieši pašā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā tās piemērošanai tiek nošķirti – kas nav pamatojams ar atbilstošu nodokļu sistēmas mērķi, kā tas definēts iepriekš šī sprieduma 106. punktā, – uzņēmumi, kuri atbilst tikai šīs klauzulas c)–e) apakšpunktā noteiktajiem nosacījumiem, no tiem, kuri atbilst arī šīs pašas klauzulas a) un b) apakšpunktā norādītajiem nosacījumiem, proti, kas ir grūtībās nonākuši uzņēmumi.

139 Otrkārt, prasītājas un personas, kas iestājusies lietā, arguments, ka apstrīdētais pasākums ir vispārējs pasākums, jo tas ir labvēlīgs visiem grūtībās nonākušiem uzņēmumiem, tomēr nav atbalstāms.

140 Faktiski, pirmkārt, jautājums par to, vai pasākumam ir vai nav vispārējs raksturs, nodokļu pasākuma selektivitātes pārbaudes kontekstā balstās uz jautājumu, vai salīdzinājumā ar kopējo jeb normālo nodokļu sistēmu ar šo pasākumu tiek nošķirti komersanti, kas attiecībā uz izvirzīto mērķi ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Taču, kā tas tika jau norādīts iepriekšējos punktos, apstrīdētajā lēmumā Komisija pareizi ir uzskatījusi, ka ar apstrīdēto pasākumu tiek nošķirti uzņēmumi, proti, tie, kuri atbilst šajā pasākumā noteiktajiem nosacījumiem, no tiem, kuri ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā attiecībā uz ar aplūkoto sistēmu izvirzītajam mērķim. Pat pieņemot, ka šis mērķis, kā to norāda prasītāja, ir novērst ļaunprātīgu zaudējumu pārnešanu, ir jākonstatē, ka apstrīdētais pasākums, ja tas tiek aplūkots viens pats vai ar citiem diviem iepriekš minētajiem izņēmumiem, neattiecas uz visiem uzņēmumiem, kuros ir noticis zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums, neradot šādu ļaunprātības risku.

141 Otrkārt, pretēji prasītājas argumentētajam ir jākonstatē, ka apstrīdētais pasākums nav vispārējs, jo tas potenciāli ir pieejams visiem uzņēmumiem 2014. gada 7. novembra sprieduma *Autogrill España* /Komisija (T-219/10, Krājums, pārsūdzēts apelācijas kārtībā, EU:T:2014:939, 44. un 45. punkts) izpratnē. Faktiski apstrīdētā pasākuma piemērošanas joma tajā ir definēta *ratione personae*. Tā attiecas tikai uz to uzņēmumu kategoriju, kas ir specifiskā situācijā, proti, grūtībās esošiem uzņēmumiem. Tādēļ tai ir *prima facie* selektivitāte.

142 Visbeidzot, tāpat ir jānoraida prasītājas arguments, ka, ja Komisija būtībā piekrīt, ka zaudējumu atsavināšanas noteikuma nepiemērošana gadījumā, kad notikušas izmaiņas līdzdalībā vismaz 25 % apmērā no kapitāla, nav valsts atbalsts, jo šādas izmaiņas neļauj ietekmēt uzņēmuma politiku, tas ir tāpat gadījumā ar līdzdalības izmaiņām sanācijas nolūkā, kas nesniedz iespēju īstenot ietekmi uz uzņēmuma politiku. Prasītāja uzskata, ka pretējā gadījumā Komisijas argumentācijas rezultātā par valsts atbalstu tiktu kvalificēta zaudējumu pārnešanas saglabāšana arī gadījumos, kad tiek iegādāta līdzdalība mazāk kā 25 % apmērā.

143 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka zaudējumu atsavināšanas noteikuma piemērošana balstās uz vispārīgiem kritērijiem, kuri ir piemērojami visiem uzņēmumiem. It īpaši, kā pareizi uzsvēra Komisija, 25 % robeža šķiet saprātīga, virs kuras var tikt pieņemts, ka pastāv ietekme uz iegādāto uzņēmumu un tātad pastāv iespēja, ka pircējs gūst labumu no tā pārnestajiem zaudējumiem. Savukārt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula attiecas tikai uz konkrētu uzņēmumu grupu, proti, grūtībās nonākušiem uzņēmumiem.

144 Katrā ziņā šis arguments nav efektīvs, jo tā vietā, lai atspēkotu secinājumu, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir selektīva, būtībā tā mērķis ir pierādīt, ka pastāv citas situācijas, proti, līdzdalības zem 25 % iegāde, kas, tā kā uz to neattiecas zaudējumu atsavināšanas noteikums, var radīt selektīvu priekšrocību LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Šajā ziņā ir jākonstatē, ka prasītāja nevar atsaukties uz citiem pasākumiem, kuri, iespējams, varētu tikt kvalificēti par valsts atbalstu, lai pierādītu, ka apstrīdētais pasākums nav valsts atbalsts.

145 Tādēļ pirmā pamata otrā daļa ir jānoraida.

– Par trešo daļu, kas ir saistīta ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu

146 Prasītāja replikā norāda, ka gan Komisijas prakse, gan tās paziņojums par valsts atbalsta noteikumu piemērošanu pasākumiem uzņēmumu aplikšanai ar tiešajiem nodokļiem (OV 1998, C 384, 3. lpp.) ir radījuši tiesisko paļāvību tādā nozīmē, ka Komisija nekvalificētu grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu par selektīvu pasākumu.

147 Komisija iebilst, ka šis iebildums par tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu ir jauns, jo tas ticis norādīts replikas stadijā, un tātad tas nav pieņemams. Tā arī apgalvo, ka šis iebildums katrā ziņā ir noraidāms.

148 Šajā lietā ir jākonstatē, ka iebildums par tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu prasības pieteikumā ne tieši, ne netieši nav ticis norādīts. Tātad tas nav prasības pieteikumā norādīta pamata izvērsums.

149 Tādēļ aplūkojamais arguments ir jauns pamats, kurš pirmo reizi ir norādīts replikā, un tas nebalstās uz tiesību vai faktu elementiem, kuri ir norādīti tiesvedības laikā. Līdz ar to tas saskaņā ar šī sprieduma 117. punktā minēto judikatūru ir nepieņemams iebildums atbilstoši 1991. gada 2. maija Reglamenta 48. panta 2. punktam.

150 Tādēļ pamata trešā daļa un līdz ar to pirmais pamats kopumā ir jānoraida.

Par otro pamatu saistībā ar apstrīdētā pasākuma pamatošanu ar nodokļu sistēmas raksturu un vispārējo uzbūvi

151 Prasītāja norāda, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula būtībā ļauj piemērot principu par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas, kas ir nodokļu sistēmas mērķis. Tā tātad esot pasākums, kas ir attaisnojams ar nodokļu sistēmas raksturu un iekšējo uzbūvi.

152 Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula turklāt esot samērīga ar izvirzīto mērķi, ievērojot faktu, ka, pirmkārt, iepriekšējā sistēma, kas bija balstīta uz sanācijas dekrētu, izrādījās nepietiekama pasaules finanšu krīzes sakarā un ka, otrkārt, jaunā sistēma nesniedza nodokļu iestādēm nekādu novērtēšanas brīvību attiecībā uz grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanu.

153 Vispirms Komisija atsaucas uz otrā pamata par jauniem faktiem, proti, argumentiem saistībā ar konstitucionālajām tiesībām un Vācijas nodokļu tiesībām, kas nav tikuši norādīti administratīvajā procesā, nepieņemamību.

154 Pēc tam tā norāda, ka otrais pamats nav saprotams. It īpaši, prasītāja neesot paskaidrojusi iemeslu, kādēļ princips par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas veido attaisnojumu atbilstoši nodokļu sistēmas raksturam un uzbūvei, nevis attaisnojumu, kas pamatots ar ārēju un vispārēju nodokļu taisnīguma mērķi, nedz arī to, kā likumdevējs, pieņemot zaudējumu atsavināšanas noteikumu, ir kaitējis viņas plašajai novērtējuma brīvībai šī principa piemērošanā tādējādi, ka esot kļuvis nepieciešams pieņemt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu.

155 Visbeidzot, Komisija apstrīd prasītājas argumentu pamatotību.

156 Vispirms, kā tas tika konstatēts šī sprieduma 102. punktā, ir jānoraida Komisijas izvirzītā iebilde par pamata nepieņemamību. Faktiski no pastāvīgās judikatūras, uz kuru ir atsaukusies Komisija un pieminējusi šajā pašā punktā, izriet, ka lēmuma likumības novērtēšana, izmantojot informāciju, kura Komisijas rīcībā ir brīdī, kad tā pieņem lēmumu, patiesībā pieder pie pamata pamatotības, nevis pie pamata pieņemamības jautājumiem.

157 Turklāt, runājot par pamata nesaprotamību, ir jākonstatē, kā ir norādījusi prasītāja, ka Komisija varēja pārbaudīt prasītājas argumentus pēc būtības, it īpaši argumentu saistībā ar principu par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas, kurš, kā jau tika norādīts, bija pieminēts apstrīdētajā lēmumā.

158 Runājot par prasītājas argumentu pamatotību, ir svarīgi atgādināt, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, kas pieminēta šī sprieduma 92. punktā, selektivitātes kritērijam neatbilst tāds pasākums, kurš, ieviešot atšķirības starp komersantiem, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā no ar atbilstošo nodokļu sistēmu izvirzītā mērķa viedokļa, ir pamatots ar tās nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, kurā tas iekļaujas.

159 Šajā sakarā ir jānošķir, no vienas puses, mērķi, kas ir izvirzīti konkrētajai nodokļu sistēmai un kas nav daļa no tās, un, no otras puses, mehānismi, kas ir ietverti pašā nodokļu sistēmā un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos mērķus, jo šie mērķi un mehānismi kā attiecīgās nodokļu sistēmas pamatā esoši pamatprincipi vai vadošie principi var sniegt šādu pamatojumu, kas ir jāpierāda attiecīgajai dalībvalstij (skat. spriedumus *Paint Graphos* u.c., minēts 91. punktā, EU:C:2011:550, 65. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2012. gada 7. marts, *British Aggregates*/Komisija, T-210/02 RENV, Krājums, EU:T:2012:110, 84. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdz ar to tādiem atbrīvojumiem no nodokļa, kuri izriet no nodokļu uzlikšanas sistēmai, kurā ietilpst minētie atbrīvojumi, neatbilstoša mērķa, ir jāatbilst prasībām, kas izriet no LESD 107. panta 1. punkta (spriedums *Paint Graphos* u.c., minēts 91. punktā, EU:C:2011:550, 70. punkts).

160 Tāpat ir jāatgādina, ka valsts pasākums var tikt attaisnots ar aplūkojamās sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi tikai tad, ja, pirmkārt, tas ir saskaņots ne tikai ar attiecīgās nodokļu sistēmas raksturīgajām īpašībām, bet arī saistīts ar veidu, kādā šī sistēma tiek īstenota, un, otrkārt, tam ir jāatbilst samērīguma principam un nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams, tādā ziņā, ka leģitīmais mērķis nevar tikt sasniegts ar mazāka apjoma pasākumiem (šajā ziņā skat. spriedumu *Paint Graphos* u.c., minēts 91. punktā, EU:C:2011:550, 73.–75. punkts).

161 Apstrīdētajā lēmumā Komisija ir nošķīrusi zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķi, no vienas puses, no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas mērķa, no otras puses.

162 Runājot par zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķi, lai gan administratīvā procesa laikā Vācijas iestādes atsaucās uz mērķi "novērst zaudējumu pārnešanas nepareizu izmantošanu, kas Vācijas nodokļu sistēmā bija atļauta fiktīvu uzņēmumu iegādes veidā" (apstrīdētā lēmuma 85. apsvērums), Komisija uzskatīja, ka mērķis, kā tas izriet no iepriekšējā zaudējumu atsavināšanas noteikuma grozījumiem, kas izdarīti ar jauno normu, bija "finansēt uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes samazinājumu no 25 % uz 15 %" (apstrīdētā lēmuma 86. apsvērums).

163 Savukārt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas mērķis, pēc Komisijas domām, bija cīnīties ar pasaules finanšu un ekonomisko krīzi un atbalstīt nestabilus uzņēmumus finanšu un ekonomiskās krīzes laikā (apstrīdētā lēmuma 87. un 88. apsvērums). Tā secināja, ka šīs klauzulas mērķis nav raksturīgs nodokļu sistēmai (apstrīdētā lēmuma 89. apsvērums).

164 Jākonstatē, ka no apstrīdētā pasākuma teksta skaidri izriet, ka tas ir labvēlīgs grūtībās nonākušiem uzņēmumiem. Ja tas tā nebūtu, nevarētu tikt izskaidrots, kāpēc tā piemērošanas nosacījumu starpā ir *KStG* 8.c panta 1.a punkta a) apakšpunkts un *KStG* 8.c panta 1.a punkta b) apakšpunkts (skat. iepriekš 10. punktu), kuros attiecīgi ir prasīts, lai kapitāldaļu iegādes mērķis būtu sabiedrības sanācija un lai pirkuma brīdī uzņēmums būtu maksātnespējīgs vai lai tam būtu pārmērīgi parādi, vai arī lai tam draudētu šāds stāvoklis. Turklāt prasītāja pati atzīst, ka ar apstrīdēto pasākumu likumdevējs var likumīgi pildīt mērķi, ļaujot krīzes skartām sabiedrībām, kas ir maksātnespējas stāvoklī, kļūt atkal maksātspējīgām.

165 Līdz ar to ir acīmredzami, ka apstrīdētā pasākuma mērķis vai vismaz galvenais mērķis ir atvieglot grūtībās nonākušu uzņēmumu sanāciju.

166 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka nodokļu sistēmas pamatprincipi vai vadošie principi neietver iepriekš minēto mērķi un tātad tas nav iekšējs, bet gan ar to nesaistīts mērķis (šajā ziņā skat. spriedumu, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, Krājums, EU:C:2006:511, 82. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *P*, C-6/12, Krājums, EU:C:2013:525, 30. punkts), un nav jāpārbauda, vai apstrīdētais pasākums ir samērīgs ar izvirzīto mērķi.

167 Apstrīdētais pasākums tātad, ņemot vērā prasītājas un personas, kas iestājusies lietā, izvirzītos argumentus, katrā ziņā nav attaisnojams.

168 Pirmkārt, pasākums nav attaisnojams saskaņā ar principu par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas.

169 Neatkarīgi no tā, ka šis attaisnojums neizriet no šajā lietā piemērojamo tiesību aktu motīvu izklāsta, tas, šķiet, ir saistīts ar zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķi cīnīties pret ļaunprātīgu zaudējumu pārnešanu. Būtībā atbilstoši šiem argumentiem, ņemot vērā, ka, pirmkārt, zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķis ir novērst ļaunprātīgu izmantošanu un ka, otrkārt, sanācijas gadījumā ļaunprātīga izmantošana nepastāv, no tā izriet, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošana ir attaisnojama ar tādu pašu loģiku, kāda ir zaudējumu atsavināšanas noteikuma piemērošanas pamatā, un tā ir tikai atjaunot vispārējā principa par zaudējumu pārnešanu piemērošanu, kas ir principa par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas izpausme.

170 Tomēr, pieņemot, ka šī interpretācija ir pareiza, ir jākonstatē, ka apstrīdētais pasākums izrādās nesaderīgs ar izvirzīto mērķi. Kā tas tika paskaidrots pirmā pamata kontekstā, apstrīdētais pasākums ir piemērojams tikai grūtībās nonākušiem uzņēmumiem. Šajos apstākļos nav skaidrs, kādēļ princips par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas pieprasītu, lai grūtībās esošs uzņēmums varētu pārnest zaudējumus, lai gan šī pārnešana tiek atteikta maksātspējīgam uzņēmumam, kuram ir zaudējumi un kurš atbilst citiem grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā paredzētajiem nosacījumiem.

171 Otrkārt, apstrīdētais pasākums nevar tikt attaisnots ar atšķirībām starp zaudējumus radošu līdzdalības pirkumu un līdzdalības pirkumu sanācijas nolūkā, no vienas puses, un ar atšķirīgiem nodokļu maksātāju mērķiem, no otras puses. Prasītāja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, uzskata, ka gadījumā, kad kapitāldaļas tiks pirktas sanācijas nolūkā, jaunajam akcionāram nebūšot pilnīgas kontroles pār to, kā tiks izmantoti zaudējumi. Turklāt uzņēmumiem, kuriem nepieciešama sanācija, atšķirībā no maksātspējīgiem uzņēmumiem, nebūšot iespējas saņemt finansējumu kapitāla tirgos vai meklēt pārņēmēju. Tiem nebūšot arī iespējas saglabāt savus zaudējumus atbilstoši klauzulai par slēptajām rezervēm.

172 Šajā sakarā, pirmkārt, ir jākonstatē, ka arguments par kontroles trūkumu pār to, kā tiek izmantoti zaudējumi, nav atbilstošs. Faktiski citi uzņēmumi, kas neatbilst grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā paredzētajiem nosacījumiem, arī var saskarties ar ekonomiskām grūtībām un nebūt spējīgi kontrolēt, kā tiek izmantoti zaudējumi, [bet] tai pat laikā tie ir izslēgti no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanas jomas. Otrkārt, atšķirīgai uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, un maksātspējīgo uzņēmumu situācijai attiecībā uz piekļuvi kapitālam un slēpto rezervju esamību to rīcībā šajā lietā nav nozīmes. Kā Komisija pareizi norādīja apstrīdētā lēmuma 91. apsvērumā, iespējamais mērķis atvieglot piekļuvi grūtībās esošo sabiedrību kapitālam nav saistīts ar nodokļu sistēmu.

173 Tādēļ ir jāsecina, ka nedz prasītāja, nedz Vācijas Federatīvā Republika nav sniegušas tādus elementus, kas varētu attaisnot apstrīdēto pasākumu atbilstoši šī sprieduma 158.–160. punktā norādītajai judikatūrai.

174 Tādējādi otrais pamats un līdz ar to prasība kopumā ir jānoraida.

Par tiesāšanās izdevumiem

175 Atbilstoši Vispārējās tiesas Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tomēr saskaņā ar šī paša reglamenta 134. panta 3. punktu Tiesa, ja lietas dalībniekiem nolēmums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs un ja to pamato lietas apstākļi, var nolemt, ka lietas dalībnieks papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanās izdevumiem.

176 Šajā lietā ir jākonstatē, ka, pirmkārt, atbilstoši 1991. gada 2. maija Reglamenta 114. pantam ir jānoraida Komisijas izvirzītā iebilde par nepieņemamību un, otrkārt, ir jānoraida prasība kopumā kā nepamatota.

177 Ņemot vērā šos apstākļus, prasītājai ir jāpiespriež papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzināt divas trešdaļas no Komisijas tiesāšanās izdevumiem un šai pēdējai minētajai ir jāpiespriež segt vienu trešdaļu no saviem tiesāšanās izdevumiem.

178 Saskaņā ar Reglamenta 138. panta 1. punktu dalībvalstis, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. No tā izriet, ka Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta)

nospriež:

1) iebildi par nepieņemamību noraidīt;

2) noraidīt prasību kā nepamatotu;

***3) Heitkamp BauHolding GmbH* sedz savus, kā arī atlīdzina divas trešdaļas no Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumiem; vienu trešdaļu no saviem tiesāšanās izdevumiem Komisija sedz pati;**

4) Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Berardis Czúcz Popescu

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2016. gada 4. februārī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

Atbilstošās valsts tiesību normas . . . 2

Zaudējumu pārnešanas noteikums . . . 2

Zaudējumu atsavināšanas noteikums . . . 2

Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula . . . 3

Klauzulas par slēptām rezervēm un uzņēmumu grupu . . . 4

Tiesvedības rašanās fakti . . . 4

Administratīvais process . . . 5

Apstrīdētais lēmums . . . 5

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi . . . 7

Juridiskais pamatojums . . . 8

Par prasības pieņemamību . . . 8

Par tiesībām celt prasību LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē . . . 8

Par interesi celt prasību . . . 12

Par lietas būtību . . . 12

Par pirmo pamatu, kas balstīts uz apstrīdētā pasākuma selektivitātes neesamību prima facie . . . 13

– Par pirmo daļu saistībā ar kļūdu, kas pieļauta atsauces sistēmas definēšanā . . . 13

– Par otro pamatu, kurš balstās uz kļūdu uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridiskās un faktiskās situācijas novērtējumā un grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas klasificēšanā par vispārēju pasākumu . . . 15

– Par trešo daļu, kas ir saistīta ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu . . . 19

Par otro pamatu saistībā ar apstrīdētā pasākuma pamatošanu ar nodokļu sistēmas raksturu un vispārējo uzbūvi . . . 19

Par tiesāšanās izdevumiem . . . 22