Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (deviata komora)

zo 4. februára 2016*

„Štátna pomoc — Nemecká právna úprava týkajúca sa prevodu strát do budúcich daňových rokov (Sanierungsklausel) — Rozhodnutie vyhlasujúce pomoc za nezlučiteľnú so spoločným trhom — Žaloba o neplatnosť — Osobná dotknutosť — Prípustnosť — Pojem štátna pomoc — Selektívna povaha — Povaha a štruktúra daňového systému“

Vo veci T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, so sídlom v Herne (Nemecko), v zastúpení: pôvodne W. Niemann, M. Kiera-Nöllen a S. Geringhoff, neskôr W. Niemann, S. Geringhoff a P. Dodos, advokáti,

žalobkyňa,

ktorú v konaní podporuje:

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: pôvodne R. Lyal, T. Maxian Rusche a M. Adam, neskôr R. Lyal, T. Maxian Rusche a C. Egerer, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorej predmetom je návrh na zrušenie rozhodnutia Komisie 2011/527/EÚ z 26. januára 2011 o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) Zákon o dani z príjmu právnických osôb (KStG), schéma o prevode daňových strát (Sanierungsklausel) (Ú. v. EÚ L 235, s. 26),

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata komora),

v zložení: predseda komory G. Berardis, sudcovia O. Czúcz a A. Popescu (spravodajca),

tajomník: K. Andová, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. júla 2015,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

Vnútroštátny právny rámec

Pravidlá prevodu strát

1 Na základe článku 10d ods. 2 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) možno v Nemecku straty zaznamenané v jednom zdaňovacom období previesť do nasledujúcich zdaňovacích období, čo znamená, že tieto straty možno odpočítať od zdaniteľných príjmov v budúcich rokoch (ďalej len „pravidlo prevodu strát“).

2 Podľa § 8 ods. 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmu právnických osôb, ďalej len „KStG“) sa táto možnosť prevodu strát uplatňuje aj na podniky podliehajúce dani z príjmu právnických osôb.

Pravidlo zániku strát

3 Možnosť prevodu strát viedla výlučne z dôvodu zníženia dane k nadobudnutiu „prázdnych spoločností“, teda podnikov, ktoré už pred určitým časom ukončili všetku obchodnú činnosť, ale naďalej sa na ne ešte uplatňoval prevod strát (transakcie nazvané „Mantelkauf“).

4 V roku 1997 s cieľom zabrániť nadobúdaniu „prázdnych spoločností“ nemecký zákonodarca prijal § 8 ods. 4 KStG (ďalej len „pôvodné pravidlo zániku strát“). Toto pravidlo obmedzovalo prevod strát na tie podniky, ktoré boli právne a ekonomicky identické so subjektom, ktorý vytvoril stratu. Podľa tohto ustanovenia sa spoločnosti nepovažovali za identické, ak sa viac ako polovica podielov kapitálovej spoločnosti previedla a ak táto kapitálová spoločnosť pokračovala vo svojej ekonomickej činnosti, alebo ju opätovne začala s prevažne novým prevádzkovým kapitálom.

5 Pôvodné pravidlo zániku strát však upravovalo výnimku stanovenú v § 8 ods. 4 tretej vete KStG, podľa ktorej hospodárska identita existovala, takže zánik strát sa neuplatnil v prípade „ozdravenia“ spoločnosti, ktorá bola predmetom nadobudnutia. To platilo v dvoch situáciách: jednak v prípade, že investovaný nový prevádzkový kapitál slúži výlučne na ozdravenie podniku, ktorý vytvoril zostávajúci odpočet straty, a ak tento subjekt pokračuje vo vykonávaní hospodárskej činnosti nasledujúcich 5 rokov v objeme porovnateľnom s celkovým obrazom hospodárskej situácie; a jednak v prípade, ak namiesto vkladu nového prevádzkového kapitálu nadobúdateľ pokryje straty, ktoré sa naakumulovali v subjekte, ktorý straty zaznamenal.

6 V roku 2008 Unternehmensteuerreformgesetz (zákon o reforme zdaňovania podnikov) zrušil pôvodné pravidlo zániku strát a doplnil nový § 8c ods. 1 do KStG (ďalej len „pravidlo zániku strát“). Toto ustanovenie obmedzuje možnosť prevodu strát v prípade nadobudnutia podielov spoločnosti v rozsahu 25 % alebo viac (ďalej len „poškodzujúce nadobudnutie podielov“). Presnejšie nové ustanovenie po prvé stanovuje, že ak sa prevedie viac ako 25 %, nie však viac ako 50 % základného imania, práv spoločníkov, spolurozhodovacích práv alebo hlasovacích práv v spoločnosti v období piatich rokov po prevode, nevyužité straty zaniknú úmerne k výške zmeny vo vlastníctve podielov vyjadrenej percentuálnym podielom, a po druhé, že nevyužité straty nebude už možné odrátať v prípade prevodu na nadobúdateľa viac než 50 % základného imania, práv spoločníkov, spolurozhodovacích práv alebo hlasovacích práv v spoločnosti.

7 Nové pravidlo zániku strát spočiatku nestanovovalo nijakú výnimku. Daňové orgány však mohli v situácii poškodzujúceho nadobudnutia podielov s cieľom ozdravenia podnikov v ťažkostiach priznať spravodlivé oslobodenie od dane na základe dekrétu o ozdravení nemeckého ministerstva financií z 27. marca 2003 (ďalej len „dekrét o ozdravení“).

Schéma o prevode daňových strát

8 V septembri 2007 nemecká vláda predložila na Bundestag (dolná komora spolkového snemu) návrh zákona nazvaný „zákon MoRaKG“ týkajúci sa modernizácie všeobecných podmienok upravujúcich kapitálové vklady, ktorý upravoval najmä výnimku z pravidla zániku strát.

9 V nadväznosti na oznámenie dotknutého návrhu zákona podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ Európska komisia zakázala zamýšľanú výnimku tým, že ju kvalifikovala ako štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom rozhodnutím 2010/13/ES z 30. septembra 2009 o schéme štátnej pomoci C 2/09 (ex N 221/08 a N 413/08), ktorú poskytne Nemecko na modernizáciu všeobecných podmienok pre kapitálové investície (Ú. v. EÚ L 6, 2010, s. 32).

10 V júni 2009 bol do Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zákon o zdravotnom poistení týkajúci sa zníženia daňového zaťaženia občanov) doplnený § 8c ods. 1a KStG (ďalej len „schéma o prevode daňových strát“ alebo „sporné opatrenie“), podľa ktorého prevod strát je naďalej možný v prípade, že k nadobudnutiu podniku v ťažkostiach došlo s cieľom jeho ozdravenia. Podľa tohto ustanovenia právnická osoba môže previesť straty aj v prípade poškodzujúceho nadobudnutia podielu, ak sú splnené tieto požiadavky:

a) účelom nákupu podielov je reštrukturalizácia subjektu;

b) spoločnosť je v čase nákupu podielov v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžená alebo jej hrozí platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie;

c) základné štruktúry spoločnosti zostanú zachovalé, čo predpokladá, že:

— subjekt dodržiava podnikovú dohodu obsahujúcu ustanovenia o zachovaní pracovných miest alebo

— počas prvých piatich rokoch po nákupe podielov zostane zachovaných 80 % pracovných miest (podľa ročného priemerného objemu miezd), alebo

— v prvých dvanástich mesiacoch dôjde buď k značnému vkladu do prevádzkového kapitálu, alebo k odpusteniu záväzkov, ktoré ešte majú hodnotu; vklad je značný, ak nový prevádzkový kapitál zodpovedá najmenej 25 % aktív predchádzajúceho hospodárskeho roku; spätné prevody kapitálovej spoločnosti realizované počas troch rokov po vklade nového prevádzkového kapitálu znižujú hodnotu nového prevádzkového kapitálu;

d) podnik nezmení odvetvie svojho pôsobenia počas piatich rokov nasledujúcich po nákupe podielov;

e) podnik nemal v čase nákupu podielov ukončenú svoju činnosť.

11 Schéma o prevode daňových strát nadobudla platnosť 10. júla 2009 so spätným účinnom od 1. januára 2008, teda v rovnaký deň, ako nadobudlo platnosť pravidlo zániku strát.

Ustanovenia o skrytých rezervách a skupinách podnikov

12 V decembri 2009 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zákon o zrýchlení hospodárskeho rastu) zaviedol s účinnosťou od 1. januára 2010 dve nové výnimky z pravidla zániku strát, konkrétne jednak § 8c ods. 1 piatu vetu KStG (ďalej len „ustanovenie o skupinách podnikov“) a jednak § 8c ods. 1 šiestu vetu KStG (ďalej len „ustanovenie o skrytých stratách“).

13 Ustanovenie o skupinách podnikov stanovuje, že prevody strát ostávajú zachované pre všetky reštrukturalizácie uskutočnené výlučne vnútri skupiny podnikov, na čele ktorej stojí jediná osoba alebo spoločnosť, ktorá vlastní 100 % akcií.

14 Ustanovenie o skrytých stratách stanovuje, že prevody strát ostávajú zachované v rozsahu, v akom pri poškodzujúcom nadobudnutí podielov tieto straty zodpovedajú skrytým stratám prevádzkového kapitálu spoločnosti, pričom „skrytými stratami“ sa rozumie suma rozdielu medzi vlastným kapitálom, ktorý ako celok vyplýva z daňového výpočtu ziskov, na jednej strane a hodnotou akcií spoločnosti zodpovedajúcou tomuto vlastnému kapitálu na strane druhej.

Skutkové okolnosti

15 Žalobkyňa, Heitkamp BauHolding GmbH, je spoločnosť, ktorej od roku 2008 hrozilo nebezpečenstvo platobnej neschopnosti a potrebovala ozdravenie.

16 Materská spoločnosť žalobkyne, Heitkamp KG, odkúpila 20. februára 2009 akcie žalobkyne s cieľom zlúčiť tieto dve spoločnosti.

17 Ku dňu predmetnej transakcie žalobkyňa spĺňala podmienky na účely uplatnenia schémy o prevode daňových strát, ako to vyplýva zo záväznej informácie Finanzamt Herne (Daňový úrad Herne) z 11. novembra 2009 (ďalej len „záväzná informácia“).

18 Okrem toho 29. apríla 2010 žalobkyňa dostala od daňového úradu rozhodnutie o určení preddavku dane z príjmu právnických osôb za rok 2009, ktorý zohľadňoval straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát.

19 V nadväznosti na rozhodnutie Komisie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania (pozri bod 25 nižšie) nemecké ministerstvo financií listom z 30. apríla 2010 nariadilo daňovému úradu neuplatňovať schému o prevode daňových strát.

20 V dôsledku toho bolo 27. decembra 2010 rozhodnutie o určení preddavku nahradené novým rozhodnutím o určení preddavku na daň z príjmov právnických osôb za rok 2009, ktoré nezohľadňovalo schému o prevode daňových strát. V januári 2011 žalobkyňa dostala rozhodnutia o určení preddavku dane z príjmov právnických osôb týkajúce sa predchádzajúcich zdaňovacích období a ďalších daní a poplatkov, v rámci ktorých sa tiež neuplatňovala schéma o prevode daňových strát.

21 Dňa 1. apríla 2011 žalobkyňa dostala rozhodnutia o určení preddavku dane z príjmov právnických osôb a základnej dane z obchodu za zdaňovacie obdobie 2009. V nadväznosti na neuplatnenie schémy o prevode daňových strát žalobkyňa nemohla previesť existujúce straty k 31. decembru 2008.

22 Dňa 19. apríla 2011 daňový úrad zrušil záväznú informáciu.

23 Dňa 22. júla 2011 Spolková republika Nemecko oznámila Komisii v súlade s ustanoveniami napadnutého rozhodnutia (pozri bod 34 nižšie) zoznam podnikov, na ktoré sa uplatnilo sporné opatrenie. Meno žalobkyne sa nachádza medzi podnikmi, vo vzťahu ku ktorým boli zrušené záväzné informácie týkajúce sa uplatnenia schémy o prevode daňových strát.

24 Žalobkyňa podala opravné prostriedky proti vyššie uvedeným rozhodnutiam o určení preddavku a voči daňovým výmerom na daňovom úrade a na príslušných daňových súdoch. Uznesením z 1. augusta 2011 Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster) pozastavil výkon uvedených rozhodnutí a výmerov.

Správne konanie

25 Listami z 5. augusta a 30. septembra 2009 Komisia požiadala Spolkovú republiku Nemecko o informácie o § 8c KStG. Nemecké orgány odpovedali na tieto požiadavky listami z 20. augusta 2009 a 5. novembra 2009. Rozhodnutím z 24. februára 2010 (Ú. v. EÚ C 90, s. 8; ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ týkajúce sa štátnej pomoci C 7/10 (ex NN 5/10).

26 V nadväznosti na zverejnenie rozhodnutia o začatí konania v *Úradnom vestníku Európskej únie* 8. apríla 2010 boli zúčastnené strany vyzvané predložiť svoje pripomienky. Nemecké orgány predložili svoju odpoveď listom z 9. apríla 2010.

27 V dňoch 9. apríla a 3. júna 2010 sa uskutočnili dve stretnutia medzi službami Komisie a zástupcami Spolkovej republiky Nemecko. Spolková republika Nemecko predložila dodatočné informácie 2. júla 2010. Komisia nedostala žiadne pripomienky od dotknutých tretích osôb.

Napadnuté rozhodnutie

28 Dňa 26. januára 2011 Komisia prijala rozhodnutie 2011/527/EÚ o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) Zákon o dani z príjmu právnických osôb (KStG), schéma o prevode daňových strát (Sanierungsklausel) (Ú. v. EÚ L 235, s. 26, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

29 V prvom rade Komisia kvalifikovala schému o prevode daňových strát ako štátnu pomoc.

30 Po prvé Komisia zdôraznila, že možnosť poskytnutá spolkovou vládou niektorým podnikom, aby znížili svoje daňové zaťaženie prevodom strát, viedla k strate verejných príjmov, a teda bola poskytnutá zo štátnych zdrojov. Ďalej uviedla, že pomoc sa poskytla na základe zákona, a preto je pripísateľná štátu.

31 Po druhé sa Komisia domnievala, že schéma o prevode daňových strát zavádzala výnimku zo všeobecného pravidla, ktoré upravovalo zánik strát nevyužitých spoločnosťami, ktorých štruktúra akcionárov sa zmenila. Uvedené ustanovenie mohlo v dôsledku toho poskytovať selektívnu výhodu podnikom, ktoré spĺňali podmienky na jeho uplatnenie, teda výhodu, ktorá nebola odôvodnená ani povahou, ani všeobecnou štruktúrou systému. Podľa Komisie bolo totiž cieľom schémy o prevode daňových strát čeliť problémom spôsobeným hospodárskou a finančnou krízou, čo predstavuje vonkajší cieľ vo vzťahu k daňovému systému.

32 Po tretie Komisia konštatovala, že schéma o prevode daňových strát sa uplatňovala na všetky sektory nemeckého hospodárstva a že tieto sektory skoro všetky pôsobili na trhu, na ktorom existovala hospodárska súťaž a dochádzalo k obchodu medzi členskými štátmi. V dôsledku toho toto opatrenie mohlo byť schopné ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi a narušiť hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže. Navyše, hoci všetky podniky potenciálnych príjemcov pomoci boli podniky v ťažkostiach v zmysle usmernení Spoločenstva o štátnej pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach (Ú. v. EÚ C 244, 2004, s. 2), na nijaký z nich sa neuplatňovalo nariadenie Komisie (ES) č. 1998/2006 z 15. decembra 2006 o uplatňovaní článkov 87 a 88 [ES] na pomoc *de minimis* (Ú. v. EÚ L 379, s. 5).

33 V druhom rade Komisia preskúmala, či by sa dotknuté opatrenie mohlo považovať za zlučiteľné s vnútorným trhom, a dospela k záveru, že pomoc v prospech určitých príjemcov by mohla byť povolená vo forme obmedzenej sumy pomoci zlučiteľnej s vnútorným trhom, pokiaľ by spĺňala všetky podmienky nemeckej schémy pomoci, ktorú schválila v zmysle dočasného rámca Spoločenstva pre opatrenia štátnej pomoci na podporu prístupu k financovaniu v období súčasnej finančnej a hospodárskej krízy (Ú. v. EÚ C 83, 2009, s. 1). Komisia naopak vylúčila, že by schéma o prevode daňových strát bola zlučiteľná s vnútorným trhom na základe usmernení týkajúcich sa štátnej pomoci

na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach, usmernení pre národnú regionálnu pomoc na roky 2007 – 2013 (Ú. v. EÚ C 54, 2006, s. 13), o štátnej pomoci na ochranu životného prostredí (Ú. v. EÚ C 82, 2008, s. 1), ako aj s prihliadnutím na článok 107 ods. 3 ZFEÚ.

34 V treťom rade Komisia uložila Spolkovej republiky Nemecko povinnosť prijať všetky opatrenia potrebné na vymáhania protiprávne poskytnutej pomoci od príjemcov. Okrem toho má Spolková republika Nemecko zostaviť zoznam podnikov, ktorým bola poskytnutá pomoc od 1. januára 2008. Komisia tiež spresnila, že každoročný dátum splatnosti dane z príjmov právnických osôb predstavuje relevantný dátum, ku ktorému bola dotknutá pomoc poskytnutá príjemcom, a že suma pomoci, ktorá sa má vymôcť, sa musí vypočítať na základe daňových priznaní dotknutých podnikov. Výška pomoci podľa Komisie zodpovedá rozdielu medzi výškou dane, ktorá by bola zaplatená v prípade neuplatnenia schémy o prevode daňových strát, a výškou dane, ktorá sa skutočne zaplatila po jej uplatnení.

35 Napadnuté rozhodnutie znie:

„Článok 1

Štátna pomoc poskytnutá na základe § 8c ods. 1a KStG, ktorú Nemecko neoprávnene poskytlo v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, nie je zlučiteľná s vnútorným trhom.

Článok 2

Individuálna pomoc poskytnutá v rámci schémy uvedenej v článku 1 je zlučiteľná s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 písm. b) podľa výkladu dočasného rámca, ak výška pomoci neprekračuje 500 000 EUR, príjemca nebol 1. júla 2008 podnikom v ťažkostiach a sú splnené všetky ostatné podmienky uvedené v oddiele 4.2.2 dočasného rámca a v rozhodnutí o schválení nemeckej schémy pomoci.

Článok 3

Individuálna pomoc poskytnutá v rámci schémy uvedenej v článku 1, ktorá v čase poskytnutia spĺňala podmienky stanovené v ktorejkoľvek schéme schválenej Komisiou na inom právnom základe, ako je [nariadenie Komisie (ES) č. 800/2008 zo 6. augusta 2008 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné so spoločným trhom podľa článkov 87 a 88 zmluvy (všeobecné nariadenie o skupinových výnimkách) (Ú. v. EÚ L 214, s. 3)], usmernenia o regionálnej pomoci, rámec o štátnej pomoci na výskum, vývoj a inovácie [(Ú. v. EÚ C 323, 2006, s. 1], ktorá nevylučuje podniky v ťažkostiach ako potenciálnych príjemcov, je zlučiteľná s vnútorným trhom až do maximálnej intenzity pomoci uplatniteľnej na tento typ pomoci.

Článok 4

1. Nemecko zruší schému uvedenú v článku 1.

2. Nemecko vymôže späť od príjemcov pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom poskytnutú podľa schémy uvedenej v článku 1.

…

Článok 6

1. Nemecko do dvoch mesiacov odo dňa oznámenia tohto rozhodnutia poskytne Komisii tieto informácie:

a) zoznam príjemcov, ktorí dostali pomoc podľa schémy uvedenej v článku 1, a celkovú výšku pomoci, ktorú každý z nich na základe uvedenej schémy dostal;

…“

Konanie a návrhy účastníkov konania

36 Žalobkyňa návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 6. júna 2011 podala žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

37 Samostatným podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 16. septembra 2011 Komisia vzniesla námietku neprípustnosti na základe článku 114 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu z 2. mája 1991. Žalobkyňa podala svoje vyjadrenia k tejto námietke 20. októbra 2011.

38 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 29. augusta 2011 podala Spolková republika Nemecko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu žalobkyne. Uznesením z 5. októbra 2011 predseda druhej komory Všeobecného súdu tomuto návrhu vyhovel. Spolková republika Nemecko ďalej podala svoje vyjadrenie obmedzené na otázku prípustnosti a ostatní účastníci konania predložili svoje pripomienky k tomuto vyjadreniu v stanovených lehotách.

39 Keďže sa zmenilo zloženie komôr Všeobecného súdu, sudca spravodajca bol pridelený k ôsmej komore, ktorej bola z tohto dôvodu táto vec pridelená.

40 Uznesením z 30. januára 2012 predseda ôsmej komory na návrh žalobkyne nariadil prerušiť konanie až do 4. septembra 2012.

41 Po zmene zloženia komôr Všeobecného súdu bol sudca spravodajca pridelený do deviatej komory, v dôsledku čoho jej bola táto vec pridelená.

42 Uznesením Všeobecného súdu (deviata komora) z 21. mája 2014 sa rozhodlo, že o námietke neprípustnosti sa rozhodne v rámci rozhodnutia vo veci samej v súlade s článkom 114 ods. 4 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991.

43 Dňa 3. júla 2014 predložila Komisia vyjadrenie k žalobe. Žalobkyňa predložila repliku 15. augusta 2014 a Komisia dupliku 13. decembra 2014.

44 Spolková republika Nemecko podala svoje vyjadrenie vedľajšieho účastníka 21. augusta 2014 a ostatní účastníci konania predložili svoje pripomienky k tomuto vyjadreniu v stanovených lehotách.

45 V rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania podľa článku 64 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991 Všeobecný súd (deviata komora) položil 19. mája 2015 účastníkom konania písomné otázky, na ktoré títo účastníci konania odpovedali v stanovenej lehote.

46 Prednesy účastníkov konania a ich odpovede na otázky, ktoré im Všeobecný súd položil, boli vypočuté na pojednávaní 8. júla 2015.

47 Žalobca, podporovaný v konaní Spolkovou republikou Nemecko, navrhuje, aby Všeobecný súd:

— zamietol námietku neprípustnosti, ktorú vzniesla Komisia,

— zrušil napadnuté rozhodnutie,

— zaviazal Komisiu na náhradu trov konania,

48 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

— vyhlásil žalobu za neprípustnú a subsidiárne za nedôvodnú,

— zaviazal žalobkyňu na náhradu trov konania.

Právny stav

O prípustnosti žaloby

49 Na podporu svojej námietky neprípustnosti Komisia tvrdí, že táto žaloba je neprípustná z dôvodu, že žalobkyňa nepreukázala ani splnenie podmienok článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ, ani svoj záujem na konaní.

O záujme na konaní v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ

50 V prvom rade Komisia spochybňuje aktívnu legitimáciu žalobkyne z dôvodu, že nie je osobne dotknutá napadnutým rozhodnutím.

51 Komisia tvrdí, že žalobkyňa nie je skutočným príjemcom individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy o prevode daňových strát, ktorej vymáhanie nariadila. Daňový dlh totiž vzniká právne záväzným spôsobom len prostredníctvom daňovému výmeru v súlade s § 155 ods. 1 nemeckého daňového zákonníka.

52 V prípade neexistencie daňového výmeru, ktorý by zakladal jej daňový dlh na základe sporného opatrenia, žalobkyňa nemôže zakladať svoju osobnú dotknutosť ani na rozhodnutí o určení preddavku, ani na záväzných informáciách. Nemôže sa ani dovolávať postavenia dotknutej osoby v zmysle článku 108 ods. 2 ZFEÚ. V tomto ohľade Komisia rozlišuje medzi vznikom dane a jej splatnosťou a tvrdí, že výlučne právne záväzné konštatovanie zníženia daňového dlhu prostredníctvom daňovému výmeru by podoprelo osobnú dotknutosť žalobkyne.

53 Za daných okolností napadnuté rozhodnutie neukladá vymáhanie pomoci už poskytnutej žalobkyni, ale ponecháva na vnútroštátny orgán, aby vyvodil dôsledky z nezlučiteľnosti schémy pomoci s vnútorným trhom prostredníctvom daňových výmerov. Tieto daňové výmery možno napadnúť na vnútroštátnom súde, ako sa stalo v prejednávanej veci, pričom Finanzgericht prerušil výkon predmetných daňových výmerov.

54 V druhom rade Komisia zdôrazňuje, že žaloba nie je prípustná ani v zmysle tretieho predpokladu uvedeného v článku 263 štvrtom odseku ZFEÚ, aby napadnuté rozhodnutie zahŕňalo vykonávacie opatrenia, konkrétne vydanie daňovému výmeru.

55 Žalobkyňa podporovaná Spolkovou republikou Nemecko tvrdí, žaloba je prípustná.

56 V zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ môže „akákoľvek fyzická alebo právnická osoba… podať žalobu proti aktom, ktoré sú jej určené alebo ktoré sa jej priamo a osobne týkajú, ako aj voči regulačným aktom, ktoré sa jej priamo týkajú a nevyžadujú vykonávacie opatrenia“.

57 Na úvod treba pripomenúť, že napadnuté rozhodnutie nie je určené žalobkyni, ale jeho jediným adresátom je Spolková republika Nemecko.

58 Tiež treba uviesť, že v rozsahu, v akom článok 4 napadnutého rozhodnutia ukladá Spolkovej republike Nemecko, aby zrušila a vymohla od príjemcov pomoc uvedenú v článku 1 uvedeného rozhodnutia, sa žalobkyňa musí považovať za priamo dotknutú týmto rozhodnutím. Dve kritériá priamej dotknutosti vyplývajúce z judikatúry, konkrétne po prvé skutočnosť, že dotknutý akt musí priamo spôsobovať účinky na právnu situáciu žalobkyne a po druhé skutočnosť, že uvedený akt nemôže ponechať jeho adresátom povereným jeho vykonaním nijakú voľnú úvahu, sú v prejednávanej veci splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2009, Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Zb., EU:C:2009:556, bod 48 a citovanú judikatúru). Komisia navyše v tomto ohľade nemá nijaké námietky.

59 Keďže priama dotknutosť žalobkyne bola preukázaná, je namieste overiť, či je žalobkyňa tiež individuálne dotknutá napadnutým rozhodnutím, a to toho, aby v prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku bolo potrebné overiť, či napadnuté rozhodnutie je právny akt, ktorý neobsahuje vykonávacie opatrenia.

60 Podľa ustálenej judikatúry iné subjekty než osoby, ktorým je rozhodnutie určené, môžu tvrdiť, že sa ich rozhodnutie osobne týka iba vtedy, keď sa ich dotýka na základe ich určitých osobitných vlastností alebo na základe okolnosti, ktorá ich charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe, a tým ich individualizuje obdobným spôsobom ako osobu, ktorej je rozhodnutie určené (rozsudky z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia, 25/62, Zb., EU:C:1963:17, s. 223; z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P s C-76/09 P, Zb., EU:C:2011:368, bod 52, a z 19. decembra 2013, Telefónica/Komisia, C-274/12 P, Zb., EU:C:2013:852, bod 46).

61 Podnik preto v zásade nie je oprávnený podať žalobu o neplatnosť rozhodnutia Komisie, ktorým sa zakazuje schéma odvetvovej pomoci, ak je týmto rozhodnutím dotknutý len z dôvodu svojej príslušnosti k predmetnému odvetviu a z dôvodu svojho postavenia potenciálneho príjemcu tejto schémy pomoci. Takéto rozhodnutie sa totiž vo vzťahu k tomuto podniku javí ako všeobecne záväzné opatrenie, ktoré sa uplatňuje na objektívne určené situácie a zahŕňa právne účinky voči určitej skupine osôb vymedzených všeobecným a abstraktným spôsobom (pozri rozsudky z 29. apríla 2004 Taliansko/Komisia, C-298/00 P, Zb., EU:C:2004:240, bod 37 a citovanú judikatúru, a z 11. júna 2009, Acegas/Komisia, T-309/02, Zb. EU:T:2009:192, bod 47 a citovanú judikatúru). V tomto ohľade možnosť s väčšou alebo menšou presnosťou určiť počet, prípadne aj totožnosť subjektov, na ktoré sa opatrenie uplatní, vôbec neznamená, že tieto subjekty sa musia považovať za osobne dotknuté týmto opatrením, ak sa toto uplatnenie uskutočňuje na základe objektívnej právnej alebo faktickej situácie definovanej dotknutým aktom (rozsudok Telefónica/Komisia, už citovaný v bode 60 vyššie, EU:C:2013:852, bod 47).

62 Naopak, pokiaľ sa rozhodnutie dotýka skupiny osôb, ktoré boli určené alebo ich bolo možné určiť v čase prijatia tohto aktu a v závislosti od kritérií vlastných členom tejto skupiny, môžu tieto osoby byť osobne dotknuté týmto aktom, pokiaľ tvoria súčasť úzkeho okruhu hospodárskych subjektov (rozsudky zo 17. januára 1985, Piraiki-Patraiki a i./Komisia, 11/82, Zb., EU:C:1985:18, s. 31; z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, Zb., EU:C:2006:416, bod 60, a Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 58 vyššie, EU:C:2009:556, bod 54).

63 S prihliadnutím na túto judikatúru je namieste overiť, či sa žalobkyňa vzhľadom na svoju vecnú a právnu situáciu musí považovať za osobne dotknutú napadnutým rozhodnutím.

64 Na úvod na rozdiel od tvrdení žalobkyne je namieste vylúčiť, že by postavenie „príslušnej strany“ v zmysle článku 108 ods. 2 ZFEÚ mohlo priznávať žalobkyni osobitné postavenie, ktoré by charakterizovalo jej osobnú dotknutosť, a to tým skôr, že neuplatnila procesné práva, ktoré z toho vyplývajú, najmä právo predložiť svoje pripomienky v rámci konania vo veci formálneho zisťovania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. decembra 2005, Komisia/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Zb., EU:C:2005:761, bod 37).

65 Pokiaľ ide o osobnú dotknutosť v zmysle rozsudku Plaumann/Komisia, už citovaného v bode 60 vyššie (EU:C:1963:17), je potrebné uviesť, že pre vecnú a právnu situáciu, v akej sa nachádza žalobkyňa, sú charakteristické tieto skutočnosti.

66 Po prvé v okamihu uzavretia zdaňovacieho obdobia roku 2009, a teda pred začatím konania Komisiou žalobkyňa mala právo previesť svoje straty na základe nemeckej právnej úpravy, keďže podmienky stanovené schémou o prevode daňových strát boli splnené.

67 Po druhé počas roku 2009 žalobkyňa dosiahla zdaniteľné zisky, z ktorých odpočítala straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát.

68 Tieto okolnosti boli osvedčené nemeckým daňovým úradom prostredníctvom záväznej informácie a rozhodnutia o určení preddavku týkajúceho sa dani z príjmov právnických osôb za rok 2009, ktoré zohľadňovali straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát (pozri body 17 a 18 vyššie). Okrem toho dôsledkom dostania uvedenej záväznej informácie bol zápis mena žalobkyne na zoznam poskytnutý nemeckými orgánmi Komisii na základe článku 6 ods. 1 písm. b) napadnutého rozhodnutia.

69 V dôsledku toho bolo na základe nemeckej právnej úpravy isté, že v okamihu skončenia zdaňovacieho obdobia roku 2009 žalobkyňa dosiahla daňovú úsporu, ktorú bola navyše schopná presne kvantifikovať. Nemecké orgány totiž nedisponujú nijakou mierou voľnej úvahy vo vzťahu k uplatneniu sporného opatrenia, keďže na základe spôsobov uplatňovania daňového systému bolo dosiahnutie daňovej úspory prostredníctvom zaplatenia menšej dane len otázkou času. Žalobkyňa teda mala nadobudnuté právo, osvedčené nemeckými orgánmi pred prijatím rozhodnutia o začatí konania a následne napadnutého rozhodnutia, na uplatnenie tejto daňovej úspory, ktorá by sa v prípade neprijatia uvedených rozhodnutí konkretizovala vydaním daňového výmeru povoľujúceho prevod strát a následný zápis do jej účtovnej závierky. Preto bola táto daňová úspora ľahko identifikovateľná nemeckými daňovými orgánmi, ako aj Komisiou.

70 V dôsledku toho nemožno žalobkyňu považovať len za podnik dotknutý napadnutým rozhodnutím z dôvodu, že patrí do predmetného sektoru, a z dôvodu jej postavenia potenciálneho príjemcu, ale práve naopak sa musí považovať za súčasť uzavretého okruhu hospodárskych subjektov, ktoré boli identifikované alebo minimálne ľahko identifikovateľné v okamihu prijatia napadnutého rozhodnutia, a to v zmysle rozsudku Plaumann/Komisia, už citovaného v bode 60 vyššie (EU:C:1963:17) (pozri tiež analogicky rozsudky Belgicko a Forum 187/Komisia, už citovaný v bode 62 vyššie, EU:C:2006:416, bod 63; Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 58 vyššie, EU:C:2009:556, bod 57; Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, už citovaný v bode 60 vyššie, EU:C:2011:368, bod 56; z 27. februára 2014, Stichting Woonpunt a i./Komisia, C-132/12 P, Zb., EU:C:2014:100, body 59 až 61 a Stichting Woonlinie a i./Komisia, C-133/12 P, Zb., EU:C:2014:105, body 46 až 48).

71 Tento záver nie je spochybnený skutočnosťou, že v nadväznosti na rozhodnutie o začatí konania a následne napadnuté rozhodnutie nemecké orgány prijali opatrenia smerujúce k neuplatňovaniu schémy o prevode daňových strát, vrátane najmä zrušenia záväznej informácie a prijatia daňového výmeru týkajúceho sa dane z príjmov právnických osôb za rok 2009, ktorý už nezohľadňoval straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát (pozri bod 21 vyššie).

72 Nemecké orgány totiž rozhodli o pozastavení uplatňovania schémy o prevode daňových strát, avšak bez jej zrušenia, a o vydaní daňovému výmeru bez uplatnenia tejto schémy práve na účely dosiahnutia súladu s rozhodnutím o začatí konania a napadnutým rozhodnutím. Preto v rámci preskúmania prípustnosti žaloby proti napadnutému rozhodnutiu, v ktorom Komisia rozhodla, že sporné opatrenie predstavuje štátnu pomoc a konštatovala jeho nezlučiteľnosť s vnútorným trhom, Komisia nemôže mať výhodu z toho, že nemecké orgány okamžite prijali všetky opatrenia nevyhnutné na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím s tým, že počkajú na výsledok prípadnej žaloby proti nemu.

73 Tento záver nemožno spochybniť ani judikatúrou, ktorú uvádza Komisia vo svojich písomných podaniach a na pojednávaní, a najmä rozsudkami Telefónica/Komisia, už citovaným v bode 60 vyššie (EU:C:2013:852); z 11. júna 2009, AMGA/Komisia (T-300/02, Zb., EU:T:2009:190); Acegas/Komisia, už citovaným v bode 61 vyššie (EU:T:2009:192), a z 8. marca 2012, Iberdrola/Komisia (T-221/10, Zb., EU:T:2012:112).

74 Vecné okolnosti v týchto veciach totiž nie sú porovnateľné s vecnými okolnosťami dotknutými v prejednávanej veci, v ktorej sa konštatovalo, že z dôvodu osobitostí nemeckej daňovej právnej úpravy žalobkyňa mala nadobudnuté právo na daňovú úsporu osvedčené nemeckými daňovými orgánmi (pozri bod 68 vyššie), pričom táto okolnosť ju odlišuje od iných hospodárskych subjektov, ktoré sú dotknuté len ako potenciálni príjemcovia sporného opatrenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 58 vyššie, EU:C:2009:556, bod 55).

75 Záver uvedený v bode 69 vyššie nespochybňuje ani tvrdenie Komisie, podľa ktorého len výhoda poskytnutá zo štátnych zdrojov by mohla preukázať osobnú dotknutosť žalobkyne a finančné bremeno štátu vzniklo až v okamihu, keď bolo zníženie dane konštatované v rámci daňovému výmeru.

76 Treba totiž pripomenúť, že prvky, na ktorých judikatúra zakladá osobnú dotknutosť v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ (pozri body 60 až 62 vyššie), sa nevyhnutne nezhodujú s prvkami tvoriacimi štátnu pomoc v zmysle článku107 ods. 1 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudok Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, už citovaný v bode 60 vyššie, EU:C:2011:368, body 56, 63 a 64). V zmysle rozsudku Plaumann/Komisia, už citovaného v bode 60 vyššie (EU:C:1963:17, s. 223), iný subjekt než osoba, ktorej je rozhodnutie určené, je dotknutý určitým rozhodnutím vtedy, keď sa ho týka na základe jeho určitých osobitných vlastností alebo na základe okolnosti, ktorá ho charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe a v dôsledku toho patrí do úzkeho okruhu hospodárskych subjektov.

77 V prejednávanej veci je potrebné pripomenúť, že na základe vnútroštátnej právnej úpravy žalobkyňa mala pred prijatím rozhodnutí o začatí konania a následne napadnutého rozhodnutia nadobudnuté právo osvedčené nemeckými daňovými orgánmi na daňovú úsporu v zdaňovacom období roku 2009. Navyše samotná Komisia v odôvodnení 50 napadnutého rozhodnutia spresnila, že samotná možnosť priznaná spolkovou vládou určitým podnikom, aby znížili svoje zaťaženie daňou z príjmu právnických osôb prevodom strát, vedie k strate verejných príjmov a predstavuje štátnu pomoc.

78 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné dospieť k záveru, že za okolností prejednávanej veci je žalobkyňa priamo a osobne dotknutá napadnutým rozhodnutím.

79 Žalobkyňa má preto aktívnu legitimáciu v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ.

O záujme na konaní

80 Komisia tvrdí, že žalobkyňa nie je príjemcom pomoci, a preto nemôže mať prospech z prípadného zrušenia napadnutého rozhodnutia Všeobecným súdom. Spolková republika Nemecko nie je povinná v nadväznosti na prijatie napadnutého rozhodnutia vymáhať pomoc od žalobkyne, pričom nezávisle od prípadného zrušenia napadnutého rozhodnutia môžu nemecké orgány kedykoľvek rozhodnúť o úplnom zrušení sporného rozhodnutia.

81 Žalobkyňa podporovaná Spolkovou republikou Nemecko spochybňuje tieto tvrdenia.

82 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že žaloba o neplatnosť podaná fyzickou alebo právnickou osobou je prípustná len vtedy, ak žalobca má právny záujem na zrušení napadnutého aktu. Predpokladom takéhoto záujmu je, že samotné zrušenie aktu musí byť spôsobilé vyvolať právne následky, a teda žaloba musí byť spôsobilá svojím výsledkom priniesť prospech pre toho účastníka konania, ktorý ju podal (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 58 vyššie, EU:C:2009:556, bod 63; Stichting Woonpunt a i./Komisia, už citovaný v bode 70 vyššie, EU:C:2014:100, body 50 až 54, a Stichting Woonlinie a i./Komisia, už citovaný v bode 70 vyššie, EU:C:2014:105, bod 54).

83 Podmienky prípustnosti žaloby sa okrem odlišnej otázky týkajúcej sa straty aktívnej legitimácie posudzujú k okamihu podania žaloby (pozri rozsudok z 21. marca 2002, Shaw a Falla/Komisia, T-131/99, Zb., EU:T:2002:83, bod 29 a citovanú judikatúru).

84 V prejednávanej veci žalobkyňa spĺňala podmienky na uplatnenie schémy o prevode daňových strát a získala prospech z tejto schémy, ako to vyplýva z bodov 66 až 69 vyššie.

85 Hoci uplatňovanie schémy o prevode daňových strát bolo pozastavené v nadväznosti na prijatie napadnutého rozhodnutia, na základe § 34 ods. 6 KStG v prípade zrušenia tohto rozhodnutia by sa schéma o prevode daňových strát znova uplatňovala so spätným účinkom na všetky podniky, ktorých daňový výmer ešte nenadobudol právoplatnosť, vrátane žalobkyne, v dôsledku čoho zrušenie napadnutého rozhodnutia predstavuje pre žalobkyňu výhodu.

86 Okrem toho aj za predpokladu, ako uvádza Komisia, že by žalobkyňa už v budúcnosti nemohla dosahovať zisk, keďže sa dostala do likvidácie, platí, že keďže dosiahla zisk pred prijatím napadnutého rozhodnutia, v prípade jeho zrušenia by mala právo požadovať uplatnenie schémy o prevode daňových strát, minimálne pokiaľ ide o zdanenie ziskov za rok 2009.

87 V dôsledku toho žalobkyňa má aktívnu legitimáciu vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu.

88 Žaloba je teda prípustná.

O veci samej

89 Na podporu svojej žaloby žalobkyňa uvádza dva žalobné dôvody týkajúce sa absencie selektívnej povahy sporného opatrenia.

90 V tomto kontexte treba na úvod pripomenúť, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ zakazuje pomoc, „ktorá zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, teda selektívnu pomoc.

91 Podľa ustálenej judikatúry v prvom rade kvalifikácia vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ predpokladá identifikáciu a predbežné preskúmanie spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte. V druhom rade treba práve v porovnaní s týmto spoločným alebo „obvyklým“ daňovým systémom posúdiť a stanoviť prípadnú selektívnu povahu zvýhodnenia poskytnutého dotknutým daňovým opatrením tak, že sa preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, Zb., EU:C:2011:550, body 50 a 54, a z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, Zb., EU:C:2011:732, bod 75). V nadväznosti na tieto prvé dve štádiá preskúmania možno dotknuté opatrenie *prima facie* kvalifikovať ako selektívne.

92 Túto podmienku selektívnosti však nespĺňa opatrenie, ktoré síce poskytuje príjemcovi výhodu, ale je opodstatnené povahou alebo vnútornou štruktúrou systému, ktorého je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb., EU:C:2001:598, bod 42, a Paint Graphos a i., už citovaný v bode 91 vyššie, EU:C:2011:550, bod 64). Po tomto prípadnom treťom štádiu preskúmania možno opatrenie kvalifikovať ako selektívne.

93 Treba pripomenúť, že s cieľom preukázať, že dotknuté opatrenie sa uplatňuje selektívne na určitých podnikateľov alebo na výrobu určitých druhov tovaru, je tak povinnosťou Komisie dokázať, že z hľadiska cieľa dotknutého opatrenia zavádza rozlišovanie medzi podnikmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, kým úlohou členského štátu, ktorý zavádza takéto rozlišovanie medzi podnikmi v oblasti nákladov, je preukázať, že je skutočne odôvodnené povahou a štruktúrou dotknutého systému (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko, C-279/08 P, Zb., EU:C:2011:551, bod 62 a citovanú judikatúru).

94 S prihliadnutím na túto analýzu v troch štádiách vyplývajúcu z judikatúry treba preskúmať oba žalobné dôvody uvádzané žalobkyňou, z ktorých prvý sa zakladá predovšetkým na neexistencii selektívnej povahy *prima facie* sporného opatrenia a druhý na tom, že ho odôvodňuje povaha a štruktúra daňového systému.

O prvom žalobnom dôvode založenom na neexistencii selektívnej povahy *prima facie* sporného opatrenia

95 Prvý žalobný dôvod sa člení na tri časti. Prvá časť je založená na nesprávnej definícii referenčného rámca. Druhá časť je založená na nesprávnom posúdení právnej a skutkovej situácie podnikov, ktoré si vyžadujú ozdravenie, a na zamietnutí Komisie kvalifikovať schému o prevode daňových strát ako všeobecné opatrenie, kým tretia časť je založená na porušení zásada ochrany legitímnej dôvery.

– O prvej časti založenej na nesprávnej definícii referenčného rámca

96 V napadnutom rozhodnutí na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia Komisia zohľadnila po prvé existenciu všeobecne záväzného pravidla prevodu strát, po druhé pravidlo zániku strát, ktoré predstavuje výnimku z prvého pravidla v prípade poškodzujúceho nadobudnutia podielu, a po tretie schému o prevode daňových strát, ktorá umožňuje v niektorých špecifických situáciách odchýliť sa od druhého pravidla a uplatniť prvé pravidlo.

97 Na základe týchto skutočností Komisia v odôvodnení 66 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že v kontexte nemeckého daňového systému týkajúceho sa dane z príjmov právnických osôb zánik strát predstavuje referenčný rámec, teda všeobecné pravidlo uplatňujúce sa vo všetkých prípadoch zmeny akcionárskej štruktúry a že schéma o prevode daňových strát predstavuje výnimku z tohto pravidla.

98 Žalobkyňa podporovaná Spolkovou republikou Nemecko tvrdí, že Komisia sa dopustila nesprávneho právneho posúdenia pri určovaní referenčného systému na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia. Komisia sa nesprávne domnievala, že zánik strát predstavoval všeobecné pravidlo a že schéma o prevode daňových strát predstavovala výnimku z tohto pravidla.

99 Podľa žalobkyne referenčný systém tvorí pravidlo zániku strát ako prejav ústavnej zásady zdaňovania v závislosti od platobnej schopnosti. Pravidlo zániku strát predstavuje výnimku z uvedenej zásady a nemožno ho považovať za referenčný systém, kým schéma o prevode daňových strát, ktorá zavádza výnimku z tejto výnimky, sa obmedzuje na opätovné zavedenie všeobecného pravidla, konkrétne pravidla prevodu strát, podobne ako ďalšie výnimky, akými sú ustanovenie o skupinách podnikov a o skrytých stratách.

100 Komisia sa na úvod odvoláva na neprípustnosť prvej časti prvého žalobného dôvodu v rozsahu, v akom sa zakladá na nových skutočnostiach, ktoré neboli uvádzané v rámci správneho konania. Pripomína, že definovala pravidlo zániku strát ako referenčné ustanovenie v rozhodnutí o začatí konania a rozhodnutí 2010/13 týkajúcom sa zákona MoRaKG, pričom ani Spolková republika Nemecko, ani dotknuté tretie osoby v rámci správneho konania nespochybnili túto definíciu. Tiež spresňuje, že vnútroštátne daňové právo predstavuje z hľadiska práva Európskej únie vecnú skutočnosť, o ktorej nemala v okamihu prijatia napadnutého rozhodnutia plnú znalosť a ktorú nebola povinná skúmať z úradnej moci.

101 Z vecného hľadiska Komisia namieta proti tvrdeniam žalobkyne.

102 Na úvod je potrebné zamietnuť námietku neprípustnosti vznesenú Komisiou. Dokonca aj z judikatúry, ktorú samotná Komisia uviedla na podporu svojho tvrdenia, totiž vyplýva, že posúdenie zákonnosti rozhodnutia v závislosti od informácií, ktoré mala Komisia k dispozícii v okamihu prijatia dotknutého rozhodnutia, sa v skutočnosti netýka prípustnosti dotknutého žalobného dôvodu, ale jeho dôvodnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia, C-241/94, Zb., EU:C:1996:353, bod 33; z 24. septembra 2002, Falck a Acciaierie di Bolzano/Komisia, C-74/00 P a C-75/00 P, Zb., EU:C:2002:524, bod 168, a zo 7. decembra 2010, Frucona Košice/Komisia, T-11/07, Zb., EU:T:2010:498, bod 49).

103 Pokiaľ ide o dôvodnosť tvrdení predložených žalobkyňou, treba pripomenúť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí v podstate definovala pravidlo zániku strát ako všeobecné pravidlo, s prihliadnutím na ktoré je potrebné preskúmať, či podniky nachádzajúce sa v porovnateľnej vecnej a právnej situácii boli rozlišované, kým žalobkyňa odkazuje na všeobecnejšie pravidlo prevodu strát, ktoré sa uplatňuje na každé zdanenie.

104 V tomto ohľade treba na jednej strane pripomenúť, že pravidlo prevodu strát predstavuje možnosť, ktorú môžu využiť všetky spoločnosti pri uplatnení dane z príjmov právnických osôb, a tiež že pravidlo zániku strát obmedzuje túto možnosť pri nadobudnutí podielu na základnom imaní rovnajúceho sa alebo vyššieho než 25 % a vylučuje ju pri nadobudnutí podielu na základnom imaní vyššieho než 50 %. Toto posledné pravidlo sa uplatňuje systematicky na všetky prípadné zmeny akcionárskej štruktúry na úrovni rovnajúcej sa alebo väčšej než 25 % základného imania, bez ohľadu na povahu alebo vlastnosti dotknutých podnikov.

105 Okrem toho schéma o prevode daňových strát je koncipovaná ako výnimka z pravidla zániku strát a uplatňuje sa len na vymedzené situácie, ktoré tomuto pravidlu podliehajú.

106 V dôsledku toho je nutné konštatovať, že pravidlo zániku strát je podobne ako pravidlo prevodu strát súčasťou legislatívneho rámca, do ktorého patrí sporné opatrenie. Inými slovami, právny rámec relevantný v prejednávanej veci sa skladá zo všeobecného pravidla o prevode strát, s obmedzeniami stanovenými pravidlom zániku strát, a práve v tomto rámci treba overiť, či sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii v zmysle judikatúry citovanej v bode 91 vyššie, pričom táto otázka je rozobratá v rámci druhej časti prvého žalobného dôvodu.

107 Preto treba dospieť k záveru, že Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keďže hoci konštatovala existenciu všeobecnejšieho pravidla, konkrétne pravidla o prevode strát, rozhodla, že referenčný právny rámec na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia tvorilo pravidlo zániku strát.

108 Tento záver nie je spochybnený ani tvrdeniami žalobkyne založenými na pochybnostiach vnútroštátnych súdov o ústavnosti pravidla zániku strát a nevyhnutnosti reštriktívneho výkladu tohto pravidla v duchu ústavných zásad. Tieto tvrdenia nebránia záveru, že toto pravidlo je súčasťou

vnútroštátneho práva, kým nie je zrušené, a že schéma o prevode daňových strát sa uplatňuje len v závislosti od uplatnenia uvedeného pravidla. V dôsledku toho Komisia nemohla neprihliadnuť na toto pravidlo pri vymedzovaní referenčného rámca, ani keby ho prípadne chcela vykladať reštriktívne.

109 Rovnako ani tvrdenia smerujúce k preukázaniu derogatívnej povahy pravidla zániku strát vzhľadom na ústavné zásady nie sú o nič relevantnejšie, keďže kvalifikácia uvedeného pravidla za výnimku z vyššej právnej normy, ako je zásada zdanenia v závislosti od platobnej schopnosti, nebráni tomu, aby bolo súčasťou referenčného rámca, do ktorého patrí sporné opatrenie a vo vzťahu ku ktorému je potrebné posúdiť selektívnu povahu tohto opatrenia.

110 Preto treba zamietnuť prvú časť prvého žalobného dôvodu.

– O druhej časti založenej na nesprávnom posúdení právnej a skutkovej situácie podnikov, ktoré si vyžadujú ozdravenie, a na kvalifikácii schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia

111 V napadnutom rozhodnutí Komisia rozhodla, že pravidlo zániku strát má širšiu pôsobnosť než pôvodné pravidlo (odôvodnenie 10), že toto pravidlo spočiatku nepredpokladalo nijakú výnimku (odôvodnenie 11) a že z dôvodovej správy k zákonu o reforme zdaňovania podnikov z roku 2008 (pozri bod 6 vyššie) vyplýva, že pravidlo malo dvojaký cieľ: jednak zjednodušenia právnej úpravy a jednak lepšie postihovanie zneužívania (odôvodnenie 12). Tiež zdôraznila, že výslovná výnimka, ktorej cieľom je umožniť prevod strát v prípade ozdravenia bola kompenzovaná možnosťou daňových orgánov vzdať sa z dôvodu spravodlivosti daňových pohľadávok na základe dekrétu o uzdravení (odôvodnenie 12; pozri bod 7 vyššie).

112 Na základe týchto skutočností Komisia v odôvodneniach 66 až 79 napadnutého rozhodnutia najskôr dospela k záveru, že cieľom systému zdaňovania právnických osôb bolo vytvárať zisk určený pre rozpočet a že cieľom pravidla zániku strát bolo zabrániť podnikom, ktorých akcionárska štruktúra sa zmenila, aby previedli svoje straty. Ďalej sa domnievala, že vzhľadom na tento cieľ sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii nachádzali všetky podniky, v ktorých došlo k zmene akcionárskej štruktúry základného imania v rozsahu 25 % a viac. Nakoniec konštatovala, že schéma o prevode daňových strát rozlišovala vnútri tejto kategórie medzi jednak podnikmi, ktoré napriek tomu, že utrpeli straty, ostali zdravé, a jednak podnikmi, ktoré podľa podmienok stanovených schémou o prevode daňových strát boli platobne neschopné a predĺžené alebo sa dostávali do tohto štádia.

113 Žalobkyňa v prvom rade tvrdí, že podniky, ktoré spadajú do pôsobnosti schémy o prevode daňových strát, sa nenachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný právnou úpravou, konkrétne zabrániť zneužívaniam, vo vzťahu k iným podnikom, na ktoré sa uplatňuje pravidlo zániku strát. Pravidlo zániku strát sa teda neuplatňuje v situáciách ozdravovania podnikov, ktoré nevytvárajú nebezpečenstvo vzniku zneužívajúcich štruktúr.

114 Žalobkyňa podporovaná Spolkovou republikou Nemecko v druhom rade tvrdí, že schéma o prevode daňových strát predstavuje všeobecné opatrenie, keďže sa môže uplatniť na každý podnik, ktorý predchádza obdobím hospodárskych ťažkostí, a to nezávisle od veľkosti, sektora alebo významu jeho hospodárskej činnosti.

115 Komisia na úvod uvádza, že tvrdenia založené na právnej a skutkovej situácii podnikov vyžadujúcich si ozdravenie a na kvalifikácii schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia, ktoré boli predložené v štádiu repliky, predstavujú nové žalobné dôvody, a preto sú neprípustné.

116 Z vecného hľadiska Komisia namieta proti tvrdeniam žalobkyne.

117 Pokiaľ ide o prípustnosť tvrdení uvádzaných žalobkyňou, je potrebné pripomenúť, že podľa článku 48 ods. 2 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991 je uvádzanie nových dôvodov prípustné počas konania len vtedy, ak sú tieto dôvody založené na nových právnych a skutkových okolnostiach, ktoré vyšli najavo v priebehu konania. Žalobný dôvod, ktorý však predstavuje rozšírenie žalobného dôvodu, ktorý bol už predtým priamo alebo implicitne uvedený a ktorý je s ním úzko spojený, treba vyhlásiť za prípustný (rozsudok z 11. júla 2013, Ziegler/Komisia, C-439/11 P, Zb., EU:C:2013:513, bod 46). Analogické riešenie sa ponúka aj vo vzťahu k výhrade uvedenej na podporu žalobného dôvodu (rozsudok z 21. marca 2002, Joynson/Komisia, T-231/99, Zb., EU:T:2002:84, bod 156, potvrdený uznesením z 10. decembra 2003, Joynson/Komisia, C-204/02 P, Zb., EU:C:2003:660).

118 S prihliadnutím na judikatúru citovanú vyššie je preto potrebné preskúmať, či tvrdenia založené na právnej a skutkovej situácii podnikov vyžadujúcich si ozdravenie a kvalifikácia schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia, ktoré boli rozvinuté žalobkyňou v replike, predstavujú nové žalobné dôvody alebo skôr rozšírenie prvej časti prvého žalobného dôvodu.

119 Treba pripomenúť, že v prvej časti prvého žalobného dôvodu založenej na nesprávnom vymedzení referenčného rámca spochybnenie žalobkyne smeruje proti neexistencii jedného zo základných prvkov štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, konkrétne selektívnej povahy. Výhrady založené jednak na neporovnateľnosti právnej a skutkovej situácie podnikov vyžadujúcich si ozdravenie a jednak na kvalifikácii schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia smerujú tiež k spochybneniu podmienky selektívnosti, avšak z iných hľadísk.

120 Podľa ustálenej judikatúry citovanej v bode 91 vyššie totiž kvalifikácia daňového opatrenia za selektívne *prima facie* predpokladá v prvom rade predchádzajúcu identifikáciu a preskúmanie spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatňujúceho sa v dotknutom členskom štáte a v druhom rade preukázanie, že dotknuté daňové opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

121 V prejednávanej veci je namieste konštatovať, že vo svojom prvom žalobnom dôvode žalobkyňa v podstate spochybňovala posúdenie selektívnej povahy *prima facie* sporného opatrenia Komisiou a osobitne vymedzenie referenčného rámca.

122 Treba tiež uviesť, že špecifickejšie tvrdenia založené na právnej a skutkovej situácii podnikov vyžadujúcich si ozdravenie a kvalifikácia schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia boli rozvinuté v odpovedi na argumentáciu Komisie, ktorá vo vyjadrenia k žalobe spresnila, že vymedzenie referenčného rámca nemožno uskutočniť vo vzťahu k daňovému systému vo všeobecnosti, ale skôr vo vzťahu k podnikom, o ktorých sa domnievala, že sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii s podnikmi, na ktoré sa uplatňuje schéma o prevode daňových strát. Otázka, či identifikácia podnikov nachádzajúcich sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii má byť predmetom prvého alebo druhého štádia vyššie uvedeného preskúmania je predmetom diskusie medzi účastníkmi konania.

123 Preto treba dospieť k záveru, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, dotknutá výhrada nepredstavuje nový žalobný dôvod, ale rozšírenie prvej časti prvého žalobného dôvodu.

124 Druhá časť prvého žalobného dôvodu je preto prípustná.

125 Pokiaľ ide o dôvodnosť tvrdení predložených žalobkyňou, keďže referenčný rámec bol identifikovaný ako skladajúci sa z pravidla zániku strát, treba v prvom rade overiť, či sa vzhľadom na cieľ sledovaný relevantným daňovým systémom podniky, na ktoré sa uplatňovala schéma o prevode daňových strát, nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii ako iné podniky, na ktoré sa uplatňuje pravidlo zániku strát, pričom preukázanie tejto skutočnosti v zmysle judikatúry citovanej v bode 93 vyššie prináleží Komisii.

126 Keďže podľa Komisie relevantným cieľom daňového systému v prejednávanej veci je zabrániť podnikom, ktorých akcionárska štruktúra bola zmenená, aby prevádzali svoje straty, všetky podniky, ktorých akcionárska štruktúra sa zmenila, sa nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii bez ohľadu na to, či sa na ne uplatnila schéma o prevode daňových strát alebo nie. Sporné opatrenie je teda selektívne *prima facie*, pretože z neho majú prospech len podniky, ktoré spĺňajú podmienky uvedenej schémy.

127 Naopak, keďže podľa žalobkyne je cieľom dotknutého systému zabrániť zneužitiam prevodu strát, v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii sa nachádzajú výlučne podniky, ktoré spĺňajú podmienky schémy o prevode daňových strát, keďže nie sú spôsobilé zneužiť prevod strát.

128 Ako sa uviedlo v bode 106 vyššie, právny rámec relevantný v prejednávanej veci sa skladá zo všeobecného pravidla o prevode strát, s obmedzeniami stanovenými pravidlom zániku strát. Preto sa treba domnievať, ako vyplýva z odôvodnenia 71 napadnutého rozhodnutia, že relevantným cieľom referenčného daňového systému je zabrániť, aby podniky, ktorých akcionárska štruktúra sa zmenila, previedli svoje straty. Inak povedané, možnosť previesť straty sa obmedzuje alebo vylučuje v prípadoch, keď sa v nadväznosti na nadobudnutie základného imania v rozsahu 25 % alebo viac podstatným spôsobom zmení akcionárska štruktúra podniku, ktorý utrpel straty.

129 Z toho vyplýva, že všetky podniky, ktorých akcionárska štruktúra bola takto zmenená, sa nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii bez ohľadu na otázku, či sa nachádzajú alebo nenachádzajú v ťažkostiach v zmysle schémy o prevode daňových strát.

130 Sporné opatrenie sa naopak netýka všetkých podnikov, ktorých akcionárska štruktúra sa podstatne zmenila, ale sa uplatňuje na jednu vymedzenú kategóriu podnikov, konkrétne na podniky, ktoré podľa znenia schémy o prevode daňových strát sú v okamihu nadobudnutia „v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžen[é] alebo [im] hrozí platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie“ (ďalej len „podniky v ťažkostiach“).

131 Je potrebné konštatovať, že táto kategória nepokrýva všetky podniky, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ daňového systému.

132 Aj za predpokladu, ako tvrdí žalobkyňa, že by relevantným cieľom daňového systému bolo zabrániť zneužívaniu prevodu strát zamedzením nákupu „spoločností prázdnych schránok“, platí, že sporné opatrenie sa uplatňuje len na podniky, ktoré spĺňajú určité podmienky, najmä na podniky v ťažkostiach.

133 Aj za predpokladu, že by v situáciách, ktoré sú predmetom sporného opatrenia, neexistovalo nebezpečenstvo zneužitia, v súlade s dotknutým cieľom je nutné konštatovať, že uvedené opatrenie neumožňuje prevod strát v prípade významnej zmeny akcionárskej štruktúry dotknutej spoločnosti, pokiaľ sa táto zmena netýka podnikov v ťažkostiach, ani v prípade, že cieľom uvedenej zmeny akcionárskej štruktúry nie je nadobudnutie „spoločností prázdnych schránok“, a teda nespôsobuje vznik nebezpečenstva zneužitia. Prevod strát je zakázaný aj v prípade splnenia ostatných podmienok schémy o prevode daňových strát týkajúcich sa najmä zachovania základných štruktúr spoločnosti, konkrétne podmienok uvedených v písmenách c) až e) schémy o prevode daňových strát. Inak povedané, podmienky uvedené v písmenách a) a b) schémy o prevode daňových strát nie sú viazané na cieľ zabránenia zneužívaniu. Ich účinkom je teda zvýhodnenie podnikov v ťažkostiach.

134 Preto treba dospieť k záveru, že Komisia sa nedopustila nesprávneho právneho posúdenia tým, že sa domnievala, že sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa vzhľadom na cieľ stanovený daňovým systémom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii v zmysle judikatúry citovanej v bode 91 vyššie.

135 Tento záver nie je spochybnený ani skutočnosťou uvádzanou žalobkyňou, podľa ktorej sa ďalšie výnimky, ako je ustanovenie o skupinách podnikov a o skrytých stratách, uplatňujú na situácie, v ktorých neexistuje nebezpečenstvo zneužívania.

136 Za predpokladu, že takéto výnimky sú podobne ako schéma o prevode daňových strát odôvodnené tým, že sa týkajú situácií, keď dotknuté podniky nie sú spôsobilé zneužiť prevod strát, naďalej platí, že dotknutý legislatívny systém z vecného hľadiska inak zaobchádza s hospodárskymi subjektmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na relevantný cieľ daňového systému.

137 Okrem vyššie uvedených výnimiek podnik nemôže zabrániť zániku strát ani v prípade neexistencie nebezpečenstva. Ďalej Súdny dvor už rozhodol, že existenciu selektívnej výhody pre podniky, na ktoré sa uplatní oslobodenie od bežného zdanenia, nemožno spochybniť odôvodnením, že v prospech iných podnikov existujú iné oslobodenia od tohto zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Belgicko a Forum 187/Komisia, už citovaný v bode 62 vyššie, EU:C:2006:416, bod 120, a z 1. júla 2010, BNP Paribas a BNL/Komisia, T-335/08, Zb., EU:T:2010:271, bod 162).

138 V každom prípade, ako bolo vysvetlené v bode 133 vyššie, samotná schéma o prevode daňových strát na účely svojho uplatnenia rozlišuje bez toho, aby to bolo založené na relevantnom cieli daňového systému, ako je definovaný v bode 106 vyššie, medzi podnikmi, ktoré spĺňajú výlučne podmienky uvedené v písmenách c) až e) uvedeného ustanovenia, a podnikmi, ktoré spĺňajú tiež podmienky uvedené v písmenách a) a b) tohto ustanovenia, teda podnikmi v ťažkostiach.

139 V druhom rade tvrdenie žalobkyne a vedľajšieho účastníka konania, podľa ktorého je sporné opatrenie všeobecným opatrením, keďže sa uplatňuje na všetky podniky v ťažkostiach, nemožno prijať.

140 Na jednej strane totiž otázka, či opatrenie má alebo nemá všeobecnú povahu v kontexte preskúmania selektívnej povahy daňového opatrenia, spočíva na otázke, či vzhľadom na spoločný alebo obvyklý daňový systém dotknuté opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ako sa uvádza v predchádzajúcich bodoch, v napadnutom rozhodnutí sa Komisia správne domnievala, že sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi podnikmi, konkrétne podnikmi, ktoré spĺňajú podmienky stanovené dotknutým opatrením, a inými podnikmi, ktoré sa z hľadiska cieľa dotknutého opatrenia nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Aj za predpokladu, že tento cieľ, ako uvádza žalobkyňa, spočíva v zabránení zneužitiu prevodu strát, je nutné konštatovať, že sporné opatrenie samo osebe alebo spolu s dvoma ďalšími vyššie uvedenými výnimkami sa nevzťahuje na všetky podniky, v ktorých došlo k poškodzujúcemu nadobudnutiu podielov, ktoré nespôsobilo takéto nebezpečenstvo zneužitia.

141 Na druhej strane je potrebné konštatovať, že v rozpore s tvrdeniami žalobkyne sporné opatrenie nie je všeobecné opatrenie v tom zmysle, že by bolo potenciálne prístupné všetkým podnikom v zmysle rozsudku zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, Zb., v odvolacom konaní, EU:T:2014:939, body 44 a 45). Sporné opatrenie totiž vymedzuje svoju pôsobnosť *ratione personae*. Týka sa len jednej kategórie podnikov, ktoré sa nachádzajú v špecifickej situácii, konkrétne podnikov v ťažkostiach. Z tohto dôvodu je teda selektívne *prima facie*.

142 Nakoniec treba tiež vyvrátiť tvrdenie žalobkyne, podľa ktorého v podstate pokiaľ Komisia pripúšťa, že neuplatnenie pravidla zániku strát v prípade zmeny akcionárskej štruktúry týkajúcej sa minimálne 25 % základného imania nepredstavuje štátnu pomoc, z dôvodu, že takáto zmena neumožňuje ovplyvňovať politiku podniku, to isté platí aj v súvislosti so zmenami akcionárskej štruktúry na účely ozdravenia, ktoré taktiež nedávajú možnosť vykonávať vplyv na politiku podniku. Inak by podľa žalobkyne úvaha Komisie viedla k tomu, že by sa zachovanie prevodu strát aj v prípade nadobudnutia podielov nižších než 25 % kvalifikovalo ako štátna pomoc.

143 V tomto ohľade je potrebné konštatovať, že uplatnenie pravidla zániku strát spočíva na všeobecných kritériách uplatniteľných na všetky podniky. Osobitne, ako to správne zdôrazňuje Komisia, prahová hodnota 25 % sa zdá byť rozumná prahová hodnota, nad ktorou možno predpokladať existenciu vplyvu na nadobudnutý podnik, a teda možnosť, že nadobúdateľ bude mať prospech z prevodu strát tejto spoločnosti. Naopak schéma o prevode daňových strát sa týka len jednej osobitne kategórie podnikov, konkrétne podnikov v ťažkostiach.

144 V každom prípade toto tvrdenie je neúčinné, keďže skôr než vyvrátenia záveru, podľa ktorého má schéma o prevode daňových strát selektívnu povahu, sa v podstate týka preukázania, že existujú aj iné situácie, konkrétne nadobudnutie podielu pod prahovou hodnotou 25 %, ktoré vzhľadom na to, že nepodliehajú pravidlu zániku strát môžu viesť k selektívnej výhode v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V tomto ohľade je nutné konštatovať, že žalobkyňa sa nemôže odvolávať na existenciu iných opatrení, ktoré by prípadne mohli byť kvalifikované ako štátna pomoc, aby preukázala, že sporné opatrenie nepredstavuje štátnu pomoc.

145 Je teda potrebné zamietnuť druhú časť prvého žalobného dôvodu.

– O tretej časti založenej na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery

146 Žalobkyňa vo svojej replike tvrdí, že tak prax Komisie, ako aj jej oznámenie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 1998, s. 3; Mim. vyd. 08/001, s. 277) viedli k vzniku legitímnej dôvery v to, že Komisia nebude kvalifikovať schému o prevode daňových strát ako selektívne opatrenie.

147 Komisia odpovedá, že táto výhrada založená na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery je nová, keďže bola predložená v štádiu repliky, a preto je neprípustná. Tvrdí tiež, že v každom prípade je potrebné túto výhradu zamietnuť.

148 V prejednávanej veci je nutné konštatovať, že výhrada založená na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery nebola výslovne, ani implicitne uvedená v žalobe. Preto ani nepredstavuje rozšírenie žalobného dôvodu uvedeného v žalobe.

149 V dôsledku toho dotknuté tvrdenie predstavuje novú výhradu uvádzanú po prvýkrát v replike, ktorá sa nezakladá na nových právnych a skutkových okolnostiach, ktoré vyšli najavo v priebehu konania. V súlade s judikatúrou citovanou v bode 117 vyššie preto predstavuje neprípustnú výhradu podľa článku 48 ods. 2 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991.

150 Je teda potrebné zamietnuť tretiu časť, a preto aj prvý žalobný dôvod ako celok.

O druhom žalobnom dôvode založenom na odôvodnení sporného opatrenia povahou a štruktúrou daňového systému

151 Žalobkyňa tvrdí, že schéma o prevode daňových strát v podstate umožňuje uplatnenie zásady zdanenia v závislosti od platobnej schopnosti, ktorá predstavuje jeden z cieľov vlastných daňového systému. Predstavuje teda opatrenie odôvodnené povahou alebo vnútornou štruktúrou daňového systému.

152 Schéma o prevode daňových strát je navyše primeraná sledovanému cieľu vzhľadom na skutočnosť, že jednak predchádzajúci systém založený na dekréte o ozdravení sa ukázal ako nedostatočný vzhľadom na svetovú finančnú krízu, a jednak nový systém nepriznáva daňovej správe nijakú voľnú úvahu, pokiaľ ide o uplatnenie schémy o prevode daňových strát.

153 Komisia najskôr poukazuje na neprípustnosť druhého žalobného dôvodu, ktorý sa zakladá na nových skutočnostiach, konkrétne na tvrdeniach založených na nemeckom ústavnom a daňovom práve, ktoré neboli uvedené v správnom konaní.

154 Ďalej uvádza, že druhý žalobný dôvod je nezrozumiteľný. Konkrétne žalobkyňa nevysvetlila dôvod, pre ktorý zásada zdanenia v závislosti od platobnej schopnosti predstavuje odôvodnenie povahou a štruktúrou daňového systému a nie odôvodnenie na základe vonkajšieho a všeobecného cieľa daňovej spravodlivosti, ani to, ako normotvorca obmedzil veľmi širokú mieru voľnej úvahy pri uplatňovaní tejto zásady tým, že prijal pravidlo zániku strát, takže prijatie schémy o prevode daňových strát sa stalo nevyhnutným.

155 Nakoniec Komisia namieta voči tvrdeniam žalobkyne.

156 Na úvod je potrebné zamietnuť námietku Komisie založenú na neprípustnosti žalobného dôvodu, ako to bolo vykonané v bode 102 vyššie. Z judikatúry, ktorú samotná Komisia uviedla na podporu svojho tvrdenia a ktorá je citovaná v tom istom bode, totiž vyplýva, že posúdenie zákonnosti rozhodnutia v závislosti od informácií, ktoré mala Komisia k dispozícii v okamihu prijatia dotknutého rozhodnutia, sa v skutočnosti netýka prípustnosti dotknutého žalobného dôvodu, ale jeho dôvodnosti.

157 Navyše pokiaľ ide o zrozumiteľnosť žalobného dôvodu, je nutné konštatovať, ako uvádza žalobkyňa, že Komisia mohla preskúmať tvrdenia žalobkyne z vecného hľadiska a najmä tvrdenie založené na zásade zdaňovania v závislosti od platobnej schopnosti, ktorá, ako bolo uvedené, bolo spomenutá v napadnutom rozhodnutí.

158 Pokiaľ ide o dôvodnosť tvrdení žalobkyne, treba pripomenúť, že podľa judikatúry citovanej v bode 92 vyššie podmienku selektívnosti nespĺňa opatrenie, ktoré napriek tomu, že zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný relevantným daňovým systémom, je odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, v ktorom sa nachádza.

159 V tomto ohľade je potrebné rozlišovať medzi na jednej strane cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový systém a nie sú vlastné tomuto systému, a na druhej strane vlastnými mechanizmami samotného daňového systému, ktoré sú nevyhnutné na uskutočňovanie týchto cieľov, pričom tieto ciele a mechanizmy ako základné alebo hlavné zásady predmetného daňového systému môžu podoprieť takéto odôvodnenie, preukázanie čoho však prináleží členskému štátu (pozri rozsudky Paint Graphos a i., už citovaný v bode 91 vyššie, EU:C:2011:550, bod 65 a citovanú judikatúru, a zo 7. marca 2012, British Aggregates/Komisia, T-210/02 RENV, Zb., EU:T:2012:110, bod 84 a citovanú judikatúru). V dôsledku toho daňové oslobodenia vyplývajúce z cieľa, ktorý nie je vlastný systému zdanenia, ktorého súčasťou sú tieto daňové oslobodenia, nemôžu byť vyňaté z uplatnenia požiadaviek vyplývajúcich z článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok Paint Graphos a i., už citovaný v bode 91 vyššie, EU:C:2011:550, bod 70).

160 Treba tiež pripomenúť, že vnútroštátne opatrenie možno odôvodniť povahou alebo všeobecnou štruktúrou dotknutého daňového systému len v prípade, že je jednak koherentné nielen s vnútornými vlastnosťami dotknutého daňového systému, ale aj s uplatňovaním tohto systému, a jednak je v súlade so zásadou proporcionality a nepresahuje hranice toho, čo je nevyhnutné v tom zmysle, že sledovaný legitímny cieľ nemožno dosiahnuť opatreniami menšieho rozsahu (pozri v tomto zmysle rozsudok Paint Graphos a i., už citovaný v bode 91 vyššie, EU:C:2011:550, body 73 až 75).

161 V napadnutom rozhodnutí Komisia rozlišovala jednak medzi cieľom pravidla zániku strát a jednak cieľom schémy o prevode daňových strát.

162 Pokiaľ ide o cieľ pravidla zániku strát, hoci v priebehu správneho konania sa nemecké orgány odvolávali na cieľ „zamedziť zneužívaniu prevodu strát… prostredníctvom prázdnych schránok“ (odôvodnenie 85 napadnutého rozhodnutia), Komisia sa domnievala, ako to vyplýva zo zmien vykonaných na pôvodnom pravidle zániku strát, že ich účelom bolo „financovanie zníženia sadzby dane z príjmu právnických osôb z 25 % na 15 %“ (odôvodnenie 86 napadnutého rozhodnutia).

163 Cieľom schémy o prevode daňových strát podľa Komisie bolo čeliť problémom spôsobeným hospodárskou a finančnou krízou a pomôcť podnikom v ťažkostiach v kontexte tejto krízy (odôvodnenia 87 a 88 napadnutého rozhodnutia). Dospela k záveru, že cieľ tejto schémy je vonkajší vo vzťahu k daňovému systému (odôvodnenie 89 napadnutého rozhodnutia).

164 Musí sa konštatovať, že zo znenia sporného opatrenia jasne vyplýva, že jeho cieľom je pomôcť uzdraveniu podnikov v ťažkostiach. Pokiaľ by to nebol takýto prípad, nebolo by možné vysvetliť, prečo medzi podmienkami ich uplatnenia § 8c ods. 1a písm. a) KStG a § 8c ods. 1 písm. a) KStG (pozri bod 10 vyššie) jednotlivo vyžadujú, aby nadobudnutie podielov viedlo k uzdraveniu spoločnosti a aby v okamihu nadobudnutia bol podnik buď v platobnej neschopnosti, alebo nadmerne zadlžený, alebo mu hrozila platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie. Ďalej samotná žalobkyňa uznáva, že prostredníctvom sporného opatrenia normotvorca sleduje tiež cieľ umožniť spoločnostiam postihnutým krízou a v situácii platobnej neschopnosti, aby sa ozdravili.

165 Je preto zjavné, že cieľom, alebo aspoň hlavným cieľom sporného opatrenia je zjednodušiť ozdravenie podnikov v ťažkostiach.

166 V tomto ohľade je potrebné konštatovať, že uvedený cieľ nie je súčasťou základných alebo hlavných zásad daňového systému, a teda mu nie je vlastný, ale je vo vzťahu k nemu vonkajší (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb., EU:C:2006:511, bod 82, z 18. júla 2013, P, C-6/12, Zb., EU:C:2013:525, bod 30), a to bez toho, aby bolo nutné overiť, či je sporné opatrenie primerané sledovanému cieľu.

167 V každom prípade sporné opatrenie nemožno odôvodniť ani s prihliadnutím na tvrdenia uvedené žalobkyňou a vedľajším účastníkom konania.

168 Najskôr opatrenie nemožno odôvodniť na základe zásady zdanenia v závislosti od platobnej schopnosti.

169 Nezávisle od skutočnosti, že toto odôvodnenie nevyplýva z odôvodnenia predmetného zákona, zdá sa, že sa viaže k vlastnému cieľu pravidla zániku strát, ktorým je čeliť zneužitiam v oblasti prevodu strát. Podľa tejto argumentácie v podstate vzhľadom na to, že jednak cieľom pravidla zániku strát je zabrániť zneužitiam, a jednak, že v prípade ozdravenia k zneužitiam nedochádza, by z toho vyplývalo, že uplatnenie schémy o prevode daňových strát odôvodňuje rovnaká logika, ktorá podopiera uplatnenie pravidla zániku strát a obmedzuje sa na opätovné zavedenie uplatnenia všeobecnej zásady prevodu strát ako prejavu zásady zdanenia podľa platobnej schopnosti.

170 V každom prípade, aj za predpokladu, že tento výklad by bol správny, je nutné konštatovať, že sporné opatrenie sa nezdá byť koherentné so sledovaným cieľom. Ako je totiž vysvetlené v rámci prvého žalobného dôvodu, sporné opatrenie sa uplatňuje len na podniky v ťažkostiach. Za týchto okolností nie je jasné, prečo by mala zásada zdanenia podľa platobnej schopnosti vyžadovať, aby sa na podnik v ťažkostiach uplatnil prevod strát, hoci tento prevod je odmietaný zdravému podniku, ktorý utrpel straty a ktorí spĺňa ostatné podmienky stanovené schémou o prevode daňových strát.

171 Ďalej sporné opatrenie nemožno odôvodniť ani rozdielmi medzi poškodzujúcimi nadobudnutiami účasti a nadobudnutiami na účely ozdravenia na jednej strane, a objektívnymi rozdielmi medzi daňovníkmi na strane druhej. Podľa žalobkyne podporovanej Spolkovou republikou Nemecko v prípade nadobudnutia podielu na účely ozdravenia nový akcionár nemá úplnú kontrolu nad použitím

strát. Navyše podniky vyžadujúce ozdravenie na rozdiel od zdravých podnikov nemajú možnosť financovať sa na kapitálovom trhu, ani hľadať nadobúdateľa. Nemajú ani možnosť zachovať si straty na základe ustanovenia o skrytých stratách.

172 V tomto ohľade je na jednej strane nutné konštatovať, že tvrdenie založené na neexistencii kontroly nad použitím strát nie je koherentné. Iné podniky, ktoré spĺňajú podmienky schémy o prevode daňových strát, totiž môžu mať tiež hospodárske ťažkosti a nemusia byť schopné kontrolovať použitie strát, pričom sú zároveň vylúčené z uplatnenia schémy o prevode daňových strát. Na druhej strane rozdiel medzi situáciou podnikov vyžadujúcich ozdravenie a situáciou zdravých podnikov, pokiaľ ide o prístup ku kapitálu a disponibilitu skrytých strát, nie je v prejednávanej veci relevantný. Ako správne uviedla Komisia v odôvodnení 91 napadnutého rozhodnutia, prípadný cieľ podpory prístupu spoločností v ťažkostiach ku kapitálu nie je vlastný daňového systému.

173 Preto je namieste dospieť k záveru, že ani žalobkyňa, ani Spolková republika Nemecko neuviedli skutočnosti, ktoré by odôvodňovali sporné opatrenie v súlade s judikatúrou uvedenou v bodoch 158 až 160 vyššie.

174 Na záver preto treba druhý žalobný dôvod, a teda aj žalobu v celom jej rozsahu zamietnuť.

O trovách

175 Podľa článku 134 ods. 1 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu účastník konania, ktorý nemal vo veci úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Podľa článku 134 ods. 3 rovnakého rokovacieho poriadku, ak však účastníci mali úspech len v časti predmetu konania a ak sa to zdá oprávnené vzhľadom na okolnosti prípadu, Všeobecný súd môže rozhodnúť, že účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania a je povinný nahradiť časť trov konania druhého účastníka.

176 V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že je namieste zamietnuť na jednej strane námietku neprípustnosti predloženú Komisiou na základe článku 114 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991 a na druhej strane žalobu ako celok ako nedôvodnú.

177 Vzhľadom na okolnosti je potrebné zaviazať žalobkyňu, aby znášala svoje vlastné trovy konania a nahradila dve tretiny trov konania Komisie, a Komisiu zaviazať, aby znášala jednu tretinu svojich vlastných trov konania.

178 Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci konania, znášajú svoje vlastné trovy konania. Z toho vyplýva, že Spolková republika Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata komora)

rozhodol a vyhlásil:

1. **Námietka neprípustnosti sa zamieta.**

2. **Žaloba sa zamieta ako nedôvodná.**

3. **Heitkamp BauHolding GmbH znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť dve tretiny trov konania, ktoré vznikli Európskej komisii. Komisia znáša jednu tretinu svojich vlastných trov konania.**

4. **Spolková republika Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.**

Berardis Czúcz Popescu

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 4. februára 2016.

Podpisy

Obsah

Vnútroštátny právny rámec 1

Pravidlá prevodu strát 2

Pravidlo zániku strát 2

Schéma o prevode daňových strát 3

Ustanovenia o skrytých rezervách a skupinách podnikov 3

Skutkové okolnosti 4

Správne konanie 5

Napadnuté rozhodnutie 5

Konanie a návrhy účastníkov konania 7

Právny stav 8

O prípustnosti žaloby 8

O záujme na konaní v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ 8

O záujme na konaní 11

O veci samej 12

O prvom žalobnom dôvode založenom na neexistencii selektívnej povahy prima facie sporného opatrenia 13

– O prvej časti založenej na nesprávnej definícii referenčného rámca 13

– O druhej časti založenej na nesprávnom posúdení právnej a skutkovej situácie podnikov, ktoré si vyžadujú ozdravenie, a na kvalifikácii schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia 15

– O tretej časti založenej na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery 19

O druhom žalobnom dôvode založenom na odôvodnení sporného opatrenia povahou a štruktúrou daňového systému 19

O trovách 22