Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 4. februarja 2016*

„Državne pomoči — Nemška davčna zakonodaja, ki se nanaša na prenos izgub v prihodnja davčna leta (Sanierungsklausel) — Sklep, s katerim je pomoč razglašena za nezdružljivo z notranjim trgom — Ničnostna tožba — Posamično nanašanje — Dopustnost — Pojem državne pomoči — Selektivnost — Narava in ureditev davčnega sistema“

V zadevi T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH s sedežem v Herneju (Nemčija), ki so ga najprej zastopali W. Niemann, M. Kiera-Nöllen in S. Geringhoff, nato Niemann, Geringhoff in P. Dodos, odvetniki,

tožeča stranka,

ob intervenciji

Zvezne republike Nemčije, ki jo zastopata T. Henze in K. Petersen, agenta,

intervenientka,

proti

Evropski komisiji, ki so jo najprej zastopali R. Lyal, T. Maxian Rusche in M. Adam, nato M. Lyal, Maxian Rusche in C. Egerer, agenti,

tožena stranka,

katere predmet je predlog za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije 2011/527/EU z dne 26. januarja 2011 o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija, shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“) (UL L 235, str. 26),

SPLOŠNO SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi G. Berardis, predsednik, O. Czúcz in A. Popescu (poročevalec), sodnika

sodna tajnica: K. Andová, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. julija 2015

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

Nacionalni pravni okvir

Pravilo prenosa izgub

1 V Nemčiji se v skladu s členom 10d(2) Einkommensteuergesetz (zakon o davku na dohodek) lahko izgube, nastale v davčnem letu, prenesejo v prihodnja davčna leta, kar pomeni, da se lahko zadevne izgube odštejejo od obdavčljivega dohodka prihodnjih let (v nadaljevanju: pravilo prenosa izgub).

2 V skladu s členom 8(1) Körperschaftsteuergesetz (zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: KStG) velja pravilo prenosa izgub tudi za podjetja, ki so zavezana plačevanju davka na dohodek pravnih oseb.

Pravilo zapadlosti izgub

3 Možnost prenosa izgub naj bi privedla – zgolj z namenom davčnega prihranka – do nastanka „slamnatih podjetij“, to je družb, ki so že zdavnaj prenehale opravljati kakršno koli gospodarsko dejavnost, vendar so ohranila izgube, ki so se prenašale naprej (transakcije imenovane „Mantelkauf“).

4 Da bi preprečile poslovanje „slamnatih podjetij“, je nemški zakonodajalec leta 1997 uvedel člen 8(4) KStG (v nadaljevanju: staro pravilo zapadlosti izgub). Ta določba je omejila prenos izgub na tista podjetja, ki so bila pravno in ekonomsko enaka podjetju, ki je zabeležilo izgube. V skladu s to določbo gospodarske družbe niso ekonomsko enake, če se prenese več kot polovica deležev kapitalske družbe in če kapitalska družba nato nadaljuje svojo gospodarsko dejavnost ali jo začne znova s pretežno novimi sredstvi.

5 Staro pravilo zapadlosti izgub pa je določalo izjemo, navedeno v členu 8(4), tretji stavek, KStG, v skladu s katero je v primeru „prestrukturiranja“ družbe, ki je bila predmet prevzema, obstajala ekonomska identiteta, tako da ni prišlo do zapadlosti izgub. To se je zgodilo v dveh primerih: prvič, če je bil priliv novih sredstev namenjen izključno prestrukturiranju podjetja, ki ustvarja izgubo, in če subjekt nadaljuje z opravljanjem dejavnosti tega podjetja še naslednjih 5 let v obsegu, ki je primerljiv s splošno podobo njegovega gospodarskega položaja; in drugič, če prevzemna družba, namesto da bi priskrbela nova sredstva, krije izgube družbe, ki jih je ta ustvarila.

6 Z Unternehmensteuerreformgesetz (zakon o reformi obdavčitve podjetij) je bilo leta 2008 razveljavljeno staro pravilo zapadlosti izgub ter je bil v KStG uveden nov člen 8c(1) (v nadaljevanju: pravilo zapadlosti izgub). S to določbo je možnost prenosa izgub v primeru pridobitve vsaj 25-odstotnega deleža v družbi (v nadaljevanju: pridobitev deleža, ki lahko škoduje) omejena. Natančneje, novi predpis določa, prvič, da v primeru prenosa v obdobju petih let od 25 % do 50 % vpisanega kapitala družbe ali članskih, lastniških ali glasovalnih pravic, neizrabljene izgube zapadejo sorazmerno z opravljeno spremembo, izraženo v odstotkih, in da, drugič, neizrabljenih izgub ni mogoče odbiti v primeru prenosa več kot več kot 50 % vpisanega kapitala ali članskih, lastniških ali glasovalnih pravic na prevzemnika.

7 Novo pravilo zapadlosti izgub prvotno ni določalo nobene izjeme. Vendar pa bi davčni organi lahko v primeru pridobitve deleža, ki lahko škoduje, in ki je namenjen prestrukturiranju podjetij v težavah, zaradi pravičnosti priznali oprostitev davka na podlagi uredbe o prestrukturiranju, ki jo je 27. marca 2003 sprejelo nemško finančno ministrstvo (v nadaljevanju: uredba o prestrukturiranju).

Shema za prenos davčnih izgub

8 Nemška vlada je septembra 2007 v Bundestagu (spodnji dom zveznega parlamenta) vložila predlog zakona imenovanega „zakon MoRaKG“ o posodobitvi splošnih pogojev za kapitalske naložbe, ki je med drugim določal izjemo od pravila zapadlosti izgub.

9 Po priglasitvi zadevnega predloga zakona v skladu s členom 108(3) PDEU je Evropska komisija prepovedala predlagano izjemo, ker je v Odločbi 2010/13/ES z dne 30. septembra 2009 o državni pomoči C 2/09 (ex N 221/08 in N 413/08) Nemčije za posodobitev splošnih pogojev za kapitalske naložbe (UL 2010, L 6, str. 32) štela, da gre za državno pomoč, ki je nezdružljiva z notranjim trgom.

10 Z Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zakon o razbremenitvi državljanov – sklad za zdravstveno zavarovanje) je bil junija 2009 uveden člen 8c(1a) KStG (v nadaljevanju: shema za prenos davčnih izgub ali sporni ukrep), ki določa, da je prenos izgub še vedno mogoč, če se prevzem podjetja v težavah izvede z namenom prestrukturiranja. V skladu s to določbo lahko gospodarska družba prenese izgube kljub spremembi poslovnega deleža, ki lahko škoduje, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) prevzem je namenjen prestrukturiranju gospodarske družbe;

(b) družba je ali bi lahko bila v času prevzema plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena;

(c) ohranijo se temeljne poslovne strukture družbe, pri čemer se zahteva naslednje:

— da gospodarska družba spoštuje dogovor med upravo in svetom delavcev glede ohranitve delovnih mest ali

— da se prvih pet let po prevzemu ohrani 80 % delovnih mest (v smislu povprečne letne plače)

— da se zagotovi priliv znatnih poslovnih sredstev ali odpis dolgov, ki imajo dvanajst mesecev še vedno ekonomsko vrednost; poslovna sredstva veljajo za znatna, če predstavljajo vsaj 25 % sredstev predhodnega poslovnega leta; morebitni prenosi nazaj na prevzemno družbo, opravljeni v prvih treh letih, se odštejejo;

(d) družba prvih pet let po prevzemu ne spremeni sektorja dejavnosti;

(e) družba v času prevzema ne preneha poslovati.

11 Shema za prenos davčnih izgub je začela veljati 10. julija 2009 in se uporablja z veljavnostjo za nazaj od 1. januarja 2008, to je od istega dneva, na kateri je začelo veljati pravilo zapadlosti izgub.

Določbe o skritih rezervah in skupinah podjetij

12 Z Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zakon o spodbujanju gospodarske rasti) sta bili decembra 2009 uvedeni novi izjemi od pravila zapadlosti izgub, ki sta začeli veljati 1. januarja 2010, in sicer, prvič, člen 8c(1), peti stavek, KStG (v nadaljevanju: določba o skupinah podjetij), in drugič, člen 8c(1), šesti stavek, KStG (v nadaljevanju: določba o skritih rezervah).

13 Določba o skupinah podjetij določa, da se prenosi izgub ohranijo za vsako prestrukturiranje, ki se opravi izključno znotraj skupine podjetij, na čelu katere je samo ena oseba ali samo ena družba, ki ima v lasti stoodstotni delež.

14 Določba o skritih rezervah določa, da se prenosi izgub ohranijo, če ob pridobitvi deleža, ki lahko škoduje, te izgube ustrezajo skritim rezervam obratnih sredstev družbe, pri čemer se kot „skrite rezerve“ razume znesek, ki ga tvori razlika med, prvič, lastnimi sredstvi, ki kot celota izhajajo iz davčnega izračuna dobičkov, in drugič, vrednostjo deležev družbe, ki ustreza tem lastnim sredstvom.

Dejansko stanje

15 Heitkamp BauHolding GmbH, tožeča stranka, je družba, za katero je leta 2008 obstajalo tveganje plačilne nesposobnosti in jo je bilo treba prestrukturirati.

16 Matična družba tožeče stranke, družba Heitkamp KG, je 20. februarja 2009 odkupila deleže tožeče stranke z namenom združitve dveh družb.

17 Na dan zadevne transakcije, je tožeča stranka izpolnjevala pogoje za uporabo sheme za prenos davčnih izgub, kot je to razvidno iz zavezujoče informacije Finanzamt Herne (davčna uprava mesta Herne) z dne 11. novembra 2009 (v nadaljevanju: zavezujoča informacija).

18 Poleg tega je tožeča stranka 29. aprila 2010 od davčne uprave prejela odločbo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2009, v zvezi s katero so bile upoštevane izgube prenesene na podlagi sheme za prenos davčnih izgub.

19 Nemško finančno ministrstvo je po odločitvi Komisije, da začne formalni postopek preiskave (glej točko 25 spodaj), z dopisom z dne 30. aprila 2010 davčni upravi naložilo, naj več ne uporablja sheme za prenos davčnih izgub.

20 Odločba o višini akontacije z dne 29. aprila 2010 je bila zato 27. decembra 2010 nadomeščena z novo odločbo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2009, v zvezi s katero ni bila upoštevana shema za prenos davčnih izgub. Januarja 2011 je tožeča stranka prejela odločbe o višini akontacije v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb za naslednja davčna leta ter odmeri drugih davkov in dajatev, v zvezi s katerimi prav tako ni bila upoštevana shema za prenos davčnih izgub.

21 Tožeča stranka je 1. januarja 2011 prejela odločbo o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb in odločbo o odmeri obrtnega davka za davčno leto 2009. Zaradi neuporabe sheme za prenos davčnih izgub tožeča stranka ni mogla prenesti izgub, ki jih je imela 31. decembra 2008.

22 Davčna uprava je 19. aprila 2011 zavezujočo informacijo razglasila za ničnо.

23 Zvezna republika Nemčija je 22. julija 2011 Komisiji v skladu z določbami izpodbijanega sklepa (glej točko 34 spodaj) sporočila seznam podjetij, za katera je bil uporabljen sporni ukrep. Ime tožeče stranke je na tem seznamu navedeno med podjetji, v zvezi s katerimi so bile zavezujoče informacije glede uporabe sheme za prenos davčnih izgub razglašene za nične.

24 Tožeča stranka je zoper zgoraj navedene odločbe o višini akontacije ter odločbi o odmeri davka vložila pritožbe pri pristojnem davčnem sodišču. Finanzgericht Münster (davčno sodišče v Münstru) je s sklepom z dne 1. avgusta 2011 dovolilo odložitev izvršitve navedenih odločb.

Upravni postopek

25 Komisija je z dopisoma z dne 5. avgusta in 30. septembra 2009 na Zvezno republiko Nemčijo naslovila zahtevo za informacije o členu 8c KStG. Nemške oblasti so na ti zahtevi odgovorile z dopisoma z dne 20. avgusta in 5. novembra 2009. Komisija je s sklepom z dne 24. februarja 2010 (UL C 90, str. 8, v nadaljevanju: sklep o začetku postopka) sprožila formalni postopek preiskave na podlagi člena 108(2) PDEU v zvezi s pomočjo C 7/10 (ex NN 5/10).

26 Po objavi sklepa o začetku postopka v *Uradnem listu Evropske unije* dne 8. aprila 2010, so bile zainteresirane stranke povabljene, da predložijo svoje pripombe. Nemške oblasti so odgovorile z dopisom z dne 9. aprila 2010.

27 Dne 9. aprila in 3. junija je prišlo do dveh sestankov med službami Komisije in predstavniki Zvezne republike Nemčije. Slednja je 2. julija 2010 predložila dodatna pojasnila. Komisija ni prejela nobenih pripomb zainteresiranih strani.

Izpodbijani sklep

28 Komisija je 26. januarja 2011 sprejela Sklep 2011/527/EU o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija, Shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“) (UL L 235, str. 26, v nadaljevanju: izpodbijani sklep).

29 Komisija je na prvem mestu shemo za prenos davčnih izgub opredelila kot državno pomoč.

30 Prvič, Komisija je poudarila, da je bila posledica možnosti, ki jo je nemška vlada odobrila podjetjem, da si lahko znižajo svojo davčno obremenitev s prenosom izgub, izguba javnih prihodkov in je bila torej ta možnost financirana iz državnih sredstev. Dodala je, da je bila pomoč dodeljena po zakonu, zato jo je mogoče pripisati državi.

31 Drugič, Komisija je ocenila, da je bila s shemo za prenos davčnih izgub uvedena izjema od splošnega pravila, ki je določalo zapadlost neuporabljenih izgub družb, katerih lastništvo se je spremenilo. Z navedeno shemo naj bi bila zato podjetjem, ki so izpolnjevala pogoje, lahko priznana selektivna prednost, ki ni bila utemeljena z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema. Po mnenju Komisije je bil namreč namen sheme za prenos davčnih izgub obvladovanje težav, ki so bile posledica gospodarske in finančne krize, in je torej šlo za cilj, ki nima veliko skupnega z davčnim sistemom.

32 Tretjič, Komisija je ugotovila, da se je shema za prenos davčnih izgub uporabljala za vse sektorje nemškega gospodarstva, in da so skoraj vsi ti sektorji dejavni na trgih, ki so odprti za konkurenco in trgovino med državami članicami. Zato je bil ukrep takšen, da je lahko vplival na trgovino med državami članicami in izkrivljal ali bi lahko izkrivljal konkurenco. Poleg tega, ker so vsi potencialni upravičenci do ukrepa podjetja v težavah v smislu Smernic Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah (UL 2004, C 244, str. 2), nobeno od teh podjetij ni bilo upravičeno do pomoči na podlagi Uredbe Komisije (ES) št. 1998/2006 z dne 15. decembra 2006 o uporabi členov 87 in 88 [ES] pri pomoči *de minimis* (UL L 379, str. 5).

33 Komisija je na drugem mestu preučila, ali bi lahko državni ukrep razglasila za združljiv z notranjim trgom, in ugotovila, da se pomoči v korist določenih upravičencev lahko dovolijo v obliki omejenega zneska pomoči, ki je združljiv z notranjim trgom, če izpolnjujejo vse pogoje nemške sheme pomoči, ki jo je Komisija odobrila na podlagi Začasnega okvira Skupnosti za ukrepe državne pomoči v podporo dostopu do financiranja ob trenutni finančni in gospodarski krizi (UL 2009, C 83, str. 1). Komisija pa je glede sheme za prenos davčnih izgub menila, da ta ni združljiva z notranjim trgom na podlagi

Smernic Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah, Smernic o državni regionalni pomoči za 2007–2013 (UL 2006, C 54, str. 13) in Smernic Skupnosti o državni pomoči za varstvo okolja (UL 2008, C 82, str. 1) ter ob upoštevanju člena 107(3) PDEU.

34 Komisija je na tretjem mestu Zvezni republiki Nemčiji naložila, naj sprejme vse ukrepe za to, da prejemniki vrnejo nezakonito dodeljeno pomoč. Zvezna republika Nemčija je morala poleg tega sestaviti seznam podjetij, ki so bila upravičena do zadevnega ukrepa od 1. januarja 2008. Komisija je še pojasnila, da se je letni datum za plačilo davka na dohodek pravnih oseb štel za datum, relevanten za določitev dneva, ko je bila pomoč dana na voljo upravičencem, in da je treba znesek pomoči, ki ga je treba izterjati, izračunati na podlagi davčnih poročil zadevnih podjetij. Komisija je menila, da se znesek pomoči izračuna kot razlika med davkom, ki bi ga bilo treba plačati brez uporabe sheme za prenos davčnih izgub, in davkom, ki je bil dejansko plačan v skladu z uporabo te sheme.

35 Izrek izpodbijanega sklepa se glasi:

„Člen 1

Državna pomoč, odobrena na podlagi člena 8c(1a) zakona o davku na dohodek pravnih oseb [KStG], ki jo je nezakonito izvajala Nemčija s kršitvijo člena 108(3) PDEU, ni združljiva z notranjim trgom.

Člen 2

Posamezna pomoč, dodeljena v skladu s shemo iz člena 1, je združljiva z notranjim trgom po členu 107(3)(b), kot ga razlaga začasni okvir, če znesek pomoči ne presega 500.000 EUR, upravičenec 1. julija 2008 ni bil podjetje v težavah in so izpolnjeni vsi drugi pogoji, določeni v točki 4.2.2 začasnega okvira.

Člen 3

Posamezna pomoč, dodeljena v skladu s shemo iz člena 1, ki v času, ko je dodeljena, izpolnjuje pogoje katere koli sheme pomoči, ki jo odobri Komisija na kateri koli pravni podlagi, z izjemo [Uredbe Komisije (ES) št. 800/2008 z dne 6. avgusta 2008 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive s skupnim trgom z uporabo členov 87 [ES] in 88 [ES] Pogodbe (Uredba o splošnih skupinskih izjemah uredbe o splošni skupinski izjemi (UL L 214, str. 3)], smernicah [smernic] o regionalni pomoči ter smernicah [smernic] o raziskavah, razvoju in inovativnosti, in ki ne izključuje podjetij v težavah kot potencialne upravičence, je združljiva z notranjim trgom, do največje stopnje intenzivnosti pomoči, ki velja za tovrstno pomoč.

Člen 4

1. Nemčija umakne shemo, navedeno v členu 1.

2. Nemčija poskrbi, da upravičenci vrnejo nezdružljivo pomoč, dodeljeno v skladu s shemo iz člena 1.

[…]

Člen 6

1. Nemčija v dveh mesecih od uradnega obvestila o tem sklepu predloži Komisiji naslednje informacije:

(a) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč na podlagi sheme iz člena 1, in skupni znesek pomoči, ki jo je prejel vsak upravičenec na podlagi te sheme;

[…]“

Postopek in predlogi strank

36 Tožeča stranka je 6. junija 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila to tožbo.

37 Komisija je z ločenim aktom, ki je bil v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložen 16. septembra 2011, vložila ugovor nedopustnosti na podlagi člena 114 Poslovnika Splošnega sodišča z dne 2. maja 1991. Tožeča stranka je 20. oktobra 2011 predložila stališče glede tega ugovora.

38 Zvezna republika Nemčija je 29. avgusta 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v tem postopku v podporo predlogom tožeče stranke. Predsednik drugega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 5. oktobra 2011 dopustil to intervencijo. Zvezna republika Nemčija je vložila intervencijsko vlogo, omejeno na dopustnost, ostale stranke pa so v določenih rokih predložile stališča.

39 Po spremembi sestave senatov Splošnega sodišča je bil sodnik poročevalec razporejen v osmi senat, ki mu je bila zato dodeljena ta zadeva.

40 Predsednik osmega senata je s sklepom z dne 30. januarja 2012 na predlog tožeče stranke prekinil postopek do 4. septembra 2012.

41 Po spremembi sestave senatov Splošnega sodišča je bil sodnik poročevalec razporejen v deveti senat, zato je bila ta zadeva dodeljena temu senatu.

42 S sklepom Splošnega sodišča (deveti senat) z dne 17. julija 2014 je bil ugovor nedopustnosti združen z odločanjem o vsebini v skladu s členom 114(4) Poslovnika z dne 2. maja 1991.

43 Komisija je 3. julija 2011 vložila odgovor na tožbo. Tožeča stranka je repliko vložila 15. avgusta 2014, Komisija pa dupliko 13. decembra 2015.

44 Zvezna republika Nemčija je 21. avgusta 2014 vložila intervencijsko vlogo, ostale stranke pa so v določenih rokih predložile stališča.

45 Splošno sodišče (deveti senat) je 19. maja 2015 v okviru ukrepov procesnega vodstva iz člena 64 Poslovnika z dne 2. maja 1991 strankam postavilo pisna vprašanja, te pa so nanje odgovorile v določenih rokih.

46 Stranke so na obravnavi 8. julija 2015 podale ustne navedbe in odgovorile na vprašanja Splošnega sodišča.

47 Tožeča stranka ob intervenciji Zvezne republike Nemčije Sodišču prve stopnje predlaga, naj:

— zavrne ugovor nedopustnosti, ki ga je vložila Komisija;

— izpodbijani sklep razveljavi;

— Komisiji naloži plačilo stroškov;

48 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

— ugotovi, da tožba ni dopustna in, podredno, da ni utemeljena;

— tožeči stranki naloži plačilo stroškov.

Pravo

Dopustnost tožbe

49 Komisija v utemeljitev ugovora nedopustnosti trdi, da ta tožba ni dopustna, ker tožeča stranka ni dokazala niti izpolnitve pogojev iz člena 263, četrti odstavek, PDEU, niti tega, da ima pravni interes.

Procesno upravičenje na podlagi člena 263, četrti odstavek, PDEU

50 Prvič, Komisija izpodbija procesno upravičenje tožeče stranke, ker naj se izpodbijani sklep ne bi nanjo posamično nanašal.

51 Komisija trdi, da tožeča stranka ni dejanska prejemnica individualnih pomoči, dodeljenih iz naslova sheme za prenos davčnih izgub in za katere je Komisija odredila vračilo. V skladu s členom 155(1) nemškega davčnega zakonika naj bi bil namreč davčni dolg na pravno zavezujoč način lahko ugotovljen le z odločbo o odmeri davka.

52 Ker davčni dolg tožeče stranke ni bil ugotovljen z odločbo o odmeri davka na podlagi spornega ukrepa, naj ne bi mogla niti na podlagi odločbe o višini akontacije niti na podlagi zavezujoče informacije trditi, da se izpodbijani sklep nanjo posamično nanaša. Prav tako naj se ne bi mogla sklicevati na status zainteresirane stranke v smislu člena 108(2) PDEU. Komisija v zvezi s tem razlikuje med nastankom in ugasnitvijo davčne obveznosti, in trdi, da naj bi pravno zavezujoča ugotovitev zmanjšanja davčnega dolga z odločbo o odmeri davka potrjevala posamično nanašanje na tožečo stranko.

53 V teh okoliščinah naj z izpodbijanim sklepom ne bi bilo naloženo vračilo pomoči, ki je bila že dodeljena tožeči stranki, temveč naj bi bila naloga, da z odločbami o odmeri davka določi posledice nezdružljivosti sheme pomoči z notranjim trgom, prepuščena nacionalni upravi. Te odločbe pa bi bilo možno izpodbijati pri nacionalnem sodišču, kot se je zgodilo v obravnavanem primeru, v katerem je Finanzgericht zadržalo izvršbo zadevnih odločb o odmeri davka.

54 Drugič, Komisija poudarja, da tožba poleg tega ni dopustna v skladu s tretjim primerom iz člena 263, četrti odstavek, PDEU, saj sklep zajema izvedbene ukrepe, in sicer izdajo odločbe o odmeri davka.

55 Tožeča stranka, ki jo podpira Zvezna republika Nemčija, trdi, da je tožba dopustna.

56 Člen 263, četrti odstavek, PDEU določa: „[f]izične ali pravne osebe lahko […] vložijo tožbe zoper nanje naslovljene akte ali zoper akte, ki se nanje neposredno in posamično nanašajo, in zoper predpise, ki se nanje neposredno nanašajo, a ne potrebujejo izvedbenih ukrepov“.

57 Najprej je treba spomniti, da tožeča stranka ni naslovnik izpodbijanega sklepa, ker je ta naslovljen le na Zvezno republiko Nemčijo.

58 Prav tako je treba opozoriti, da člen 4 izpodbijanega sklepa Zvezni republiki Nemčiji nalaga, da pomoč iz člena 1 navedenega sklepa razglasi za nično ter jo izterja od upravičencev, zato je treba šteti, da se ta določba neposredno nanaša na tožečo stranko. Merili neposrednega nanašanja, ki sta določeni v sodni praksi, in sicer, prvič, da mora imeti zadevni akt neposredni učinek na pravni položaj tožeče stranke, in drugič, da navedeni akt ne sme puščati nobene diskrecijske pravice svojim naslovljencem, zadolženim za njegovo izvršitev, sta namreč v obravnavanem primeru izpolnjeni (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2009, Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, ZOdl., EU:C:2009:556, točka 48 in navedena sodna praksa). Poleg tega Komisija temu ni nikakor nasprotovala.

59 Ker je bilo ugotovljeno, da se sklep neposredno nanaša na tožečo stranko je treba preveriti, ali se izpodbijani sklep na tožečo stranko nanaša tudi posamično, in če se, ni treba preveriti, ali je izpodbijani sklep akt, ki ne potrebuje izvedbenih ukrepov.

60 V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko subjekti, ki niso naslovniki odločbe, trdijo, da se ta odločba nanje nanaša posamično, le če nanje vpliva zaradi nekaterih njihovih posebnih značilnosti ali zaradi dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikujejo od vseh drugih oseb, in jih torej individualizira podobno kot naslovnika (sodbe z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija, 25/62, Recueil, EU:C:1963:17, str. 223; z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, ZOdl., EU:C:2011:368, točka 52, in z dne 19. decembra 2013, Telefónica/Komisija, C-274/12 P, ZOdl., EU:C:2013:852, točka 46).

61 Podjetje praviloma ne more vložiti tožbe za razglasitev ničnosti sklepa Komisije, ki prepoveduje sektorsko shemo pomoči, če se ta sklep nanaša nanj samo zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in statusa potencialnega upravičenca iz navedene sheme. Tak sklep je namreč za to podjetje splošni ukrep, ki se uporablja za objektivno določene položaje in ima pravne učinke za kategorijo oseb, ki so določene splošno in abstraktno (glej sodbi z dne 29. aprila 2004, Italija/Komisija, C-298/00 P, Recueil, EU:C:2004:240, točka 37 in navedena sodna praksa, in z dne 11. junija 2009, Acegas/Komisija, T-309/02, ZOdl., EU:T:2009:192, točka 47 in navedena sodna praksa). Možnost, da se bolj ali manj natančno opredeli število ali celo identiteta subjektov, za katere se ukrep uporablja, nikakor ne pomeni, da je treba za te subjekte šteti, da se ukrep nanje nanaša posamično, ker je ta uporaba izvedena na podlagi pravno ali dejansko objektivne situacije, ki je določena v zadevnem aktu (zgoraj v točki 60 navedena sodba Telefónica/Komisija, EU:C:2013:852, točka 47).

62 Kadar pa sklep zadeva skupino oseb, ki so bile identificirane ali bi lahko bile identificirane ob njegovem sprejetju in na podlagi meril, ki so značilna za člane skupine, bi se lahko na te osebe navedeni akt nanašal posamično, ker so del omejenega kroga gospodarskih subjektov (sodbi z dne 17. januarja 1985, Piraiki-Patraiki in drugi/Komisija, 11/82, Recueil, EU:C:1985:18, točka 31; z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, ZOdl., EU:C:2006:416, točka 60, in zgoraj v točki 58 navedena sodba Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, točka 54).

63 Na podlagi te sodne prakse je treba preveriti, ali je treba šteti, da se izpodbijani sklep na tožečo stranko – glede na njen dejanski in pravni položaj – nanaša posamično.

64 Najprej je treba v nasprotju s trditvami tožeče stranke izključiti, da bi zaradi tega, ker gre za „zainteresiran“ subjekt v smislu člena 108(2) PDEU, tožeča stranka lahko imela poseben položaj, ki bi lahko vplival na njeno posamično nanašanje, in to še toliko manj, ker ta ni uporabila svojih procesnih pravic, ki iz tega izhajajo, zlasti pravice do predstavitve stališča v okviru formalnega postopka preiskave (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2005, Komisija/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, ZOdl., EU:C:2005:761, točka 37).

65 Kar zadeva posamično nanašanje v smislu sodbe Plaumann/Commission, točka 60 zgoraj (EU:C:1963:17), je treba opozoriti, da so za dejanski in pravni položaj tožeče stranke značilni ti elementi.

66 Prvič, ob koncu davčnega leta 2009 in torej pred uvedbo postopka, ki ga je začela Komisija, je imela tožeča stranka pravico do prenosa svojih izgub na podlagi nemških predpisov, ker so bili izpolnjeni pogoji iz sheme za prenos davčnih izgub.

67 Drugič, tožeča stranka je v letu 2009 ustvarila obdavčljivi dobiček, od katerega je odbila izgube, ki jih je prenesla na podlagi sheme za prenos davčnih izgub.

68 Te okoliščine je nemška davčna uprava potrdila z zavezujočo informacijo in z odločbo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2009, v zvezi s katerima so bile upoštevane izgube, prenesene v skladu s shemo za prenos davčnih izgub (glej točki 17 in 18 zgoraj). Poleg tega je to, da je prejela zavezujočo informacijo, pomenilo, da je bilo ime tožeče stranke vpisano na seznam, ki so ga nemški organi posredovali Komisiji v skladu s členom 6(1)(b) izpodbijanega sklepa.

69 Zato je bilo v skladu z nemško ureditvijo gotovo, da je imela tožeča stranka ob koncu davčnega leta 2009 davčni prihranek, katerega višino je lahko poleg tega natančno opredelila. Ker namreč nemški organi niso imeli nobene diskrecijske pravice v zvezi z uporabo spornega ukrepa, je bil glede na izvedbena pravila davčne ureditve nastanek navedenega davčnega prihranka s plačilom nižjega davka le vprašanje časa. Tožeča stranka je torej imela pridobljeno pravico – ki so jo nemški organi potrdili pred sprejetjem sklepa o začetku postopka in nato izpodbijanega sklepa – do uporabe tega davčnega prihranka, ki bi bila – če ta sklepa ne bi bila sprejeta – uresničena z izdajo odločbe o odmeri davka, ki bi dovoljevala prenos izgub in poznejši vpis tega prenosa v njeno bilanco stanja. Nemški davčni organi in Komisija bi jo zato lahko zlahka identificirali.

70 Zato tožeče stranke ni mogoče šteti le za podjetje, na katero se izpodbijani sklep nanaša zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in njegovega statusa potencialnega upravičenca, temveč je treba šteti tudi, da spada v zaprt krog gospodarskih subjektov, ki so bili ob sprejetju izpodbijanega sklepa identificirani ali bi se vsaj lahko identificirali v smislu zgoraj v točki 60 navedene sodbe Plaumann/Komisija (EU:C:1963:17) (glej tudi, po analogiji, zgoraj v točki 62 navedeno sodbo Belgija in Forum 187/Komisija, EU:C:2006:416, točka 63; zgoraj v točki 58 navedeno sodbo Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, točka 57; zgoraj v točki 60 navedeno sodbo Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, EU:C:2011:368, točka 56; ter sodbi z dne 27. februarja 2014, Stichting Woonpunt in drugi/Komisija, C-132/12 P, ZOdl., EU:C:2014:100, točke od 59 do 61 in Stichting Woonlinie in drugi/Komisija, C-133/12 P, ZOdl., EU:C:2014:105, točke od 46 do 48).

71 Te ugotovitve ne izpodbije dejstvo, da so nemški organi po sprejetju sklepa o začetku postopka in nato izpodbijanega sklepa sprejeli ukrepe za to, da ne bi prišlo do uporabe sheme za prenos davčnih izgub, med katerimi sta zlasti razglasitev ničnosti zavezujoče informacije in izdaja odločbe o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2009, pri kateri niso bile upoštevane izgube, prenesenih iz naslova sheme za prenos davčnih izgub (glej točko 21 zgoraj).

72 Nemški organi so namreč prenehali uporabljati shemo za prenos davčnih izgub – vendar je niso razveljavili – ter so odločbo o odmeri davka izdali brez uporabe te sheme prav z namenom uskladitve s sklepom o začetku postopka in izpodbijanim sklepom. Zato v okviru preizkusa dopustnosti tožbe, katere namen je izpodbijati izpodbijani sklep, s katerim je Komisija ugotovila, da je sporni ukrep državna pomoč ter da ni združljiv z notranjim trgom, Komisija ne sme imeti koristi zaradi tega, ker so nemški organi takoj sprejeli vse potrebne ukrepe za zagotovitev uskladitev s tem sklepom do odločitve o morebitni tožbi zoper ta sklep.

73 Te ugotovitve prav tako ne omaje sodna praksa, na katero se je v svojih pisanjih in na obravnavi sklicevala Komisija, zlasti zgoraj v točki 60 navedena sodba Telefónica/Komisija (EU:C:2013:852), sodba z dne 11. junija 2009, AMGA/Komisija(T-300/02, ZOdl., EU:T:2009:190), zgoraj v točki 61 navedena sodba Acegas/Komisija (EU:T:2009:192), in sodba z dne 8. marca 2012, Iberdrola/Komisija (T-221/10, ZOdl., EU:T:2012:112).

74 Dejanske okoliščine v teh zadevah niso primerljive z okoliščinami v obravnavani zadevi, v kateri je bilo ugotovljeno, da ima zaradi posebnosti nemške davčne zakonodaje tožeča stranka pridobljeno pravico do davčnega prihranka, ki so jo potrdili nemški davčni organi (glej točko 68 zgoraj), pri čemer se po tej okoliščini razlikuje od drugih subjektov, na katere se nanaša le kot na potencialne upravičence izpodbijanega ukrepa (glej v tem smislu zgoraj v točki 58 navedeno sodbo Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, točka 55).

75 Ugotovitve iz točke 69 zgoraj prav tako ne more ovreči trditev Komisije, da lahko le ena ugodnost, ki se financira iz državnih sredstev, potrdi posamično nanašanje na tožečo stranko in da je bila država finančno obremenjena, le ko je bilo z odločbo o odmeri davka ugotovljeno znižanje davka.

76 Spomniti je namreč treba, da elementi, na katere sodna praksa opira posamično nanašanje v smislu člena 263, četrti odstavek, PDEU (glej točke od 60 do 62 zgoraj), ne sovpadajo nujno z bistvenimi elementi državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU (glej po analogiji zgoraj v točki 60 navedeno sodbo Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, EU:C:2011:368, točke 56, 63 in 64). V skladu z zgoraj v točki 60 navedeno sodbo Plaumann/Komisija (EU:C:1963:17, str. 223) se lahko na subjekt, ki ni naslovnik sklepa, ta akt posamično nanaša, če nanjo vpliva zaradi nekaterih njenih posebnih značilnosti ali zaradi dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikuje od vseh drugih oseb, in če je torej del omejenega kroga gospodarskih subjektov.

77 V obravnavanem primeru pa je treba spomniti, da je imela tožeča stranka na podlagi nacionalne ureditve pred sprejetjem sklepa o začetku postopka in nato izpodbijanega sklepa pridobljeno pravico, ki so jo potrdili nemški davčni organi, do davčnega prihranka za davčno leto 2009. Poleg tega je Komisija v točki 50 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da je že možnost, ki jo nemška vlada dala nekaterim podjetjem, da so si znižala davčno obremenitev s prenosom izgub, vodila do izgube javnih prihodkov in je pomenila državno pomoč.

78 Glede na vse navedeno je treba ugotoviti, da se v okoliščinah obravnavanega primera izpodbijani sklep na tožečo stranko nanaša neposredno in posamično.

79 Tožeča stranka ima torej procesno upravičenje na podlagi člena 263, četrti odstavek, PDEU.

Pravni interes

80 Komisija trdi, da tožeča stranka ni upravičenka do pomoči in torej ne more imeti nobene koristi od morebitne razglasitve Splošnega sodišča, da je izpodbijani sklep ničen. Zvezni republiki Nemčiji naj po sprejetju izpodbijanega sklepa ne bi bilo treba od tožeče stranke izterjati pomoči in ne glede na morebitno razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa bi se lahko nemški organi kadar koli odločili, da sporni ukrep v celoti razveljavijo.

81 Tožeča stranka ob podpori Zvezne republike Nemčije te trditve izpodbija.

82 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je ničnostna tožba, ki jo vloži fizična ali pravna oseba, dopustna, le če je v interesu tožeče stranke, da se razglasi ničnost izpodbijanega akta. Pogoj za tak interes je, da ima lahko že razglasitev ničnosti tega akta pravne posledice in da lahko rezultat pravnega sredstva stranki, ki ga je vložila, prinese korist (glej v tem smislu zgoraj v točki 58 navedeno sodbo Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, točka 63; zgoraj v točki 70 navedeno sodbo Stichting Woonpunt in drugi/Komisija, EU:C:2014:100, točke od 50 do 54, in zgoraj v točki 70 navedeno sodbo Stichting Woonlinie in drugi/Komisija, EU:C:2014:105, točka 54).

83 Pogoji za dopustnost tožbe, če se zastavi ločeno vprašanje prenehanja pravnega interesa, se presojajo glede na trenutek vložitve tožbe (glej sodbo z dne 21. marca 2002, Shaw in Falla/Komisija, T-131/99, Recueil, EU:T:2002:83, točka 29 in navedena sodna praksa).

84 V obravnavanem primeru je tožeča stranka izpolnjevala pogoje za to, da se zanjo uporabi shema za prenos davčnih izgub, in je na podlagi te sheme pridobila ugodnost, kot je to razvidno iz točk od 66 do 69 zgoraj.

85 Čeprav je bila uporaba sheme za prenos davčnih izgub ukinjena po sprejetju izpodbijanega sklepa, bi se v skladu s členom 34(6) KStG v primeru razglasitve ničnosti tega sklepa lahko ponovno uporabila z retroaktivnim učinkom za vsa podjetja, katerih odločba o odmeri davka še ni postala pravnomočna, vključno s tožečo stranko, tako da ji razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa prinaša korist.

86 Tudi ob predpostavki, kot to trdi Komisija, da tožeča stranka v prihodnje ne more več ustvariti dobička, ker je postala plačilno nesposobna, ostaja dejstvo, da je dobiček ustvarila pred sprejetjem izpodbijanega sklepa, zato bo imela v primeru razglasitve ničnosti tega sklepa pravico, da uveljavlja uporabo sheme za prenos davčnih izgub vsaj kar zadeva obdavčitev dohodkov iz leta 2009.

87 Zato ima tožeča stranka pravni interes za vložitev tožbe zoper izpodbijani sklep.

88 Tožba je torej dopustna.

Vsebinska presoja

89 Tožeča stranka v podporo tožbe navaja dva tožbena razloga, ki se nanašata na neobstoj selektivnosti spornega ukrepa.

90 V tem okviru je treba najprej spomniti, da člen 107(1) PDEU prepoveduje pomoči z namenom „dajanj[a] prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej selektivne pomoči.

91 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba za to, da bi bilo mogoče nacionalni davčni ukrep opredeliti kot „selektiven“, najprej predhodno ugotoviti in preučiti skupni ali „običajni“ davčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici. Nato je treba glede na to skupno ali „običajno“ davčno ureditev presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbi z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, ZOdl., EU:C:2011:550, točki 50 in 54, in z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, ZOdl., EU:C:2011:732, točka 75). Ob koncu teh dveh etap preizkusa se lahko določen ukrep *prima facie* opredeli kot selektiven.

92 Vendar, tega pogoja selektivnosti ne izpolnjuje ukrep, ki je, čeprav z njim nastane ugodnost za določenega upravičenca, utemeljen z naravo ali splošno sistematiko sistema, v kateri spada (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, EU:C:2001:598, točka 42, in zgoraj v točki 91 navedeno sodbo Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 64). Ob koncu te morebitne tretje etape preizkusa se ukrep opredeli kot selektiven.

93 Spomniti je treba, da mora Komisija, da bi dokazala, da se zadevni ukrep uporablja selektivno za posamezna podjetja ali proizvodnjo posameznega blaga, dokazati, da ta ukrep uvaja razlikovanja med podjetji, ki so glede na cilj zadevnega ukrepa v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, medtem ko je dolžnost države članice, ki je uvedla tako razlikovanje med podjetji glede dajatev to, da dokaže, da je to dejansko utemeljeno z naravo in sistematiko zadevnega sistema (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, ZOdl., EU:C:2011:551, točka 62 in navedena sodna praksa).

94 Tožbena razloga, ki ju je navedla tožeča stranka, od katerih se prvi v bistvu nanaša na neobstoj selektivnosti *prima facie* spornega ukrepa, drugi pa na to, da je ta ukrep upravičen z naravo in celotno strukturo davčnega sistema, je treba preučiti prav na podlagi te analize v treh etapah.

Prvi tožbeni razlog: neobstoj selektivnosti *prima facie* spornega ukrepa

95 Prvi tožbeni razlog je sestavljen iz treh delov. Prvi del se nanaša na napačno opredelitev referenčnega okvira. Drugi del se nanaša na napačno presojo pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki potrebujejo prestrukturiranje, ter zavrnitve Komisije, da bi shemo za prenos davčnih izgub opredelila kot splošni ukrep, medtem ko se tretji nanaša na kršitev načela varstva zaupanja v pravo.

– Prvi del: napačna opredelitev referenčnega okvira

96 Komisija je v izpodbijanem sklepu za namene presoje selektivnosti spornega ukrepa upoštevala, prvič, obstoj splošnega pravila prenosa izgub, drugič, pravilo zapadlosti izgub, ki je izjema od prvega pravila v primerih škodljivih prevzemov deležev, in tretjič, shemo za prenos davčnih izgub, ki dopušča izjemo od drugega pravila in uporabo prvega pravila v nekaterih posebnih položajih.

97 Na podlagi teh elementov je Komisija v točki 66 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da v okviru nemškega davčnega sistema, ki se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb, zapadlost izgub pomeni referenčni okvir, to je splošno pravilo, ki se uporablja v vseh drugih primerih spremembe lastništva, in da je shema za prenos davčnih izgub izjema od tega pravila.

98 Tožeča stranka ob intervenciji Zvezne republike Nemčije trdi, da je storila napako pri določitvi referenčnega sistema za presojo selektivnosti spornega ukrepa. Komisija naj bi napačno štela, da je zapadlost izgub splošno pravilo in da je shema za prenos davčnih izgub izjema od tega pravila.

99 Po mnenju tožeče stranke je referenčni sistem pravilo prenosa izgub kot izraz ustavnega načela obdavčitve na podlagi davčne sposobnosti. Pravilo zapadlosti izgub naj bi pomenilo izjemo od navedenega načela in naj ga ne bi bilo mogoče šteti za referenčni sistem, medtem ko naj bi bilo s shemo za prenos davčnih izgub, ki uvaja izjemo od te izjeme, ponovno potrjeno splošno pravilo, in sicer pravilo prenosa izgub, kot to velja za druge izjeme, kot je določba o skupinah podjetij ali določba o skritih rezervah.

100 Komisija se najprej sklicuje na nedopustnost prvega dela prvega tožbenega razloga, ker naj bi temeljil na novih dejstvih, ki niso bila navedena v upravnem postopku. Poudarja, da je pravilo zapadlosti izgub opredelila kot referenčno določbo v sklepu o začetku postopka in v Odločbi 2010/13, ki se nanaša na MoRaKG, ter da tožeča stranka, Zvezna republika Nemčija ali druge zainteresirane stranke med upravnim postopkom tej opredelitvi niso nasprotovale. Prav tako pojasnjuje, da nacionalna davčna zakonodaja z vidika prava Evropske unije pomeni dejstvo, ki ga ob sprejetju izpodbijanega sklepa ni povsem poznala in v zvezi s katerim ni bila dolžna opraviti preiskave po uradni dolžnosti.

101 Komisija trditve tožeče stranke vsebinsko izpodbija.

102 Najprej je torej treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga navaja Komisija. Iz sodne prakse, ki jo v utemeljitev svoje trditve navaja Komisija, namreč izhaja, da je treba zakonitost določenega sklepa glede na informacije, ki jih ima Komisija na voljo ob sprejetju sklepa, dejansko presojati na podlagi utemeljenosti in ne dopustnosti zadevnega tožbenega razloga (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 1996, Francija/Komisija, C-241/94, Recueil, EU:C:1996:353, točka 33; z dne 24. septembra 2002, Falck in Acciaierie di Bolzano/Komisija, C-74/00 P in C-75/00 P, Recueil, EU:C:2002:524, točka 168, in z dne 7. decembra 2010, Frucona Košice/Komisija, T-11/07, ZOdl., EU:T:2010:498, točka 49).

103 Glede utemeljenosti trditev tožeče stranke je treba spomniti, da je Komisija v izpodbijanem sklepu v bistvu pravilo zapadlosti izgub opredelila kot splošno pravilo, na podlagi katerega je bilo treba preučiti, ali so se podjetja, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, razlikovala, medtem ko se tožeča stranka sklicuje na splošnejše pravilo prenosa izgub, ki se uporablja za vsako obdavčitev.

104 V zvezi s tem je treba spomniti, prvič, da pravilo prenosa izgub pomeni možnost, priznano vsem družbam ob uporabi davka od dohodkov pravnih oseb, in drugič, da pravilo zapadlosti izgub omejuje navedeno možnost ob pridobitvi deleža, ki je enak ali presega 25 % kapitala, ter jo ukinja ob pridobitvi deleža, ki presega 50 % kapitala. Slednje pravilo se zato sistematično uporablja za vse primere spremembe lastništva, ki je enak ali presega 25 % kapitala, brez razlikovanja zadevnih podjetij glede na njihovo naravo ali značilnosti.

105 Poleg tega je shema za prenos davčnih izgub določena kot izjema od pravila zapadlosti izgub in se uporablja le v točno določenih položajih, za katere se uporablja zadnjenavedeno pravilo.

106 Zato je treba ugotoviti, da je pravilo zapadlosti izgub tako kot pravilo prenosa izgub del zakonodajnega okvira spornega ukrepa. Drugače povedano, zakonski okvir, ki je upošteven v obravnavanem primeru, tvori splošno pravilo prenosa izgub, ki je omejeno s pravilom zapadlosti izgub, in prav v tem okviru je treba preveriti, ali sporni ukrep uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju v smislu sodne prakse, navedene v točki 91 zgoraj, pri čemer se to vprašanje zastavlja v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga.

107 Ugotoviti je torej treba, da Komisija ni storila napake, ko je s potrditvijo obstoja splošnejšega pravila, in sicer pravila prenosa izgub, ugotovila, da je bilo referenčni zakonski okvir, vzpostavljen za presojo selektivnosti spornega predloga, pravilo zapadlosti izgub.

108 Tega sklepa ne ovržejo trditve tožeče stranke, ki se nanašajo na dvome nacionalnih sodišč o ustavnosti pravila zapadlosti izgub in nujnosti ozke razlage tega pravila v skladu z ustavnimi načeli. Te trditve namreč ne omajejo ugotovitve, da je to pravilo del nacionalnega prava, dokler ni razveljavljeno, ter da se shema za prenos davčnih izgub uporablja le v zvezi z navedenim pravilom. Komisija je to pravilo zato morala upoštevati pri opredelitvi referenčnega okvira, tudi če bi ga bilo treba, če bi bilo to primerno, razlagati restriktivno.

109 Prav tako trditve, s katerimi se skuša dokazati, da je pravilo zapadlosti izgub izjema od ustavnih načel, tudi niso upoštevne, saj opredelitev navedenega pravila kot izjeme od višjega pravnega pravila, kakršno je načelo obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti, ne preprečuje, da bi bilo to del referenčnega zakonskega okvira, v kateri spada sporni ukrep in na podlagi katerega je treba presojati selektivnost tega ukrepa.

110 Prvi del prvega tožbenega razloga je treba torej zavrniti.

– Drugi del: napačna presoja pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki potrebujejo prestrukturiranje, in opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošni ukrep

111 Komisija je v izpodbijanem sklepu menila, da je imelo pravilo zapadlosti izgub obsežnejše področje uporabe od prejšnjega pravila (točka 10 obrazložitve), da pravilo sprva ni določalo nobene izjeme (točka 11 obrazložitve), in da, kot je razvidno iz obrazložitvenega memoranduma zakona o reformi obdavčitve podjetij iz leta 2008 (glej točko 6 zgoraj), je imelo pravilo dvojni cilj: po eni strani poenostaviti pravila in po drugi načrtno preprečevati zlorabe (točka 12 obrazložitve). Poleg tega je poudarila, da je bil neobstoj izrecne izjeme, ki bi omogočala prenos izgub v primeru prestrukturiranja, nadomeščen z možnostjo davčnih organov, odpišejo davčne dolgove na podlagi uredbe o prestrukturiranju (točka 12 obrazložitve, glej točko 7 zgoraj).

112 Komisija je na podlagi teh elementov v točkah od 68 do 79 obrazložitve izpodbijanega sklepa najprej menila, da je cilj sistema odmere davka od dohodkov pravnih oseb ustvariti prihodke za proračun in da je namen pravila zapadlosti izgub preprečiti, da bi podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo, prenašala svoje izgube. Dalje je menila, da so na podlagi tega cilja vsa podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo do višine 25-odstotnega ali večjega deleža, v dejansko in pravno primerljivem položaju.

Nazadnje je ugotovila, da se je v skladu s shemo za prenos davčnih izgub znotraj te kategorije na eni strani razlikovalo med podjetji, ki so, čeprav so poslovala z izgubo, ostala zdrava, in na drugi med podjetji, ki so v skladu s pogoji, ki jih določa shema za prenos davčnih izgub, bila ali so skoraj bila plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena.

113 Tožeča stranka trdi, prvič, da podjetja, ki spadajo na področje uporabe sheme za prenos davčnih izgub, niso v dejanskem in pravnem položaju, ki bi bil glede na cilj, ki mu sledi ureditev, in sicer preprečitev zlorab, primerljiv s položajem drugih podjetij, za katera velja pravilo zapadlosti izgub. Pravilo zapadlosti izgub naj se torej ne bi uporabljalo za položaje prestrukturiranja podjetij, ki ne ustvarjajo tveganja za nakupe slamnatih podjetij.

114 Tožeča stranka, ki jo podpira Zvezna republika Nemčija, trdi, drugič, da je shema za prenos davčnih izgub splošen ukrep, saj koristi vsem podjetjem, ki so v ekonomskih težavah, ne glede na velikost, sektor ali pomen njihove gospodarske dejavnosti.

115 Komisija najprej trdi, da so trditve, ki se nanašajo na pravni in dejanski položaj podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, ter na opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošen ukrep, in ki so bile navedene v repliki, novi razlogi ter da zato niso dopustne.

116 Komisija trditve tožeče stranke vsebinsko izpodbija.

117 Glede dopustnosti trditev tožeče stranke je treba spomniti, da v skladu s členom 48(2) Poslovnika Sodišča z dne 2. maja 1991 navajanje novih razlogov med postopkom ni dovoljeno, razen če ti izhajajo iz pravnih in dejanskih okoliščin, ki so se pojavile med postopkom. Tožbeni razlog, ki je neposredna ali posredna razširitev že navedenega tožbenega razloga in ki je s tem tožbenim razlogom tesno povezan, pa je treba razglasiti za dopusten (sodba z dne 11. julija 2013, Ziegler/Komisija, C-439/11 P, ZOdl., EU:C:2013:513, točka 46). Enako velja za očitek, ki je naveden v utemeljitev tožbenega razloga (sodba z dne 21. marca 2002, Joynson/Komisija, T-231/99, Recueil, EU:T:2002:84, točka 156, potrjena s sklepom z dne 10. décembre 2003, Joynson/Komisija, C-204/02 P, Recueil, EU:C:2003:660).

118 Ob upoštevanju zgoraj navedene sodne prakse je torej treba preveriti, ali so trditve, ki se nanašajo na pravni in dejanski položaj podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, ter na opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošni ukrep, ki jih je tožeča stranka navedla v repliki, novi razlogi ali pa razširitev prvega dela prvega tožbenega razloga.

119 Spomniti je treba, da tožeča stranka s prvim delom prvega tožbenega razloga, ki se nanaša na napako pri opredelitvi referenčnega okvira, v bistvu izpodbija neobstoj enega od elementov državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, in sicer pogoja selektivnosti. Toda, namen očitkov, ki se nanašajo na nezmožnost primerjave pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, in na opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošni ukrep, je tudi izpodbijanje pogoja selektivnosti z več različnih vidikov.

120 V skladu z ustaljeno sodno prakso, navedeno v točki 91 zgoraj, namreč to, da se določen davčni ukrep opredeli kot *prima facie* selektiven, najprej predpostavlja opredelitev in predhodni preizkus skupne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se lahko uporablja v zadevni državi članici, in nato dokaz, da se z zadevnim davčnim ukrepom uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede n cilj, ki se mu sledi z navedeno ureditvijo, v dejansko in pravno primerljivem položaju.

121 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je tožeča stranka s prvim tožbenim razlogom v bistvu izpodbijala presojo Komisije v zvezi s *prima facie* selektivnostjo spornega ukrepa, in podrobneje, opredelitev referenčnega okvira.

122 Prav tako je treba poudariti, da so bile natančnejše trditve, ki se nanašajo na pravni in dejanski položaj podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, ter na opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošen ukrep, podane v odgovor na trditve Komisije, ki je v odgovoru na tožbo navedla, da opredelitev referenčnega okvira ni mogoča glede na davčni sistem na splošno, temveč glede na podjetja, za katera je menila, da so v dejansko in pravno primerljivem položaju podjetij, ki uporabljajo shemo za prenos davčnih izgub. Vprašanje, ali je treba določitev podjetij, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju, opraviti v okviru prve ali druge etape zgoraj navedenega preizkusa, pa je predmet razprave med strankama.

123 Ugotoviti je torej treba, da v nasprotju s trditvami Komisije zadevni očitek pomeni razširitev prvega dela prvega tožbenega razloga in ne novega tožbenega razloga.

124 Drugi del prvega tožbenega razloga je torej dopusten.

125 Ker je bil referenčni okvir opredeljen, kot da ga tvori pravilo zapadlosti izgub, je treba glede utemeljenosti trditev, ki jih je navedla tožeča stranka, najprej preveriti, ali so ob upoštevanju cilja, ki mu sledi upoštevni davčni sistem, podjetja, ki uporabijo shemo za prenos davčnih izgub, v položaju, ki je dejansko in pravno primerljiv s položajem drugih podjetij, za katera velja pravilo zapadlosti izgub, kar mora v skladu s sodno prakso iz točke 93 zgoraj storiti Komisija.

126 Komisija meni, da je cilj davčne ureditve, ki je upoštevna v obravnavanem primeru, v bistvu preprečitev, da bi podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo, prenesla izgube, zato so vsa podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo, v dejansko in pravno primerljivem položaju ne glede na to, ali uporabljajo shemo za prenos davčnih izgub ali ne. Sporni ukrep naj bi bil torej *prima facie* selektiven, ker koristi zgolj podjetjem, ki izpolnjujejo pogoje navedene sheme.

127 Tožeča stranka pa meni, da je namen zadevne ureditve preprečitev zlorab prenosa izgub, zato so zgolj podjetja, ki izpolnjujejo pogoje sheme za prenos izgub v dejansko in pravno primerljivem položaju, saj ne morejo zlorabiti prenosa izgub.

128 Kot je navedeno zgoraj v točki 106, zakonski okvir, ki je upošteven v obravnavanem primeru, tvori splošno pravilo prenosa izgub, ki je omejeno s pravilom o zapadlosti izgub. Šteti je torej treba, kot izhaja iz točke 71 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da je upoštevni cilj davčnega sistema preprečitev, da bi podjetja, katerih lastništvo je bilo spremenjeno, prenesla svoje izgube. Drugače povedano, možnost prenosa izgub je omejena ali ukinjena, če se po pridobitvi 25-odstotnega deleža podjetja, ki je poslovalo z izgubami, njegovo lastništvo bistveno spremeni.

129 Iz tega sledi, da so vsa podjetja, katerih lastništvo je bilo tako spremenjeno, v dejansko in pravno primerljivem položaju, ne glede na to, ali so v težavah ali ne v smislu sheme za prenos davčnih izgub.

130 Nasprotno pa se sporni ukrep ne nanaša na vsa podjetja, katerih lastništvo se je bistveno spremenilo, ampak se uporablja za točno določeno kategorijo podjetij, in sicer za podjetja, ki so ali bi lahko bila v skladu z besedilom sheme za prenos davčnih izgub v času prevzema „plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena“ (v nadaljevanju: podjetja v težavah).

131 Ugotoviti je treba, da ta kategorija ne zajema vseh podjetij, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj zadevne davčne ureditve.

132 Tudi ob predpostavki, kot to trdi tožeča stranka, da je upoštevni cilj davčne ureditve preprečitev zlorab prenosa izgub z izogibanjem nakupa „slamnatih družb“, ostaja dejstvo, da se sporni ukrep uporablja le za podjetja, ki izpolnjujejo določene pogoje, zlasti za podjetja v težavah.

133 Če v položajih, ki so predmet spornega ukrepa, v skladu z zadevnim ciljem ni tveganja zlorab, je treba ugotoviti, da navedeni ukrep ne omogoča prenosa izgub v primeru pomembne spremembe lastništva zadevne družbe, če se ta sprememba ne nanaša na podjetja v težavah, čeprav se navedena sprememba lastništva ne nanaša na nakup „slamnatih družb“ in torej ne povzroča tveganja zlorab. Prenos izgub je prepovedan, tudi če so izpolnjeni drugi pogoji sheme za prenos davčnih izgub, ki se med drugim nanašajo na ohranitev temeljnih poslovnih struktur družbe, in sicer pogojev, navedenih v točkah od (c) do (e) sheme za prenos davčnih izgub. Drugače povedano, pogoji navedeni v točkah (a) in (b) sheme za prenos davčnih izgub niso povezani s ciljem preprečitve zlorabe. Posledica teh pogojev je torej dajanje prednosti podjetjem v težavah.

134 Ugotoviti je torej treba, da Komisija ni storila napake s tem, da je presodila, da je bilo s spornim ukrepom uvedeno razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem, v dejansko in pravno primerljivem položaju, v smislu sodne prakse, navedene v točki 91 zgoraj.

135 Okoliščine, ki jih navaja tožeča stranka, da druge izjeme, kot sta določba o skupinah podjetij in določba o skritih rezervah zajemajo položaje, v katerih ni tveganja zlorab, ne morejo ovreči tega sklepa.

136 Tudi ob predpostavki, da so te izjeme, tako kot shema za prenos davčnih izgub, utemeljene s tem, da se nanašajo na položaje, v katerih zadevna podjetja ne morejo zlorabiti prenosa izgub, ostaja dejstvo, da zadevni zakonodajni sistem dejansko različno obravnava gospodarske subjekte, ki so glede na cilj, ki mu sledi upoštevna davčna ureditev, v dejansko in pravno primerljivem položaju.

137 Razen zgoraj navedenih izjem, se namreč podjetje ne more izogniti zapadlosti izgub in to tudi če ni nobenega tveganja zlorabe. Poleg tega je Sodišče že presodilo, da obstoja take selektivne ugodnosti za podjetja, upravičena do oprostitve običajne obdavčitve, ni mogoče izpodbijati s tem, da so druga podjetja imela na voljo druge oprostitve tega davka (glej v tem smislu sodbi zgoraj v točki 62 navedeno sodbo Belgija in Forum 187/Komisija, EU:C:2006:416, točka 120, in sodbo z dne 1. julija 2010, BNP Paribas in BNL/Komisija, T-335/08, ZOdl., EU:T:2010:271, točka 162).

138 Kot je pojasnjeno zgoraj v točki 133, je vsekakor v shemi za prenos davčnih izgub za namene njene uporabe določeno razlikovanje – ki ne temelji na upoštevnem cilju davčne ureditve, kot je opredeljen zgoraj v točki 106 – med podjetji, ki izpolnjujejo zgolj pogoje, navedene v točkah od (c) do (e) navedene sheme, ter podjetji, ki izpolnjujejo tudi pogoje, navedene v točkah (a) in (b) te sheme, to je podjetji v težavah.

139 Drugič, trditve tožeče stranke in intervenientke, da je sporni ukrep splošni ukrep, ker koristi vsem podjetjem v težavah, prav tako ni mogoče sprejeti.

140 Po eni strani namreč vprašanje v okviru preizkusa selektivnosti davčnega ukrepa, ali je ukrep splošen ali ne, temelji na vprašanju, ali glede na splošen ali običajen davčni sistem zadevni ukrep uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj navedenega sistema v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Toda, kot je to navedeno v prejšnjih točkah, v izpodbijanem sklepu Komisija pravilno šteje, da sporni ukrep uvaja razlikovanje med podjetji, in sicer podjetji, ki izpolnjujejo pogoje, določene z zadevnim ukrepom, in drugimi podjetji, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj zadevne davčne ureditve. Tudi ob predpostavki, da je ta cilj – kot trdi tožeča stranka – preprečitev zlorabe prenosa izgub, je treba ugotoviti, da se sporni ukrep, samostojno ali skupaj z drugima navedenima izjemama, ne nanaša na vsa podjetja, ki so predmet škodljivega prevzema, ki ne ustvarjajo takšnega tveganja za zlorabo.

141 Po drugi strani je treba ugotoviti, da v nasprotju s trditvami tožeče stranke sporni ukrep ni splošni ukrep, saj naj bi bil potencialno dostopen vsem podjetjem v smislu sodbe z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija, v pritožbenem postopku, T-219/10, ZOdl., EU:T:2014:939, točki 44 in 45).

S spornim ukrepom je namreč njegovo področje uporabe določeno *ratione personae*. Nanaša se le na eno kategorijo podjetij, ki so v posebnem položaju, in sicer podjetja v težavah. Zato je ta ukrep *prima facie* selektiven.

142 Nazadnje, zavrniti je treba tudi trditev tožeče stranke, s katero v bistvu navaja, da če Komisija prizna, da neuporaba pravila zapadlosti izgub v primeru spremembe lastništva, ki se nanaša na manj kot 25 % kapitala, ni državna pomoč, ker naj takšna sprememba ne bi omogočala vplivanja na politiko podjetja, isto velja tudi kar zadeva spremembe lastništva z namenom prestrukturiranja, s katerimi poleg tega ni dana možnost izvajanja vpliva na politiko podjetja. Če ne bi bilo tako, bi po mnenju tožeče stranke razlogovanje Komisije vodilo do tega, da bi se za državno pomoč štela ohranitev izgub tudi v primeru pridobitve deleža, ki je manjši od 25 %.

143 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da uporaba pravila zapadlosti izgub temelji na splošnih merilih, ki se uporabljajo za vsa podjetja. Kot pravilno poudarja Komisija, se zlasti prag 25 % zdi razumljiv prag, nad katerim lahko domnevamo, da obstaja vpliv na pridobljeno podjetje in da torej obstaja možnost, da bo kupec imel koristi od izgub, ki jih je preneslo to podjetje. Shema za prenos davčnih izgub pa se nanaša le na posebno kategorijo podjetij, in sicer na podjetja v težavah.

144 Ta trditev vsekakor ni upoštevna, ker namesto da bi ovrgla sklep, da je shema za prenos davčnih izgub selektivna, se z njo v bistvu skuša dokazati, da obstajajo drugačni položaji, in sicer prevzem deleža, ki je pod pragom 25 %, ki lahko pomenijo selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU, ker zanje ne velja pravilo zapadlosti izgub. Glede tega je treba ugotoviti, da se tožeča stranka ne more sklicevati na obstoj drugih ukrepov, ki bi jih, če je to primerno, lahko opredelili kot državno pomoč, da bi dokazali, da sporni ukrep ni državna pomoč.

145 Drugi del prvega tožbenega razloga je treba torej zavrniti.

– Tretji del: kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj

146 Tožeča stranka v repliki trdi, da sta tako praksa Komisije, kot njeno Obvestilo o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 277), ustvarili legitimna pričakovanja v zvezi s tem, da Komisija sheme za prenos davčnih izgub, ne bo opredelila kot selektiven ukrep.

147 Komisija odgovarja, da je ta očitek, ki se nanaša na kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj, nov, saj je bil naveden v fazi replike, in torej ni dopusten. Komisija prav tako trdi, da je treba ta očitek vsekakor zavrniti.

148 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da očitek, ki se nanaša na kršitev varstva legitimnih pričakovanj, ni bil niti izrecno niti implicitno naveden v tožbi. Prav tako ne pomeni razširitve tožbenega razloga navedenega v tožbi.

149 Zadevna trditev tako pomeni nov očitek, ki je bil prvič naveden v repliki in ki ne temelji na pravnih in dejanskih elementih, ki so se razkrili med postopkom. Tako predstavlja očitek, ki v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 117 zgoraj, na podlagi člena 48(2) Poslovnika z dne 2. maja 1991 ni dopusten.

150 Tretji del in tako tudi prvi tožbeni razlog v celoti je torej treba zavrniti.

Drugi tožbeni razlog: utemeljitev spornega predloga z naravo in notranjo strukturo davčnega sistema

151 Tožeča stranka trdi, da shema za prenos davčnih izgub v bistvu dopušča uporabo načela obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti, ki je cilj, ki je neločljivo povezan z davčnim sistemom. Pomenila naj bi torej ukrep, ki je upravičen z naravo ali notranjo strukturo davčnega sistema.

152 Shema za prenos davčnih izgub naj bi bila torej sorazmerna z zastavljenim ciljem glede na to, da se je prejšnji sistem, ki je temeljil na uredbi o prestrukturiranju, izkazal kot nezadosten glede na svetovno finančno krizo in da z novim sistemom davčni upravi ni dana nobena diskrecijska pravica v zvezi z uporabo sheme za prenos davčnih izgub.

153 Komisija se najprej sklicuje na nedopustnost drugega tožbenega razloga, ki naj bi temeljil na novih dejstvih, in sicer trditvah, ki se nanašajo na nemško ustavno in davčno pravo, ki naj ne bi bile navedene v upravnem postopku.

154 Dalje, navaja, da drugi tožbeni razlog ni razumljiv. Tožeča stranka naj med drugim ne bi pojasnila razloga, zaradi katerega naj bi šlo pri načelu obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti za utemeljitev na podlagi narave in notranje strukture davčnega sistema in ne za utemeljitev na podlagi postranskega in splošnega cilja pravične obdavčitve, niti naj ne bi pojasnila s čim je zakonodajalec povzročil škodo njeni zelo široki diskrecijski pravici pri uporabi tega načela, s tem ko je sprejel pravilo zapadlosti izgub, tako da naj bi sprejetje sheme za prenos davčnih izgub postalo nujno.

155 Komisija nazadnje izpodbija utemeljenost trditev tožeče stranke.

156 Najprej je treba, tako kot zgoraj v točki 102, zavrniti ugovor, ki ga je navedla Komisija in ki se nanaša na nedopustnost tožbenega razloga. Iz sodne prakse, na katero se je sklicevala Komisija in ki je navedena v isti točki izhaja, da je presoja zakonitosti določenega sklepa, ki se opravi glede na podatke, ki jih je Komisija imela na voljo, ko ga je sprejela, dejansko povezana z utemeljenostjo in ne z dopustnostjo.

157 Poleg tega je treba glede nerazumljivosti tožbenega razloga ugotoviti, kot poudarja tožeča stranka, da je Komisija imela možnost vsebinsko preučiti trditve tožeče stranke, in zlasti trditev, ki se nanaša na načelo obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti, ki je bilo – kot je že bilo navedeno – navedeno v izpodbijanem sklepu.

158 Glede utemeljenosti trditev tožeče stranke je treba spomniti, da v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 92 zgoraj, ni selektiven pogoj, ki se, čeprav uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj upoštevnega davčnega sistema, utemeljuje z naravo in notranjo strukturo davčnega sistema, v kateri spada.

159 V zvezi s tem je treba razlikovati med cilji, ki so pripisani posebnemu davčnemu sistemu in so zunaj njega, ter mehanizmi, ki so lastni davčnemu sistemu in so potrebni za uresničitev teh ciljev, pri čemer lahko ti cilji in mehanizmi kot temeljna načela zadevnega davčnega sistema podprejo tako utemeljitev, kar pa mora dokazati država članica (glej zgoraj v točki 91 navedeno sodbo Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 65 in navedena sodna praksa, in sodbo z dne 7. marca 2012, British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, ZOdl., EU:T:2012:110, točka 84 in navedena sodna praksa). Zato se davčne olajšave, ki bi izhajale iz cilja, ki ni cilj davčnega sistema, v kateri spadajo, ne bi mogle izogniti zahtevam, ki izhajajo iz člena 107(1) PDEU (zgoraj v točki 91 navedena sodba Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 70).

160 Prav tako je treba spomniti, da je nacionalni ukrep lahko utemeljen z naravo in notranjo strukturo zadevnega davčnega sistema, le če je v skladu ne le z značilnostmi zadevnega davčnega sistema, temveč tudi z delovanjem tega sistema, ter če je v skladu z načelom sorazmernosti in ne prekorači meja

nujnega, kar pomeni, da zastavljenega legitimnega cilja ne bi bilo mogoče doseči z blažjimi ukrepi (glej v tem smislu zgoraj v točki 91 navedeno sodbo Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točke od 73 do 75).

161 Komisija je v izpodbijanem sklepu razlikovala med ciljem pravila zapadlosti izgub in ciljem sheme za prenos davčnih izgub.

162 Kar zadeva cilj pravila zapadlosti izgub, je Komisija, čeprav so se med upravnim postopkom nemški organi sklicevali na namen „preprečit[ve] zlorab[e] prenosa izgub […] v obliki nakupov slamnatih podjetij“ (točka 85 obrazložitve izpodbijanega sklepa), menila, da je bil namen „financirati znižanje stopnje davka od dobička pravnih oseb s 25 na 15 %“, kot je razvidno iz sprememb prejšnjega pravila zapadlosti izgub z novim pravilom (točka 86 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

163 Namen sheme za prenos davčnih izgub pa je bil po mnenju Komisije obvladovanje gospodarske in finančne krize ter pomoč podjetjem, ki so bila zaradi te krize v težavah (točki 87 in 88 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija meni, da je bil namen te sheme postranskega pomena za davčni sistem (točka 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

164 Ugotoviti je treba, da je iz besedila spornega ukrepa jasno razvidno, da je bil njegov namen spodbujanje prestrukturiranja podjetij v težavah. Če to ne bi bilo res, ne bi mogli pojasniti, zakaj se med pogoji za uporabo členov 8c(1a)(a) KStG in 8c(1a)(b) KStG (glej točko 10 zgoraj) zahteva, da mora biti pridobitev deleža namenjena prestrukturiranju družbe, oziroma da družba je ali bi lahko bila v času prevzema plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena. Tožeča stranka poleg tega priznava, da s spornim ukrepom zakonodajalec sledi tudi cilju, da se družbam, ki jih je kriza prizadela in so v položaju plačilne nesposobnosti, omogoči, da ponovno postanejo zdrave.

165 Očitno je torej, da je cilj ali vsaj glavni namen spornega ukrepa olajšati prestrukturiranje podjetij v težavah.

166 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da navedeni cilj ne spada med temeljna načela davčnega sistema in torej ni znotraj, temveč je zunaj tega sistema (glej v tem smislu in po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, ZOdl., EU:C:2006:511, točka 82, in z dne 18. julija 2013, P, C-6/12, ZOdl., EU:C:2013:525, točka 30), ne da bi bilo treba preveriti, ali je sporni ukrep sorazmeren z zastavljenim ciljem.

167 Vsekakor je sporni ukrep še toliko manj upravičen ob upoštevanju trditev tožeče stranke in intervenientke.

168 Najprej, ukrepa ni mogoče utemeljiti v skladu z načelom obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti.

169 Ne glede na to, da ta utemeljitev ne izhaja iz obrazložitve zadevnega zakona, se zdi, da se navezuje na cilj preprečevanja zlorab na področju prenosa izgub, ki je značilen za pravilo zapadlosti izgub. V skladu s temi trditvami – glede na to, da je namen pravila zapadlosti izgub preprečevanje zlorab in da naj v primeru prestrukturiranja ne bi bilo zlorab – naj bi v bistvu iz tega sledilo, da je uporaba sheme za prenos davčnih izgub utemeljena na podlagi enake logike, ki velja za uporabo pravila zapadlosti izgub in je namenjena zgolj ponovni vzpostavitvi splošnega načela prenosa izgub kot izraza načela obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti.

170 Toda, tudi če štejemo, da je ta razlaga pravilna, je treba ugotoviti, da ne kaže, da bi bil sporni ukrep v skladu z zastavljenim ciljem. Kot je to pojasnjeno v okviru prvega tožbenega razloga, se namreč sporni ukrep uporablja le za podjetja v težavah. V teh okoliščinah ni razvidno, zakaj naj bi se

z načelom obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti zahtevalo, da se podjetjem v težavah prizna možnost prenosa izgub, medtem ko se ta prenos ne prizna zdravemu podjetju, ki je poslovalo z izgubami in izpolnjuje druge pogoje, ki jih določa shema za prenos davčnih izgub.

171 Dalje, sporni ukrep prav tako ni utemeljen z razlikami med prevzemom z namenom prestrukturiranja in z objektivnimi razlikami med davčnimi zavezanci. Tožeča stranka, ki jo podpira Zvezna republika Nemčija, meni, da v primeru prevzema za namene prestrukturiranja, novi delničar nima popolnega nadzora nad uporabo izgub. Poleg tega naj podjetja, ki jih je treba prestrukturirati, drugače kakor zdrava podjetja, ne bi imela možnosti, da se financirajo na kapitalskem trgu ali da iščejo prevzemnika. Prav tako naj ne bi imela možnosti, da ohranijo svoje izgube na podlagi določbe o skritih rezervah.

172 V zvezi s tem je treba ugotoviti, prvič, da trditev v zvezi z neobstojem nadzora nad upoštevanjem izgub ni dosledna. Druga podjetja, ki ne izpolnjujejo pogojev sheme za prenos davčnih izgub, imajo namreč prav tako lahko gospodarske težave in lahko pride do tega, da ne morejo nadzirati upoštevanja izgub, vendar pa jim je pri tem onemogočena uporaba sheme za prenos davčnih izgub. Drugič, razlika v položaju podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, in zdravih podjetij glede dostopa do kapitala in razpoložljivosti skritih rezerv v obravnavanem primeru ni pomembna. Komisija je v točki 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa torej pravilno ugotovila, da morebiten cilj spodbujanja dostopa do kapitala družb v težavah ni neločljivo povezan z davčnim sistemom.

173 Zato je treba ugotoviti, da niti tožeča stranka niti Zvezna republika Nemčija nista predložili elementov, ki bi v skladu s sodno prakso navedeno v točkah od 158 do 160 zgoraj utemeljevali sporni ukrep.

174 Drugi tožbeni razlog in zato tudi tožbo v celoti je treba torej zavrniti.

Stroški

175 V skladu s členom 134(1) Poslovnika Splošnega sodišča se neuspeli stranki na predlog naloži plačilo stroškov. Toda, člen 134(3) tega poslovnika določa, da če vsaka stranka uspe samo deloma in če se zdi to glede na okoliščine v zadevi upravičeno, Splošno sodišče lahko odloči, da ena stranka poleg svojih stroškov nosi tudi del stroškov druge stranke.

176 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je treba zavrniti, prvič, ugovor nedopustnosti, ki ga je Komisija vložila na podlagi člena 114(1) Poslovnika Splošnega sodišča z dne 2. maja 1991, in drugič, tožbo v celoti kot neutemeljeno.

177 Glede na navedeno je treba tožeči stranki naložiti, da poleg svojih stroškov plača dve tretjini stroškov Komisije, Komisiji pa je treba naložiti, da nosi tretjino svojih stroškov.

178 Države članice, ki se kot intervenientke udeležijo postopka, nosijo v skladu s členom 138(1) Poslovnika svoje stroške. Zvezna republika Nemčija nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (deveti senat),

razsodilo:

1. Ugovor nedopustnosti se zavrne.

2. Tožba se zavrne kot neutemeljena.

3. Družba Heitkamp BauHolding GmbH nosi svoje stroške in dve tretjini stroškov, ki jih je priglasila Evropska komisija. Komisija nosi tretjino svojih stroškov.

4. Zvezna republika Nemčija nosi svoje stroške.

Berardis Czúcz Popescu

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 4. februarja 2016.

Podpisi

Kazalo

Nacionalni pravni okvir 1

Pravilo prenosa izgub 2

Pravilo zapadlosti izgub 2

Shema za prenos davčnih izgub 3

Določbe o skritih rezervah in skupinah podjetij 3

Dejansko stanje 4

Upravni postopek 5

Izpodbijani sklep 5

Postopek in predlogi strank 7

Pravo 8

Dopustnost tožbe 8

Procesno upravičenje na podlagi člena 263, četrti odstavek, PDEU 8

Pravni interes 11

Vsebinska presoja 12

Prvi tožbeni razlog: neobstoj selektivnosti prima facie spornega ukrepa 13

– Prvi del: napačna opredelitev referenčnega okvira 13

– Drugi del: napačna presoja pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki potrebujejo prestrukturiranje, in opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošni ukrep 14

– Tretji del: kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj 18

Drugi tožbeni razlog: utemeljitev spornega predloga z naravo in notranjo strukturo davčnega sistema 19

Stroški 21