Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

28 юни 2018 година*

„Обжалване — Държавни помощи — Германско данъчно законодателство относно някои хипотези на пренасяне на загуби в следващи данъчни години („клауза за преструктуриране“) — Решение, с което схемата за помощ се обявява за несъвместима с вътрешния пазар — Жалба за отмяна — Допустимост — Член 263, четвърта алинея ДФЕС — Лично засегнато лице — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Понятие за държавна помощ — Условие за селективност — Определяне на референтната система — Правна квалификация на фактите“

По дело C-203/16 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 12 април 2016 г.,

Dirk Andres, действащ в качеството на синдик на Heitkamp BauHolding GmbH, с местожителство в Дюселдорф (Германия), за когото се явяват W. Niemann, S. Geringhoff и P. Dodos, Rechtsanwälte,

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

Европейска комисия, за която се явяват A. Bouchagiar, L. Flynn и K. Blanck-Putz, в качеството на представители,

ответник в първоинстанционното производство,

Федерална република Германия, за която се явяват T. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,

встъпила страна в първоинстанционното производство,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на състава, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal и E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: I. Illéssy, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 19 октомври 2017 г.,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 20 декември 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С жалбата си г-н Dirk Andres, действащ в качеството на синдик на Heitkamp BauHolding GmbH (наричано по-нататък „HBH“), иска отмяна на решението на Общия съд на Европейския съюз от 4 февруари 2016 г., Heitkamp BauHolding/Комисия (T-287/11, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2016:60) в частта, в която Общият съд отхвърля като неоснователна жалбата на HBH за отмяна на Решение 2011/527/ЕС на Комисията от 26 януари 2011 година относно държавна помощ C 7/10 (ex CP 250/09 и NN 5/10), приведена в действие от Германия Схема за пренасяне на данъчни загуби в случай на преструктуриране на предприятия в затруднение („Sanierungsklausel“) (ОВ L 235, 2011 г., стр. 26, наричано по-нататък „спорното решение“), както и отмяна на последното решение.

2 С насрещната си жалба Европейската комисия иска обжалваното съдебно решение да бъде отменено в частта, в която Общият съд отхвърля възражението ѝ за недопустимост на първоинстанционната жалба, и съответно последната да бъде отхвърлена като недопустима.

Обстоятелствата, предхождащи спора, и спорното решение

3 Обстоятелствата, предхождащи спора, и спорното решение, така както са представени в точки 1—35 от обжалваното решение, могат да се обобщят по следния начин.

Германското право

4 В Германия член 10d, параграф 2 от Einkommensteuergesetz (Закон за данъка върху доходите, наричан по-нататък „EStG“) позволява загубите, натрупани през данъчната година, да бъдат пренасяни в следващи данъчни години, като облагаемите доходи за следващите години съответно се намаляват с тези загуби (наричан по-нататък „правилото за пренасяне на загубите“). Съгласно член 8, параграф 1 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък, наричан по-нататък „KStG“) правилото за пренасяне на загубите се прилага и по отношение на предприятията, подлежащи на облагане с корпоративен данък.

5 Тази възможност за пренасяне на загубите е довела до придобиването, единствено с цел данъчни икономии, на предприятия, които са прекратили всякаква търговска дейност, но все още имат загуби, които могат да бъдат пренесени. За да предотврати такива сделки, считани за злоупотреба, през 1997 г. германският законодател въвежда в KStG член 8, параграф 4, който ограничава възможността за пренасяне на загуби, като предвижда, че такава възможност имат само предприятията, които са юридически и икономически идентични с тези, натрупали загубите.

6 Член 8, параграф 4 от KStG е отменен, считано от 1 януари 2008 г. с Unternehmensteuerreformgesetz (Закон за реформа на данъчното облагане на предприятия). Този закон въвежда в KStG нов член 8c, параграф 1 (наричан по-нататък още „правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите“), който ограничава, и дори изключва, възможността за пренасяне на загубите в хипотезата на придобиване на 25 % или повече от дружествените дялове (наричано по-нататък „вредоносно придобиване на дялови участия“). Съгласно тази разпоредба, от една страна, ако в рамките на период от пет години от 25 % до 50 % от дяловия капитал, правата на членство, правата на собственост или правата на глас

бъдат прехвърлени, неизползваните загуби се губят пропорционално. От друга страна, неизползваните загуби се губят изцяло, ако повече от 50 % от дяловия капитал, правата на членство, правата на собственост или правата на глас бъдат прехвърлени на купувача.

7 Изключения от правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите не са предвидени. Същевременно данъчните власти са можели в случай на вредоносно придобиване на дялови участия за целите на преструктурирането на предприятия в затруднено положение да разрешат по съображения за справедливост освобождаване от данъчно облагане в съответствие с Наредбата на Bundesministerium der Finanzen (Федерално министерство на финансите, Германия) от 27 март 2003 г.

8 През юни 2009 г. с Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (Закон за облекчения за гражданите — Здравноосигурителна каса) в член 8c от KStG е добавен нов параграф 1a (наричан по-нататък още „клаузата за преструктуриране“ или „спорната мярка“). Съгласно тази нова разпоредба пренасяне на загубите е допустимо и в случай на вредоносно придобиване на дялови участия по смисъла на член 8c, параграф 1 от KStG, когато са изпълнени следните условия: придобиването е с цел преструктуриране на предприятието; същото е изпаднало или съществува вероятност да изпадне в несъстоятелност или свръхзадлъжнялост към момента на придобиването; основните стопански структури на предприятието са запазени, което се изразява по същество в запазването на работните места, във вливането на значителни стопански активи или в отписването на задължения, които все още имат икономическа стойност; през първите пет години след придобиването предприятието не променя сектора или дейността си и към момента на придобиването предприятието не е преустановило дейност.

9 Спорната мярка влиза в сила на 10 юли 2009 г. и се прилага с обратна сила, считано от 1 януари 2008 г., датата, на която влиза в сила правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите.

Спорното решение

10 В член 1 от спорното решение Комисията констатира, че „държавната помощ, предоставена по силата на член 8c, параграф 1a от [KStG], неправомерно приведена в действие от [Федерална република Германия] […], е несъвместима с вътрешния пазар“.

11 За да квалифицира клаузата за преструктуриране като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тази институция в частност приема, че въпросната клауза въвежда изключение от установеното в член 8c, параграф 1 от KStG правило за погасяване на правото за пренасяне на неизползваните загуби от дружествата с променена акционерна структура и че посочената клауза следователно може да предостави на отговарящите на съответните условия предприятия селективно предимство, което не е обосновано от естеството или цялостната структура на данъчната система, тъй като спорната мярка има за цел да се преодолеят проблемите, дължащи се на икономическата и финансовата криза, тоест чужда на тази система цел. В членове 2 и 3 от това решение Комисията обаче обявява, че някои индивидуални помощи, предоставени по тази схема, са съвместими с вътрешния пазар, при условие че са спазени определени изисквания.

12 В член 4 от спорното решение Комисията разпорежда на Федерална република Германия да си възстанови от бенефициерите несъвместимата помощ, предоставена по схемата, посочена в член 1 от това решение. Съгласно член 6 от същото тази държава членка трябва да представи на Комисията, наред с другото, списък на тези бенефициери.

Фактите в основата на спора

13 HBH е дружество, което от 2008 г. е изправено пред опасността да изпадне в неплатежоспособност. На 20 февруари 2009 г. дружеството майка на HBH изкупува дяловете му, за да се слее с него с цел преструктуриране. Към момента на придобиването HBH отговаря на условията за прилагането на клаузата за преструктуриране. Това става ясно от задължителните указания, издадени на 11 ноември 2009 г. от Finanzamt Herne (Данъчна служба в Херне, Германия) (наричани по-нататък „задължителните указания“). Освен това на 29 април 2010 г. HBH получава от данъчната служба в Херне известие за авансовите вноски във връзка с корпоративния данък за данъчната 2009 година, в което са отчетени пренесените по силата на тази клауза загуби.

14 С писмо от 24 февруари 2010 г. Комисията уведомява Федерална република Германия за решението си да започне във връзка със спорната мярка официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС. С писмо от 30 април 2010 г. Федералното министерство на финансите нарежда на германската данъчна администрация да не прилага занапред тази мярка.

15 На 27 декември 2010 г. известието от 29 април 2010 г. е заместено от ново известие за авансовите вноски във връзка с корпоративния данък за данъчната 2009 година, в което клаузата за преструктуриране не е приложена. През януари 2011 г. HBH получава известия за авансови вноски във връзка с корпоративния данък за следващи данъчни години, в които известия тази клауза също не е взета предвид. На 1 април 2011 г. това дружество получава известие за корпоративния данък за данъчната 2009 година. Тъй като член 8c, параграф 1a от KStG не е бил приложен, то не е имало възможност да пренесе наличните към 31 декември 2008 г. загуби.

16 На 19 април 2011 г. данъчната служба в Херне отменя задължителните указания.

17 На 22 юли 2011 г. Федерална република Германия представя на Комисията списък на предприятията, които са се ползвали от спорната мярка. Тя изпраща на Комисията и списък на предприятията, по отношение на които са били отменени задължителните указания за прилагането на клаузата за преструктуриране, в който списък фигурира и HBH.

Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

18 На 6 юни 2011 г. HBH подава в секретариата на Общия съд жалба за отмяна на спорното решение.

19 С отделна молба, подадена в секретариата на Общия съд на 16 септември 2011 г., Комисията повдига възражение за недопустимост на основание член 114 от Процедурния правилник на Общия съд от 2 май 1991 г.

20 С молба от 29 август 2011 г. Федерална република Германия иска да встъпи в производството в подкрепа на исканията на HBH. Тази молба е уважена с определение от 5 октомври 2011 г. на председателя на втори състав на Общия съд.

21 С определение от 21 май 2014 г. Общият съд решава на основание член 114, параграф 4 от същия правилник да се произнесе по възражението за недопустимост с решението по същество.

22 HBH посочва две основания за отмяна, а именно това, че спорната мярка не е селективна prima facie, и това, че тя е оправдана предвид естеството и цялостната структура на данъчната система.

23 С обжалваното съдебно решение Общият съд, от една страна, отхвърля възражението за недопустимост, като приема, че HBH е пряко и лично засегнато от спорното решение, тъй като по същество още преди вземането на решението за започване на официална процедура по разследване то е било придобило право на данъчна икономия, удостоверено от германските данъчни власти, и освен това е имало правен интерес. Общият съд, от друга страна, отхвърля първоинстанционната жалба на HBH като неоснователна.

Исканията на страните и производството пред Съда

24 С жалбата си HBH иска от Съда:

– да отмени точки 2 и 3 от диспозитива на обжалваното съдебно решение, както и спорното решение,

– при условията на евентуалност, да отмени точки 2 и 3 от диспозитива на обжалваното съдебно решение и да върне делото на Общия съд за ново разглеждане,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

25 Комисията иска от Съда да отхвърли жалбата и да осъди HBH да заплати съдебните разноски.

26 С насрещната си жалба Комисията иска от Съда:

– да отмени точка 1 от диспозитива на обжалваното съдебно решение,

– да отхвърли първоинстанционната жалба като недопустима,

– да отхвърли жалбата,

– да отмени точка 3 от диспозитива на обжалваното решение, в която Комисията е осъдена да понесе една трета от съдебните си разноски,

– да осъди HBH да заплати съдебните разноски, направени в производствата съответно пред Съда и пред Общия съд.

27 HBH иска насрещната жалба да бъде отхвърлена и Комисията да бъде осъдена да заплати свързаните с нея съдебни разноски.

28 По време на съдебното заседание Федерална република Германия излага устно становище, от което е видно, че подкрепя исканията на HBH за отхвърляне на насрещната жалба, за отмяна на обжалваното съдебно решение в частта, в която е отхвърлена първоинстанционната жалба като неоснователна, и за отмяна на спорното решение.

По насрещната жалба

29 Насрещната жалба следва да бъде разгледана на първо място, доколкото се отнася до допустимостта на първоинстанционната жалба, тоест до предварителен въпрос спрямо тези по същество, повдигнати в главната жалба.

Доводи на страните

30 Комисията твърди, че в точки 50—79 от обжалваното решение Общият съд неправилно е тълкувал понятието „лично засягане“ по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС.

31 На първо място, като се позовава на решения от 19 октомври 2000 г., Италия и Sardegna Lines/Комисия (C-15/98 и C-105/99, EU:C:2000:570) и от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия (C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368), Комисията поддържа, че за да се установи дали жалбоподателят е лично засегнат от решение на Комисията, с което схема за помощи е обявена за несъвместима с вътрешния пазар, релевантният критерий е дали този жалбоподател е действителен или е потенциален бенефициер на помощ, предоставена по тази схема. Само действителните бенефициери били лично засегнати от такова решение.

32 В точки 62, 70 и 74 от обжалваното съдебно решение Общият съд се произнесъл въз основа не на тази съдебна практика, а на съдебни решения, които не били относими към настоящото дело. Всъщност в случая не било налице нито едно от обстоятелствата, поради които по делата, по които са постановени решения от 17 януари 1985 г., Piraiki-Patraiki и др./Комисия (11/82, EU:C:1985:18), от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия (C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416), от 17 септември 2009 г., Комисия/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), от 27 февруари 2014 г., Stichting Woonpunt и др./Комисия (C-132/12 P, EU:C:2014:100) и от 27 февруари 2014 г., Stichting Woonlinie и др./Комисия (C-133/12 P, EU:C:2014:105), на които Общият съд се основава в тези точки, се стига до извода, че жалбоподателите са били лично засегнати.

33 Така, противно на това, което Общият съд изложил в точки 63 и 74 от обжалваното съдебно решение, преценката дали е допустима първоинстанционната жалба, зависела не от „правното и фактическото положение“ на HBH или от наличието на „придобито право“, а само от това дали въпросното дружество действително е получило помощ по спорната схема за помощ. Приетото в точки 75 и 76 от обжалваното съдебно решение също било погрешно, тъй като от решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия (C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368), на което Общият съд се позовава в тази точка 76, можело да се заключи единствено, че когато се преценява има ли лично засягане, е без значение това дали решението на Комисията съдържа или не разпореждане за възстановяване на действително предоставената помощ.

34 На второ място, Комисията отбелязва, че за да констатира, че HBH е лично засегнато от спорното решение, в анализа си на „фактическото и правното положение“ на това дружество Общият съд възприема като определящ критерий установеното в точка 74 от обжалваното съдебно решение „придобито право“. Ако обаче това „придобито право“ трябва да се разбира като придобито право по смисъла на правото на Съюза, Общият съд допуснал грешка при прилагане на правото. Всъщност такова право можело да бъде признато само по силата на принципа на защита на оправданите правни очаквания, а съгласно практиката на Съда възможността да се ползва тази защита, поначало е изключена в случаите, когато помощите са предоставени в нарушение на задължението за информиране, предвидено в член 108, параграф 3 ДФЕС.

35 На трето място, въз основа на същата тази констатация, Комисията твърди, че ако под „придобито право“ Общият съд е имал предвид придобито право по смисъла на националното право, също е допуснал грешка при прилагане на правото, тъй като при обстоятелствата в конкретния случай упражняването на право, придобито по силата на националното право, също е в противоречие със съдебната практика, изключваща упражняването на такова право в хипотезата на помощи, предоставени в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС.

36 Поради това точка 1 от диспозитива на обжалваното съдебно решение трябвало да бъде отменена и доколкото HBH не е действителен бенефициер по спорната схема за помощ, първоинстанционната жалба трябвало да се отхвърли като недопустима.

37 HBH и Федерална република Германия изтъкват, че насрещната жалба е неоснователна.

Съображения на Съда

38 Съгласно член 263, четвърта алинея ДФЕС всяко физическо или юридическо лице може да подаде жалба, съгласно условията, предвидени в първа и втора алинея от този член, срещу решенията, които са адресирани до него или които го засягат пряко и лично, както и срещу подзаконови актове, които го засягат пряко и които не включват мерки за изпълнение.

39 В конкретния случай, от една страна, е безспорно, както посочва Общият съд в точка 57 от обжалваното съдебно решение, че спорното решение има за единствен адресат Федерална република Германия. От друга страна, както следва от точки 58—79 от това съдебно решение, като преценява, че HBH е пряко и лично засегнато от спорното решение и съответно че е налице посочената в тази разпоредба втора хипотеза, Общият съд приема, че HBH е процесуално легитимирано.

40 Във връзка с единственото посочено основание за обжалване Комисията твърди по същество първо, че в точки 62, 63, 70 и 74—77 от обжалваното съдебно решение Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е преценил тази предпоставка за допустимост на жалбата на HBH с оглед на фактическото и правното положение на последното, въпреки че единственият релевантен критерий е този дали то е действителен, или е потенциален бенефициер на спорната схема за помощ.

41 Съгласно постоянната съдебна практика субектите, които не са адресати на дадено решение, могат да твърдят, че са лично засегнати, само ако решението се отнася до тях поради някои присъщи за тях качества или поради фактическо положение, което ги разграничава от всички останали лица и така ги индивидуализира по същия начин, както адресата (решения от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия, 25/62, EU:C:1963:17, стр. 223 и от 27 февруари 2014 г., Stichting Woonpunt и др./Комисия, C-132/12 P, EU:C:2014:100, т. 57).

42 Възможността да се определи с по-голяма или по-малка точност колко или дори кои са правните субекти, по отношение на които се прилага дадена мярка, не предполага по никакъв начин, че същите трябва да бъдат разглеждани като лично засегнати от тази мярка, ако прилагането се осъществява по силата на обективно правно или фактическо положение, определено в съответния акт (решения от 16 март 1978 г., Unicme и др./Съвет, 123/77, EU:C:1978:73, т. 16 и от 19 декември 2013 г., Telefónica/Комисия, C-274/12 P, EU:C:2013:852, т. 47 и цитираната съдебна практика).

43 Съдът е уточнил, че по принцип не е допустима жалба за отмяна, подадена от предприятие срещу решение на Комисията, с което се забранява секторна схема за помощи, ако то е засегнато от решението само поради принадлежността му към съответния сектор и качеството му на потенциален получател по тази схема. Всъщност по отношение на това предприятие такова решение представлява мярка с общо приложение, която се прилага в обективно определени случаи и поражда правни последици спрямо категория лица, посочени общо и абстрактно (решения от 19 октомври 2000 г., Италия и Sardegna Lines/Комисия, C-15/98 и C-105/99, EU:C:2000:570, т. 33 и цитираната съдебна практика и от 19 декември 2013 г., Telefónica/Комисия, C-274/12 P, EU:C:2013:852, т. 49).

44 За сметка на това, когато решението засяга група лица, които са определени или е могло да бъдат определени към момента на приемане на този акт в зависимост от присъщи за членовете на тази група критерии, тези лица могат да бъдат лично засегнати от посочения акт в качеството си на част от ограничен кръг икономически оператори (решения от 13 март 2008 г., Комисия/Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, т. 71 и цитираната съдебна практика и от 27 февруари 2014 г., Stichting Woonpunt и др./Комисия, C-132/12 P, EU:C:2014:100, т. 59).

45 В този смисъл действителните получатели на индивидуални помощи, които са предоставени съгласно схема за помощи и чието възстановяване е разпоредено от Комисията, поради тази причина са лично засегнати по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 19 октомври 2000 г., Италия и Sardegna Lines/Комисия, C-15/98 и C-105/99, EU:C:2000:570, т. 34 и 35; вж. също решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 53).

46 Несъмнено, както поддържа Комисията, от тази съдебна практика следва, че Съдът, от една страна, признава, че действителните получатели на индивидуални помощи, които са предоставени съгласно несъвместима с вътрешния пазар схема за помощи, са лично засегнати от решението на Комисията, с което тази схема се обявява за несъвместима с вътрешния пазар и се разпорежда възстановяването на помощите, и от друга страна, изключва възможността жалбоподателят да бъде считан, само заради това че е потенциален бенефициер по тази схема, за лично засегнат. Все пак от това не може да се заключи, както прави Комисията, че когато става дума за решение, с което тя обявява дадена схема за помощи за несъвместима с вътрешния пазар, единственият релевантен критерий за преценката дали жалбоподателят е лично засегнат по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС от едно такова решение, е дали този жалбоподател е действителен, или е потенциален бенефициер на помощ, предоставена по тази схема.

47 Всъщност, както по същество отбелязва и генералният адвокат в точки 57, 59, 67 и 68 от заключението си, съдебната практика в специфичния контекст на държавните помощи, припомнена в точки 43 и 45 от настоящото решение, е само един конкретен израз на правния критерий, който е релевантен за преценката дали е налице лично засягане по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС и е изведен в решение от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия (25/62, EU:C:1963:17). Съгласно посоченото решение жалбоподателят е лично засегнат от решение, адресирано до друго лице, когато това решение го засяга поради някои присъщи за него качества или поради фактическо положение, което го разграничава от всички останали лица (в областта на държавните помощи вж. също решения от 19 октомври 2000 г., Италия и Sardegna Lines/Комисия, C-15/98 и C-105/99, EU:C:2000:570, т. 32 и от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368, т. 52, а в други области — решения от 17 януари 1985 г., Piraiki-Patraiki и др./Комисия, 11/82, EU:C:1985:18, т. 11, 19 и 31 и от 13 март 2018 г., European Union Copper Task Force/Комисия, C-384/16 P, EU:C:2018:176, т. 93).

48 Следователно въпросът дали жалбоподателят принадлежи към категорията на действителните, или на потенциалните бенефициери на индивидуална помощ, предоставена по схема за помощи, която с решение на Комисията е обявена за несъвместима с вътрешния пазар, не може да е от решаващо значение за преценката дали този жалбоподател е лично засегнат от това решение, когато при всички случаи е установено, че посоченият жалбоподател бездруго е засегнат от него поради някои свои присъщи качества или поради фактическо положение, което го разграничава от всички останали лица.

49 От гореизложеното произтича, че Общият съд не допуска грешка при прилагане на правото, като припомня в точки 60—62 от обжалваното съдебно решение съдебната практика, изложена в точки 41—44 от настоящото решение, и след това в точка 63 от обжалваното съдебно решение посочва, че следва „да […] провери дали от гледна точка на неговото фактическо и правно положение [HBH] трябва да се приеме за лично засегнат[о] от [спорното] решение“.

50 От това следва също така, че Общият съд не допуска грешка при прилагане на правото, като в точки 62, 70 и 74 от обжалваното съдебно решение в подкрепа на анализа си се основава на решенията, посочени в точка 32 от настоящото решение, тъй като всички те се отнасят до случаи на прилагане на критерия за лично засягане, изведен в решение от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия (25/62, EU:C:1963:17), в хипотези, в които, както в настоящата, позоваването на конкретното проявление на тази съдебна практика, а именно разграничаването между действителните и потенциалните бенефициери на индивидуална помощ, предоставена съгласно обявена за несъвместима с общия пазар схема за помощи, не изглежда релевантно.

51 Освен това Общият съд отново не допуска грешка при прилагане на правото, като, позовавайки се на решение от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия (C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, EU:C:2011:368), в точки 75 и 76 от обжалваното съдебно решение отхвърля довода на Комисията, че само предимство, действително предоставено с ресурси на държавата, би могло да наложи извода, че HBH е лично засегнато. Всъщност, както бе констатирано в точка 47 от настоящото решение, за да се установи дали жалбоподателят е лично засегнат по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС от решение на Комисията, с което схема за помощи е обявена за несъвместима с вътрешния пазар, релевантният критерий е дали жалбоподателят е засегнат от това решение поради някои присъщи на него качества, или поради фактическо положение, което го разграничава от всички останали лица, нещо, което впрочем Общият съд също правилно припомня в точка 76 от обжалваното съдебно решение.

52 Поради това, тъй като е неоснователно, първото твърдение по единственото изложено в насрещната жалба основание за обжалване трябва да бъде отхвърлено.

53 Що се отнася до второто и третото твърдение по това основание за обжалване, следва да се припомни, че с тях Комисията упреква Общия съд, че в точка 74 от обжалваното съдебно решение е допуснал грешка при прилагане на правото, като е приел, че HBH било лично засегнато, тъй като имало „придобито право“ да получава помощ по силата на оспорваната мярка.

54 В това отношение следва да се отбележи, че в тази точка 74 Общият съд в частност посочва, че „по настоящото дело […] се установява, че поради спецификата на германското данъчно законодателство [HBH] се е ползвал[о] с придобито право на данъчна икономия, удостоверено от германските данъчни власти […], като това обстоятелство го е отличавало от останалите оператори, които са засегнати само като потенциални бенефициери по спорната мярка“, и препраща съответно към точка 68 от същото съдебно решение.

55 В тази точка 68 Общият съд констатира, че обстоятелствата, описани в точки 66 и 67 от това съдебно решение като характеризиращи фактическото и правното положение на HBH по смисъла на решение от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия (25/62, EU:C:1963:17), са удостоверени от германската данъчна администрация, по-конкретно чрез задължителните указания. Тези обстоятелства са, от една страна, това, че преди Комисията да започне официалната процедура по разследване, HBH е разполагало по силата на германската правна уредба с право да пренася своите загуби, тъй като условията, определени с клаузата за преструктуриране, са били изпълнени, и от друга страна, това, че през 2009 г. HBH е реализирало облагаема печалба, от която приспадналo загубите, пренесени по силата на клаузата за преструктуриране.

56 От това той заключава в точка 69 от обжалваното съдебно решение, че „прилагайки германската правна уредба, е било ясно, че при приключването на данъчната 2009 година [HBH] е реализирал[о] данъчни икономии, които е бил[о] в състояние да определи с точност“, след като доколкото „германските власти не са разполагали с никаква оперативна самостоятелност по отношение на прилагането на спорната мярка, реализирането на посочената данъчна икономия […] е било само въпрос на време съгласно реда и условията за прилагане на данъчната уредба“. В същата точка 69 Общият съд констатира, че поради това HBH „[…] е разполагал[о] с придобито право, удостоверено от германските власти преди приемането на решението за откриване на процедурата, а след това и на [спорното] решение, да приложи тази данъчна икономия, която, в случай че тези решения не биха били приети, би се конкретизирала в издаването на данъчнооблагателен акт, разрешаващ пренасянето на загубите[…] и последващото вписване на пренасянето в неговия баланс“, и че „[п]оради това обстоятелство е било възможно тя да бъде лесно установена от германските данъчни органи и от Комисията“.

57 Въз основа на това заключава в точка 70 от обжалваното съдебно решение, че HBH „не може бъде разглеждан[о] единствено като предприятие, засегнато от [спорното] решение поради принадлежността си към съответния сектор и поради качеството си на потенциален бенефициер, а напротив, т[о] трябва да бъде разглеждан[о] като принадлежащ[о] към затворен кръг от икономически оператори, които са били определени или поне е могло лесно да бъдат определени към момента на приемане на [спорното] решение, по смисъла на решение [от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия (25/62, EU:C:1963:17)]“.

58 От общия прочит на релевантните пасажи на обжалваното съдебно решение следва, че в точка 74 от него Общият съд е използвал понятието „придобито право“ само за да опише накратко особеното фактическо и правно положение на HBH, даващо основание то да бъде считано за лично засегнато от спорното решение по смисъла на решение от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия (25/62, EU:C:1963:17).

59 Тъй като второто и третото твърдение по единственото изложено в насрещната жалба основание за обжалване почиват на неправилен прочит на обжалваното съдебно решение, те трябва да се отхвърлят като неоснователни, а оттам и насрещната жалба в нейната цялост.

По главната жалба

60 HBH посочва две основания за обжалване, а именно нарушение на задължението за мотивиране, което има Общият съд, и нарушение на член 107 ДФЕС. На първо място следва да се разгледа второто основание за обжалване.

Доводи на страните

61 Във връзка с второто си основание за обжалване HBH поддържа, на първо място, че Общият съд е нарушил член 107 ДФЕС, като, потвърждавайки позицията на Комисията, че правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите е референтната система от значение в случая, е определил тази референтна система неправилно. В точки 103 и 106 от обжалваното съдебно решение Общият съд първоначално правилно определил кой е общият данъчен режим, а именно правилото за пренасяне на загубите. За да прецени обаче изпълнено ли е условието за селективност, като обикновен или обичаен данъчен режим той възприел предвиденото в член 8c, параграф 1 от KStG правило за погасяване на правото за пренасяне на загубите, тоест изключението от общия режим. Неправилно пропуснал да вземе предвид правилото за пренасяне на загубите. Квалифицирайки по този начин като „референтна система“ изключение от общия данъчен режим, Общият съд допуснал грешка при прилагане на правото или най-малкото изопачил представените пред него доказателства, съответно националното право.

62 Грешка при прилагане на правото било и това, че определил общия или обичайния данъчен режим, като съчетал принципното правило и изключението, още повече че правилата, които Общият съд съчетал в точка 104 от обжалваното съдебно решение, не били на едно и също нормативно равнище, доколкото правилото за пренасяне на загубите било израз на конституционния принцип за облагане съобразно платежоспособността.

63 Освен това, видно от точки 104 и 107 от обжалваното съдебно решение, при определянето на референтната система Общият съд също така „слял“ първия и втория етап на проверката дали е изпълнено условието за селективност и по този начин неправилно приложил съдебната практика.

64 На второ място, Общият съд нарушил член 107 ДФЕС при преценката дали спорната мярка е селективна prima facie. От една страна, той допуснал грешка при прилагане на правото, като приел, че фактическото и правното положение на предприятията, нуждаещи се от преструктуриране, и това на жизнеспособните предприятия са сравними. По-специално, преследваната с всяка данъчна разпоредба цел за генериране на данъчни приходи не е достатъчна, за да направи сравними положенията на съответните оператори.

65 От друга страна, клаузата за преструктуриране действително била обща мярка. Точка 141 от обжалваното съдебно решение била в противоречие със съдебната практика, съгласно която единственият релевантен критерий, съобразно който да се прецени дали дадена мярка е обща, бил дали тя се прилага независимо от естеството или предмета на дейност на предприятието, или дали прилагането ѝ изисква предприятието да промени дейността си.

66 На трето място, Общият съд нарушил член 107 ДФЕС, като отхвърлил обосновката на клаузата за преструктуриране. В точки 158—160 и 164—166 от обжалваното съдебно решение той погрешно приел, че целта на тази клауза е да благоприятства преструктурирането на предприятията в затруднение и неправилно заключил, че тази цел е чужда на данъчната система. В точки 166—170 от това съдебно решение той неправилно също отхвърлил обосновката, изведена от принципа за облагане според платежоспособността.

67 Освен това HBH изтъква, че твърденията по второто основание за обжалване действително са допустими, тъй като не повдигат правни въпроси. По-специално те се отнасяли не до фактическите изводи, а до прилагането на неправилни критерии за определяне на референтната система и до правната квалификация на фактите, дадена от Общия съд — въпроси, попадащи в обхвата на контрола, осъществяван от Съда в производството по обжалване на съдебен акт.

68 Комисията изтъква, че твърденията по това второ основание за обжалване са недопустими. Първото и третото твърдение касаели констатацията относно националното право и следователно фактически въпроси. Във всички случаи, доколкото с първото твърдение по това основание за обжалване HBH упреква Общия съд, че е определил референтната система, като е взел предвид правна уредба, приложима само по отношение на определена група от предприятия, това твърдение почивало на неправилно тълкуване на точки 103—109 от обжалваното съдебно решение. От същите следвало, че Общият съд просто установил приложимото за всички предприятия право, доколкото икономическата идентичност и приемственост са тези, които имат определящо значение за въпроса за пренасянето на загубите, и че ставало дума за фактически въпроси.

69 Второто твърдение по второто основание за обжалване също било недопустимо. От една страна, въпросът за сравнимостта на положението на икономическите оператори и този за установяването на релевантната в това отношение цел били фактически въпроси. От друга страна, Общият съд допуснал грешка при прилагане на правото, като обявил за допустим

довода, който HBH излага пред него във връзка с квалифицирането на спорната мярка като обща мярка, тъй като той не можел да се разглежда като доразвиване на първото твърдение по първото изложено пред него основание за отмяна.

70 При условията на евентуалност твърденията по това второ основание за обжалване не били основателни. На първо място, нито разглежданият германски закон, нито доказателствата, представени на Общия съд, били в подкрепа на тезата, застъпвана от HBH във връзка с определянето на референтната система. Освен това самият германски законодател определил правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите като новото основно правило. Следователно Общият съд не допуснал грешка, като заключил, че вследствие на въвеждането на член 8c, параграф 1 от KStG премахването на възможността за пренасяне на загуби в случай на вредоносно придобиване на дялови участия представлява новото принципно правило на германското данъчно право.

71 На второ място, доводът на HBH за несравнимост на положението на съответните икономически оператори се дължал на неразбиране на обжалваното съдебно решение. От една страна, от гледна точка на промяната в икономическата идентичност не съществувала разлика между предприятията, които се нуждаят, и тези, които не се нуждаят от преструктуриране.

72 От друга страна, клаузата за преструктуриране била не обща мярка, а именно селективна мярка. В това отношение решение от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (T-219/10, EU:T:2014:939) не би могло успешно да се изтъква в подкрепа на позицията на HBH.

73 На трето място, в рамките на своята независима преценка на фактите Общият съд правилно установил, че клаузата за преструктуриране има за цел да подпомогне предприятията в затруднение. Във всички случаи доводът, изведен от факта, че тази клауза имала за цел да предотврати прекомерното данъчно облагане, бил неотносим, тъй като в точки 167—173 от обжалваното съдебно решение Общият съд констатирал, че обосновката е невъзможна, дори тази цел да бъде приета за легитимна. Освен това Общият съд също така основателно отхвърлил доводите, изведени от германското конституционно право и фиктивните печалби.

74 Федерална република Германия поддържа, че Общият съд, подобно на Комисията, неправилно е определил референтната система. Позовавайки се на решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732) и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981), тази държава членка отбелязва, че за да квалифицира дадена мярка като „селективна“, Комисията трябва най-напред да установи приложимият в съответната държава членка обичаен данъчен режим и след това да докаже, че разглежданата мярка въвежда разграничение между предприятия, които от гледна точка на преследваната с този режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение. Затова не бивало да се възприема подход, основан само на законодателната техника.

75 В случая обаче подходът на Комисията бил основан само на законодателната техника и Общият съд допуснал грешка при прилагане на правото, като не го поставил под въпрос, въпреки че бил в противоречие с практиката на Съда. В този смисъл в обжалваното съдебно решение Общият съд правилно установил съдържанието и обхвата на приложимите данъчни разпоредби, но неправилно квалифицирал същите.

Съображения на Съда

76 С първото твърдение по второто основание за обжалване HBH, подкрепено от Федерална република Германия, изтъква по същество, че в точки 103—107 от обжалваното съдебно решение Общият съд е определил неправилно референтната система, в рамките на която трябва да се прецени дали спорната мярка е селективна.

77 Понеже Комисията смята това твърдение за недопустимо като отнасящо се до фактически въпроси, следва да се припомни, че без съмнение, преценката на фактите и доказателствата не представлява, освен в случай на изопачаване на тези факти и на тези доказателства, правен въпрос, който като такъв подлежи на контрол от Съда в рамките на производство по обжалване на съдебен акт. При все това, когато Общият съд е установил или преценил фактите, по силата на член 256 ДФЕС Съдът е компетентен да упражни контрол върху правната квалификация на тези факти и правните последици, които Общият съд е извел от тях (решения от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 78 и цитираната съдебна практика и от 20 декември 2017 г., Comunidad Autónoma del País Vasco и др./Комисия, C-66/16 P—C-69/16 P, EU:C:2017:999, т. 97).

78 Ето защо, що се отнася до извършваната в производството по обжалване проверка на изводите на Общия съд относно националното право, които в областта на държавните помощи представляват фактически изводи, Съдът е компетентен единствено да провери дали това право е било изопачено (вж. в този смисъл решения от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 79 и цитираната съдебна практика и от 20 декември 2017 г., Comunidad Autónoma del País Vasco и др./Комисия, C-66/16 P—C-69/16 P, EU:C:2017:999, т. 98). За сметка на това извършваната в производството по обжалване проверка на правната квалификация, която Общият съд е дал на националното право от гледна точка на разпоредба от правото на Съюза, доколкото представлява правен въпрос, е от компетентността на Съда (вж. в този смисъл решения от 3 април 2014 г., Франция/Комисия, C-559/12 P, EU:C:2014:217, т. 83 и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 61—63).

79 В случая се налага изводът, че с това първо твърдение HBH оспорва не съдържанието или обхвата на националното право, така както те са установени от Общия съд, а квалификацията „референтна система“, която той, също както Комисията в спорното решение, е дал на правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите.

80 Понятието „референтна система“ обаче се отнася до първия етап от проверката за селективност на предимството, която селективност съгласно практиката на Съда сама по себе си е елемент от понятието „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (решения от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 74 и цитираната съдебна практика и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54).

81 Доколкото с довода си HBH цели да постави под въпрос дадената от Общия съд правна квалификация на фактите, първото твърдение по второто основание за обжалване е допустимо.

82 Във връзка със съществото на спора следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда, за да се квалифицира национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, трябва да са изпълнени всички посочени по-долу условия. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (решения от 10 юни 2010 г., Fallimento

Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, т. 31 и цитираната съдебна практика и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53).

83 Що се отнася до условието за селективност на предимството, от постоянната практика на Съда следва също така, че преценката на това условие изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните с този правен режим цели се намират в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54 и цитираната съдебна практика).

84 Освен това, когато разглежданата мярка е планирана като схема на помощи, а не като индивидуална помощ, Комисията следва да установи дали, въпреки че предвижда предимство с общо действие, тази мярка дава възможност само на определени предприятия, или на определени области на дейност да се ползват от това предимство (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 55 и цитираната съдебна практика).

85 Що се отнася по-специално до националните мерки, с които се предоставя данъчно предимство, следва да се припомни, че мярка от такова естество, която, макар да не се състои в прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, може да предостави селективно предимство на получателите и поради това представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. За сметка на това данъчно предимство, произтичащо от обща мярка, приложима без разграничение към всички стопански субекти, не представлява такава помощ по смисъла на посочената разпоредба (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 72 и 73 и цитираната съдебна практика; вж. също и решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 56).

86 В този контекст, за да квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, Комисията трябва, на първо място, да установи приложимия в съответната държава членка общ или „обичаен“ данъчен режим и на второ място, да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира посочения общ режим, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната с този общ режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 57 и цитираната съдебна практика).

87 Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, които въвеждат диференциация между предприятия, намиращи се от гледна точка на преследваната с разглеждания правен режим цел в сходно фактическо и правно положение, и които следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, на трето място, че тази диференциация е обоснована, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (вж. в този смисъл решение от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 52; вж. също и решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 58 и цитираната съдебна практика).

88 Следователно преценката дали е изпълнено условието за селективност, по принцип предполага първо да бъде определена референтната система, в която се вписва разглежданата мярка, като определянето на тази система придобива по-голямо значение при данъчните мерки, тъй като

самото съществуване на предимство може да бъде установено само в сравнение с едно „обичайно“ облагане (вж. в този смисъл решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56 и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 55).

89 В този смисъл, преди да се определят всички предприятия, които се намират в сходно фактическо и правно положение, трябва да се определи правният режим, с оглед на който при необходимост следва да се провери сходството между фактическото и правното положение съответно на предприятията, които са облагодетелствани от разглежданата мярка, и на предприятията, които не са облагодетелствани от нея (решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 60).

90 Същевременно квалифицирането на един данъчен режим като „селективен“ не изисква той да бъде такъв, че предприятията, ползващи се евентуално със селективно предимство, по принцип да понасят същите данъчни тежести като останалите предприятия, но да се ползват от дерогиращи правила, поради което селективното предимство може да бъде определено като разликата между обичайната данъчна тежест и данъчната тежест, понасяна от първите предприятия (решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 91).

91 Всъщност едно такова разбиране за критерия за селективност би предполагало, че за да може да бъде квалифициран като „селективен“, данъчният режим трябва да е създаден по определена законодателна техника, което пък изначално би изключило от контрола в областта на държавните помощи някои национални данъчни правила поради самия факт, че те са приети съгласно друга законодателна техника, макар и да произвеждат в правно и/или фактическо отношение същите последици. То би било в разрез с постоянната съдебна практика, съгласно която член 107, параграф 1 ДФЕС не разграничава държавните мерки в зависимост от техните причини или цели, а ги определя в зависимост от техните последици и следователно независимо от използваните техники (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединеното кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 87, 92 и 93 и цитираната съдебна практика).

92 Ако в съответствие с тази съдебна практика използваната законодателна техника не може изначално да изключи национални данъчни правила от обхвата на контрола, предвиден в областта на държавните помощи с Договора за функционирането на ЕС, тази техника не може и да бъде достатъчна за определянето на референтната система, релевантна за целите на преценката изпълнено ли е условието за селективност, тъй като иначе би се придало решаващо значение на формата на държавната намеса вместо на нейните последици. Следователно, както по същество отбелязва и генералният адвокат в точка 108 от заключението си, използваната законодателна техника не може да бъде решаващ критерий при определянето на референтната система.

93 От същата тази съдебна практика обаче произтича и че макар за да се прецени дали данъчната мярка е селективна, използваната законодателна техника не е решаващият критерий, поради което невинаги е необходимо тя да има дерогиращ характер спрямо общия данъчен режим, обстоятелството, че тя има такъв характер заради използваната законодателна техника, е релевантно за целите на тази преценка, когато от нея следва, че разграничени и поначало обект на диференцирано третиране са две категории оператори, а именно тези, за които се прилага дерогиращата мярка, и тези, за които продължава да се прилага общият данъчен режим, макар тези две категории да се намират в сходно положение от гледна точка на преследваната с посочения режим цел (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 77).

94 Освен това следва да се припомни, че фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на дадена мярка, могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер (вж. в този смисъл решения от 29 март 2012 г., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42 и от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group SA и др., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59).

95 Именно с оглед на тези съображения следва да се провери дали, както поддържат HBH и Федерална република Германия, в случая Общият съд е нарушил член 107, параграф 1 ДФЕС, така както е тълкуван от Съда, като е постановил, че Комисията не е допуснала грешка, когато е приела, че релевантната референтна система, за да се прецени дали спорната мярка е селективна, се свежда до правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите.

96 В това отношение следва да се отбележи, че в точка 103 от обжалваното съдебно решение Общият съд припомня, че „в [спорното] решение Комисията определя […] правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите за общо[то] правило, от гледна точка на което следва да се проверява дали се прави разграничение между предприятията, намиращи се в сравнимо фактическо и правно положение, докато [HBH] се позовава на по-общото правило за пренасяне на загубите, което се прилага към всяко данъчно облагане“.

97 Той също така припомня, в точка 104 от това съдебно решение, че „правилото за пренасяне на загубите представлява възможност, с която се ползват всички дружества при прилагането на корпоративния данък“, и че „правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите ограничава посочената възможност в случаите на придобиване на дялово участие, равно или по-голямо от 25 % от капитала, и я премахва при придобиването на дялово участие, по-голямо от 50 % от капитала“, като по-нататък приема, че „[п]оследното правило се прилага систематично във всички хипотези на промяна на акционерната структура, равна или по-голяма от 25 % от капитала, без да се прави разлика [според] естеството или характеристиките на засегнатите предприятия“.

98 В точка 105 от посоченото съдебно решение Общият съд допълва, че „[о]свен това клаузата за преструктуриране е предвидена във формата на изключение от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и се прилага само към ясно определени положения, които са подчинени на това последно правило“.

99 В точка 106 от същото съдебно решение той заключава, че „се налага изводът, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, подобно на правилото за пренасяне на загубите, е част от законодателната рамка, в която се вписва спорната мярка“, че „[с] други думи, релевантната законодателна рамка в конкретния случай е съставена от общото правило за пренасяне на загубите, ограничено от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, и [че] именно в тази рамка следва да се провери дали спорната мярка въвежда диференциация между оператори, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение по смисъла на [съдебната] практика“.

100 В точка 107 от обжалваното съдебно решение Общият съд стига до извода, че „Комисията не допуска грешка, когато, след като установява съществуването на едно по-общо правило, а именно на правилото за пренасяне на загубите, същевременно определя, че референтната законодателна рамка за целите на преценката на селективния характер на спорната мярка е правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите“.

101 Както поддържат HBH и Федерална република Германия, заради тези съображения Общият съд неправилно свежда референтната система по смисъла на съдебната практика във връзка с член 107, параграф 1 от ДФЕС до правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите, като същевременно изключва от тази система общото правило за пренасяне на загубите.

102 Всъщност от тези съображения следва, че макар Общият съд да установява наличието на общо данъчно правило, приложимо за всички предприятия, които подлежат на облагане с корпоративен данък, а именно правилото за пренасяне на загубите, той все пак преценява, че Комисията не е допуснала грешка, като е приела, че релевантната референтна система за целите на проверката дали спорната мярка е селективна се свежда до правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите, и то въпреки че е било безспорно, че самото то е изключение от правилото за пренасяне на загубите и че от цялостния преглед на съдържанието на тези разпоредби би трябвало да се констатира, че прилагането на клаузата за преструктуриране водело до хипотеза в обхвата на общото правило за пренасяне на загубите.

103 Както обаче отбелязва по същество и генералният адвокат в точка 109 от заключението си, видно от припомнената в точки 90—93 от настоящото решение практика на Съда, селективността на дадена данъчна мярка не може да бъде точно преценена с оглед на референтна система, включваща няколко разпоредби, които са били извадени изкуствено от по-широка законодателна рамка. Следователно, като изключва по този начин от релевантната в случая референтна система общото правило за пренасяне на загубите, Общият съд очевидно определя същата твърде тясно.

104 Доколкото, за да стигне до този извод, Общият съд се основава на факта, че спорната мярка е формулирана като изключение от правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите, следва да се припомни, както вече бе посочено в точка 92 от настоящото решение, че използваната законодателна техника не може да бъде решаващ критерий за целите на определянето на референтната система.

105 Освен това в случая никакъв полезен довод в подкрепа на обжалваното съдебно решение не може да се изведе от решение от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525), тъй като в него Съдът не се е произнесъл по това каква е трябвало да бъде референтната система в случая, с който е бил сезиран.

106 От всичко изложено по-горе следва, че първото твърдение по посоченото от HBH второ основание за обжалване е основателно и в това отношение не е необходимо да се разглежда вторият аспект на представения в негова подкрепа довод. Следва също така да се отбележи, че именно на основание на неправилния си извод, че Комисията не е допуснала грешка, когато е приела, че релевантната в случая референтна система за преценката дали спорната мярка е селективна се свежда до правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите, Общият съд анализира доводите, които HBH по-нататък излага пред него, за да докаже, от една страна, че спорната мярка не е селективна prima facie и от друга страна, че спорната мярка е обоснована предвид естеството и цялостната структура на данъчната система.

107 Видно обаче от съдебната практика, припомнена в точки 83 и 86—89 от настоящото решение, неправилното определяне на референтната система, с оглед на която трябва да се прецени дали дадена мярка е селективна, неизбежно опорочава целия анализ, що се отнася до условието за селективност. При това положение следва да се уважи жалбата и да се отменят точки 2 и 3 от диспозитива на обжалваното съдебно решение, без да е необходимо да се разглеждат второто и третото твърдение по второто основание за обжалване, нито пък първото основание за обжалване.

По жалбата пред Общия съд

108 Съгласно член 61, първа алинея от Статута на Съда на Европейския съюз в случай на отмяна на решение на Общия съд Съдът може сам да постанови окончателно решение по делото, когато фазата на производството позволява това.

109 Настоящият случай е такъв. При това положение е достатъчно да се отбележи, че видно от изложените в точки 82—107 от настоящото решение мотиви, първото твърдение по посоченото от HBH пред Общия съд първо основание за отмяна е основателно, доколкото с него се цели да се установи, че Комисията неправилно е определила референтната система, релевантна за преценката дали спорната мярка е селективна, свеждайки тази система до правилото за погасяване на правото за пренасяне на загубите. Тъй като Комисията е преценила дали спорната мярка е селективна с оглед на неправилно определена референтна система, спорното решение следва да бъде отменено.

По съдебните разноски

110 Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е неоснователна или когато е основателна и Съдът се произнася окончателно по спора, той се произнася по съдебните разноски.

111 Съгласно член 138, параграф 1 от този правилник, приложим към производствата по обжалване на основание член 184, параграф 1 от същия, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане.

112 Комисията е загубила делото както по насрещната, така и по главната жалба, спорното решение е отменено и HBH е направило искане Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски, поради което тя трябва да бъде осъдена да понесе освен собствените си съдебни разноски и тези, направени от HBH съответно в първоинстанционното и в настоящото производство по обжалване.

113 Съгласно член 184, параграф 4 от същия процедурен правилник, ако не е жалбоподател, встъпилата в първоинстанционното производство страна може да бъде осъдена да заплати съдебните разноски във връзка с производството по обжалване само ако е участвала в писмената или устната фаза на производството пред Съда. Когато такава страна участва в производството, Съдът може да реши тя да понесе направените от нея съдебни разноски.

114 Федерална република Германия, встъпила страна в първоинстанционното производство, участвала в устната фаза на производството пред Съда, не е поискала Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. При това положение следва да се постанови, че тя понася съдебните разноски, които е направила в настоящото производство по обжалване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Отхвърля насрещната жалба.

2) Отменя точки 2 и 3 от диспозитива на решението на Общия съд на Европейския съюз от 4 февруари 2016 г., Heitkamp BauHolding/Комисия (T-287/11, EU:T:2016:60).

3) Отменя Решение 2011/527/ЕС на Комисията от 26 януари 2011 година относно държавна помощ C 7/10 (ex CP 250/09 и NN 5/10), приведена в действие от Германия Схема за пренасяне на данъчни загуби в случай на преструктуриране на предприятия в затруднение („Sanierungsklausel“).

4) Осъжда Европейската комисия да понесе освен собствените съдебни разноски и тези, които г-н Dirk Andres, действащ в качеството на синдик в производството по несъстоятелност на Heitkamp BauHolding GmbH, е направил в първоинстанционното и в настоящото производство по обжалване.

5) Федерална република Германия понася съдебните разноски, които е направила в настоящото производство по обжалване.

Подписи