

PRESUDA OP?EG SUDA (deveto vije?e)

4. velja?e 2016. (\*)

„Državne potpore – Njema?ko porezno zakonodavstvo u vezi s prijenosom gubitaka u budu?e porezno razdoblje (Sanierungsklausel) – Odluka o proglašenju potpore nespojivom s unutarnjim tržištem – Tužba za poništenje – Osobni utjecaj – Dopuštenost – Pojam državne potpore – Selektivnost – Narav i struktura poreznog sustava“

U predmetu T-287/11,

**Heitkamp BauHolding GmbH**, sa sjedištem u Herneu (Njema?ka), koji su zastupali W. Niemann, M. Kiera-Nöllen i S. Geringhoff, a potom W. Niemann, S. Geringhoff i P. Dodos, odvjetnici, tužitelj,

kojeg podupire

**Savezna Republika Njema?ka**, koju zastupaju T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata, intervenijent,

protiv

**Europske komisije**, koju su zastupali R. Lyal, T. Maxian Rusche i M. Adam, a potom R. Lyal, T. Maxian Rusche i C. Egerer, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva za poništenje Odluke Komisije 2011/527/EU od 26. sije?nja 2011. o državnoj potpori C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) koju je Njema?ka dodijelila na temelju sanacijske klauzule propisane Zakonom o porezu na dobit (KStG, Sanierungsklausel) (SL L 235, str. 26.),

OP?I SUD (deveto vije?e),

u sastavu: G. Berardis, predsjednik, O. Czúcz i A. Popescu (izvjestitelj), suci,

tajnik: K. Andová, administratorica,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. srpnja 2015.,

donosi sljede?u

## Presudu

### Nacionalni pravni okvir

#### *Pravilo o prijenosu gubitaka*

1 U Njema?koj, gubici ostvareni tijekom jednog poreznog razdoblja mogu na temelju ?lanka 10.d stavka 2. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak) biti preneseni u budu?a porezna razdoblja, što zna?i da gubici o kojima je rije? mogu biti odbijeni od oporezivog dohotka u

sljede?im razdobljima (u dalnjem tekstu: pravilo o prijenosu gubitaka).

2 Na temelju ?lanka 8. stavka 1. Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit, u dalnjem tekstu: KStG), pravilo o prijenosu gubitaka primjenjuje se i na poduzetnike koji su obveznici poreza na dobit.

#### *Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka*

3 Mogu?nost prijenosa gubitaka vodila je do stjecanja, isklju?ivo radi porezne uštede, „društava ljuštura“, to jest poduzetnika koji su ve? odre?eno vrijeme u potpunosti prestali obavljati gospodarsku djelatnost, ali su i dalje raspolagali pravom na prijenos gubitaka (transakcije zvane „Mantelkauf“).

4 Kako bi sprije?io stjecanje „društava ljuštura“, njema?ki zakonodavac je 1997. uveo ?lanak 8. stavak 4. KStG-a (u dalnjem tekstu: staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka). Ta je odredba prijenos gubitaka ograni?ava na poduzetnike koji su pravno i gospodarski bili identi?ni onima koji su ostvarili gubitke. Prema toj odredbi, društva se nisu smatrala identi?nim ako je bilo preneseno više od polovine udjela u društvu kapitala i ako je društvo kapitala nastavilo ili ponovo pokrenulo svoju djelatnost s pretežno novim obrtnim kapitalom.

5 Me?utim, staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka propisivalo je iznimku navedenu u ?lanku 8. stavku 4. tre?oj re?enici KStG-a, prema kojoj gospodarski identitet postoji i ne primjenjuje se pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u slu?aju „sanacije“ društva koje je bilo predmet stjecanja. To je bio slu?aj u dvije situacije: s jedne strane, kada je novouloženi obrtni kapital služio jedino sanaciji poslovanja koje je prouzro?ilo preostali odbitak gubitaka i subjekt je nastavio poslovanje toga društva u sljede?ih pet godina u usporedivom opsegu, prema ukupnoj slici njegove gospodarske situacije; s druge strane, kada je stjecatelj, umjesto da uloži u obrtni kapital, nadoknadio gubitke koji su nastali društvu koje ih je zabilježilo.

6 Unternehmensteuerreformgesetzom (Zakon o reformi oporezivanja poduzetnika) je 2008. ukinuto staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i u KStG je dodan novi ?lanak 8.c stavak 1. (u dalnjem tekstu: pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka). Ta odredba ograni?ava mogu?nost prijenosa gubitaka u slu?aju stjecanja 25 % ili više udjela u društvu (u dalnjem tekstu: štetno stjecanje udjela). Preciznije, nova odredba propisuje, kao prvo, da u slu?aju prijenosa 25 % do 50 % upisanog kapitala, ?lanskih prava, prava sudjelovanja ili prava glasa u društvu unutar pet godina, pravo na prijenos neiskorištenih gubitaka prestaje razmjerno izvršenoj izmjeni izraženoj u postocima i, kao drugo, da se neiskorišteni gubici više ne mogu odbiti u slu?aju prijenosa više od 50 % upisanog kapitala, ?lanskih prava, prava sudjelovanja ili prava glasa u društvu na stjecatelja.

7 Novo pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u po?etku nije predvi?alo nikakvu iznimku. Me?utim, porezna tijela su u slu?aju štetnog stjecanja udjela radi sanacije poduzetnika u teško?ama mogla dodijeliti oslobo?enja od poreza iz razloga pravi?nosti, primjenjuju?i odluku njema?kog ministra financija o sanaciji od 27. ožujka 2003. (u dalnjem tekstu: odluka o sanaciji).

#### *Sanacijska klauzula*

8 Njema?ka vlada je u rujnu 2007. Bundestagu (donji dom saveznog parlamenta) predstavila nacrt zakona naziva „Zakon MoRaKG“ o modernizaciji op?ih uvjeta koji ure?uju ulaganja u kapital koji je, me?u ostalim, propisivao iznimku od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga

gubitka.

9 Nakon obavještavanja o nacrtu zakona o kojemu je rije? u skladu s ?lankom 108. stavkom 3. UFEU-a, Europska komisija je Odlukom 2010/13/EZ od 30. rujna 2009. o programu potpora C 2/09 (ex N 221/08 i N 413/08) koji Njema?ka želi provesti kako bi modernizirala op?e uvjete koji ure?uju ulaganja u kapital (SL 2010., L 6, str. 32.) zabranila planiranu iznimku kvalificiraju?i je kao državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

10 U lipnju 2009. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherungu (Zakon o zdravstvenom osiguranju u vezi sa sniženjem poreza u korist gra?ana) dodan je ?lanak 8.c stavak 1.a KStG-a (u dalnjem tekstu: sanacijska klauzula ili sporna mjera), prema kojem prijenos gubitaka ostaje i dalje mogu? ako je stjecanje poduzetnika u teško?ama izvršeno u svrhe sanacije. Na temelju te klauzule, subjekt može izvršiti prijenos gubitaka i u slu?aju štetnog stjecanja udjela pod sljede?im prepostavkama:

- (a) stjecanje udjela izvršava se radi sanacije društva;
- (b) u trenutku stjecanja, poduzetnik je nesolventan ili prezadužen ili prijeti opasnost da ?e to postati;
- (c) održane su bitne strukture poduze?a, a što prepostavlja da:
  - subjekt poštuje dogovor sklopljen izme?u uprave i radni?kog vije?a koji sadržava pravilo o zadržavanju radnih mesta,
  - ili je zadržano 80 % radnih mesta (izra?unanih na temelju zbroja prosje?nih godišnjih pla?a) tijekom pet prvih godina nakon stjecanja udjela,
  - ili je unutar dvanaest mjeseci nakon stjecanja izvršen znatan priljev obrtnog kapitala ili su još uvijek naplativi dugovi otpušteni; smatra se da je izvršen znatan priljev ako novi obrtni kapital odgovara najmanje 25 % aktive prethodne poslovne godine; svi izdaci koje društvo kapitala izvrši unutar tri godine nakon priljeva novog obrtnog kapitala smanjuju vrijednost novog obrtnog kapitala;
- (d) unutar pet godina nakon stjecanja udjela nije promijenjen gospodarski sektor;
- (e) u trenutku stjecanja udjela poduzetnik nije prestao obavljati svoju djelatnost.

11 Sanacijska klauzula stupila je na snagu 10. srpnja 2009. s retroaktivnim u?inkom od 1. sije?nja 2008., odnosno istoga dana kada je na snagu stupilo i pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.

#### *Klauzule o skrivenim pri?uvama i o koncernu*

12 U prosincu 2009. Wachstumsbeschleunigungsgesetzom (Zakon o ja?anju gospodarskog rasta) s u?inkom od 1. sije?nja 2010. uvedene su dvije nove iznimke od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, odnosno, s jedne strane, ?lanak 8.c stavak 1. peta re?enica KStG-a (u dalnjem tekstu: klauzula o koncernu) i, s druge strane, ?lanak 8.c stavak 1. šesta re?enica KStG-a (u dalnjem tekstu: klauzula o skrivenim pri?uvama).

13 Klauzula o koncernu propisuje da se prijenosi gubitaka zadržavaju za sva restrukturiranja koja su izvršena isklju?ivo unutar koncerna na ?elu koje se nalazi samo jedna osoba ili samo jedno društvo koje drži 100 % dionica.

14 Klauzula o skrivenim pri?uvama propisuje da se prijenosi gubitaka zadržavaju u dijelu u

kojem prilikom štetnog stjecanja udjela ti gubici odgovaraju skrivenim pri?uvama obrtnog kapitala društva, podrazumijevaju?i pod „skrivenim pri?uvama“ iznos koji proizlazi iz razlike izme?u, s jedne strane, ukupnog vlastitog kapitala iskazanog u poreznom izra?unu dobiti i, s druge strane, vrijednosti dionica društva koja odgovara njegovu vlastitom kapitalu.

### **?injenice iz kojih proizlazi spor**

15 Tužitelj, Heitkamp BauHolding GmbH, je društvo kojemu je od 2008. prijetila nesolventnost i trebalo je sanaciju.

16 Dana 20. velja?e 2009. društvo majka tužitelja, Heitkamp KG, otkupilo je dionice tužitelja kako bi spojilo dva društva.

17 Na dan transakcije o kojoj je rije?, tužitelj je ispunjavao pretpostavke potrebne za primjenu sanacijske klauzule, kao što proizlazi iz obvezuju?e obavijesti Finanzamt Herne (porezna uprava u Herneu) od 11. studenoga 2009. (u dalnjem tekstu: obvezuju?a obavijest).

18 Osim toga, tužitelj je 29. travnja 2010. od porezne uprave primio obavijest o djelomi?noj uplati o porezu na dobit za 2009. koja je uzela u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule.

19 Nakon Komisijine odluke da pokrene formalni istražni postupak (vidjeti to?ku 25. ove presude), njema?ko ministarstvo financija je dopisom od 30. travnja 2010. poreznoj upravi naložilo da više ne primjenjuje sanacijsku klauzulu.

20 Zbog toga je 27. prosinca 2010. obavijest o djelomi?noj uplati od 29. travnja 2010. zamijenjena novom obavijesti o djelomi?noj uplati o porezu na dobit za 2009. koja nije uzela u obzir sanacijsku klauzulu. Tužitelj je u sije?nju 2011. primio obavijesti o djelomi?noj uplati poreza na dobit za sljede?a porezna razdoblja te za druge poreze i pristojbe koje su tako?er zanemarile sanacijsku klauzulu.

21 Tužitelj je 1. travnja 2011. primio porezna rješenja o porezu na dobit i porezu na obavljanje djelatnosti za 2009. Zbog neprimjenjivanja sanacijske klauzule tužitelj nije mogao prenijeti gubitke koji su postojali na dan 31. prosinca 2008.

22 Porezna uprava je 19. travnja 2011. poništila obvezuju?u obavijest.

23 Savezna Republika Njema?ka je 22. srpnja 2011., sukladno zahtjevima pobijane odluke (vidjeti to?ku 34. ove presude), Komisiji dostavila popis poduzetnika koji su bili korisnici sporne mjere. Tužiteljevo ime nalazilo se na popisu me?u poduzetnicima za koje su poništene obvezuju?e obavijesti o primjeni sanacijske klauzule.

24 Tužitelj je podnio žalbu protiv navedenih obavijesti o djelomi?noj uplati i poreznih rješenja poreznoj upravi i nadležnim poreznim sudovima. Rješenjem od 1. kolovoza 2011. Finanzgericht Münster (porezni sud u Münsteru) naložio je odgodu izvršenja navedenih rješenja.

### **Upravni postupak**

25 Dopisima od 5. kolovoza i 30. rujna 2009. Komisija je od Savezne Republike Njema?ke zatražila informacije o ?lanku 8.c KStG-a. Njema?ka tijela odgovorila su na taj zahtjev dopisima od 20. kolovoza i 5. studenoga 2009. Odlukom od 24. velja?e 2010. (SL C 90, str. 8., u dalnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka) Komisija je u vezi s državnom potporom C 7/10 (ex NN 5/2010) pokrenula formalni istražni postupak propisan u ?lanku 108. stavku 2. UFEU-a.

26 Nakon objave odluke o pokretanju postupka u *Službenom listu Europske unije* 8. travnja 2010. zainteresirane strane pozvane su da podnesu svoja o?itovanja. Njema?ka tijela odgovorila su na taj poziv dopisom od 9. travnja 2010.

27 Održana su dva sastanka izme?u Komisijinih službi i predstavnika Savezne Republike Njema?ke, 9. travnja i 3. lipnja 2010. Potonja je 2. srpnja 2010. dostavila dodatne informacije. Komisija nije primila primjedbe od zainteresiranih strana.

### **Pobjijana odluka**

28 Komisija je 26. sije?nja 2011. donijela Odluku 2011/527/EU o državnoj potpori C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) koju je Njema?ka dodijelila na temelju sanacijske klauzule propisane Zakonom o porezu na dobit („KStG, Sanierungsklausel“) (SL L 235, str. 26., u dalnjem tekstu: pobijana odluka).

29 Kao prvo, Komisija je sanacijsku klauzulu kvalificirala kao državnu potporu.

30 Prvo, Komisija je istaknula da je mogu?nost koju je njema?ka vlada dala odre?enim poduzetnicima da smanje svoje porezno optere?enje prijenosom gubitaka dovela do gubitka javnih prihoda te da je stoga bila dodijeljena iz državnih sredstava. Dodala je da je potpora bila dodijeljena na temelju zakona i da se stoga treba pripisati državi.

31 Drugo, smatrala je da je sanacijska klauzula uvela iznimku od op?e norme koja je uspostavila pravilo o prestanku prava na prijenos poreznog gubitka društava kojima su se promijenili dioni?ari. Navedena klauzula je stoga poduzetnicima koji su ispunjavali prepostavke potrebne da je mogu iskoristiti mogla dati selektivnu prednost koja nije opravdana naravi ili op?om strukturom sustava. Naime, prema mišljenju Komisije, sanacijskom klauzulom nastojale su se suzbiti poteško?e nastale zbog gospodarske i financijske krize, a što predstavlja cilj koji nije cilj poreznoga sustava.

32 Tre?e, Komisija je utvrdila da se sanacijska klauzula primjenjuje na sve njema?ke gospodarske grane koje su prisutne na gotovo svim tržištima na kojima postoji tržišno natjecanje i razmjena me?u državama ?lanicama. Slijedom toga, mjera je mogla utjecati na razmjenu me?u državama ?lanicama i narušavati ili prijetiti da ?e narušiti tržišno natjecanje. Osim toga, s obzirom na to da su svi poduzetnici – mogu?i korisnici – bili poduzetnici u teško?ama u smislu Smjernica o državnim potporama za sanaciju i restrukturiranje poduze?a u teško?ama (SL 2004., C 244, str. 2.), nijedan od njih nije dolazio u obzir za *de minimis* potpore u smislu Uredbe Komisije (EZ) br. 1998/2006 od 15. prosinca 2006. o primjeni ?lanaka 87. i 88. [UEZ-a] na *de minimis* potpore (SL L 379, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavljje 8., svezak 3., str. 197.).

33 Kao drugo, Komisija je ispitala može li se mjera smatrati spojivom s unutarnjim tržištem i zaklju?ila da potpore u korist odre?enih korisnika mogu biti odobrene u obliku iznosa ograni?ene potpore koja je spojiva s unutarnjim tržištem, u dijelu u kojem one ispunjavaju sve prepostavke njema?kog programa potpora koji je bio odobren u smislu privremenog okvira Zajednice za državne potpore kojima se podupire pristup financiranju u trenuta?noj financijskoj i gospodarskoj krizi (SL 2009., C 83, str. 1.). Nasuprot tomu, Komisija je isklju?ila spojivost sanacijske klauzule s unutarnjim tržištem na temelju Smjernica za sanaciju i restrukturiranje poduze?a u teško?ama, Smjernica o državnim potporama s regionalnim ciljem za razdoblje 2007. – 2013. (SL 2006., C 54, str. 13.) i Smjernica o državnim potpora za zaštitu okoliša (SL 2008., C 82, str. 1.), kao i u pogledu ?lanka 107. stavka 3. UFEU-a.

34 Kao tre?e, Komisija je Saveznoj Republici Njema?koj naložila da poduzme sve potrebne

mjere da od korisnika vrati nezakonito dodijeljenu potporu. Osim toga, Savezna Republika Njema?ka trebala je sastaviti popis poduzetnika koji su bili korisnici potpore od 1. sije?nja 2008. Komisija je tako?er precizirala da je godišnji datum dospije?a poreza na dobit relevantni datum na koji je doti?na potpora bila stavljena na raspolaganje korisnicima i da iznos potpore koji treba biti vra?en treba izra?unati temelje?i se na poreznim prijavama doti?nih poduzetnika. Iznos potpore prema Komisijinu mišljenju odgovara razlici izme?u iznosa poreza koji bi trebao biti pla?en da sanacijska klauzula nije bila primijenjena i onoga koji je stvarno upla?en nakon njezine primjene.

35 Izreka pobijane odluke glasi kako slijedi:

„?lanak 1.

Državna potpora koju je Njema?ka povredom ?lanka 108. stavka 3. [...] UFEU-a nezakonito dodijelila na temelju ?lanka 8.c stavka 1.a [KStG-a] nije spojiva s unutarnjim tržištem.

?lanak 2.

Pojedina?ne potpore dodijeljene u okviru propisa navedenog u ?lanku 1. spojive su unutarnjim tržištem na temelju ?lanka 107. stavka 3. to?ke (b) UFEU-a, kako se tuma?i u Privremenom okviru Zajednice, pod uvjetom da iznos potpore ne prelazi 500 000 eura, da 1. srpnja 2008. korisnik nije bio poduzetnik u teško?ama te da su ispunjene sve druge prepostavke propisane u to?ki 4.2.2. Privremenog okvira Zajednice i u odluci o odobrenju njema?kog programa potpore/potpore.

?lanak 3.

Pojedina?ne potpore dodijeljene u okviru propisa navedenog u ?lanku 1. koje su – na dan na koji su dodijeljene – ispunjavale prepostavke programa potpore/potpore koje je Komisija odobrila na pravnoj osnovi koja se razlikuje od one uspostavljene [Uredbom Komisije (EZ) br. 800/2008 od 6. kolovoza 2008. o ocjenjivanju odre?enih kategorija potpora sukladnima sa zajedni?kim tržištem u primjeni ?lanaka 87. i 88. [UEZ-a] (Uredba o op?em skupnom izuze?u) (SL L 214, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 159.)], Smjernicama o državnim potporama s regionalnim ciljem ili Okvirom Zajednice za državne potpore za istraživanje, razvoj i inovacije [(SL 2006., C 323, str. 1.)] i koje ne isklju?uju poduzetnike u teško?ama kao potencijalne korisnike, spojive su s unutarnjim tržištem do najve?e vrijednosti intenziteta potpore koja se primjenjuje na tu vrstu potpore.

?lanak 4.

1. Njema?ka je dužna poništiti potporu iz ?lanka 1.

2. Njema?ka ?e od korisnika vratiti nespojive potpore koje su dodijeljene u okviru propisa iz ?lanka 1.

[...]

?lanak 6.

1. U roku od dva mjeseca od obavijesti o ovoj odluci, Njema?ka dostavlja Komisiji sljede?e informacije:

(a) popis korisnika koji su primili potporu na temelju programa iz ?lanka 1. i ukupni iznos potpore koji je svaki korisnik primio na temelju tog propisa;

[...]"

[neslužbeni prijevod]

### **Postupak i zahtjevi stranaka**

36 Tužbom podnesenom tajništvu Op?eg suda 6. lipnja 2011. tužitelj je pokrenuo ovaj postupak.

37 Komisija je zasebnim aktom podnesenim tajništvu Op?eg suda 16. rujna 2011. istaknula prigovor nedopuštenosti na temelju ?lanka 114. stavka 1. Poslovnika Op?eg suda od 2. svibnja 1991. Tužitelj je svoja o?itovanja na taj prigovor podnio 20. listopada 2011.

38 Aktom podnesenim tajništvu Op?eg suda 29. kolovoza 2011. Savezna Republika Njema?ka podnijela je zahtjev za intervenciju u ovom predmetu u potporu zahtjevu tužitelja. Rješenjem od 5. listopada 2011. predsjednik drugog vije?a Op?eg suda dozvolio je tu intervenciju. Savezna Republika Njema?ka podnijela je svoj intervencijski podnesak, ograni?en na dopuštenost, a druge stranke su podnijele svoja o?itovanja o tome u dodijeljenim rokovima.

39 Budu?i da je sastav vije?a Op?eg suda izmijenjen, sudac izvjestitelj raspore?en je u osmo vije?e kojemu je stoga dodijeljen ovaj predmet.

40 Rješenjem od 30. sije?nja 2012. predsjednik osmog vije?a je na tužiteljev zahtjev naložio prekid postupka do 4. rujna 2012.

41 Budu?i da je sastav vije?a Op?eg suda izmijenjen, sudac izvjestitelj raspore?en je u deveto vije?e kojemu je stoga dodijeljen ovaj predmet.

42 Rješenjem Op?eg suda (deveto vije?e) od 21. svibnja 2014., odluka o prigovoru nedopuštenosti odgo?ena je do odluke o meritumu, sukladno ?lanku 114. stavku 4. Poslovnika od 2. svibnja 1991.

43 Komisija je 3. srpnja 2014. podnijela odgovor na tužbu. Tužitelj je 15. kolovoza 2014. podnio repliku, a Komisija 13. prosinca 2014. odgovor na repliku.

44 Savezna Republika Njema?ka je 21. kolovoza 2014. podnijela svoj intervencijski podnesak, a druge stranke svoja o?itovanja na njega u odre?enim rokovima.

45 U okviru mjera upravljanja postupkom propisanim ?lankom 64. Poslovnika od 2. svibnja 1991., Op?i sud (deveto vije?e) postavio je 19. svibnja 2015. pisana pitanja na koja su stranke odgovorile u odre?enim rokovima.

46 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja Op?eg suda saslušana su na raspravi održanoj 8. srpnja 2015.

47 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njema?ka, od Op?eg suda zahtijeva da:

- odbije prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija;
- poništi pobijanu odluku;
- naloži Komisiji snošenje troškova.

48 Komisija od Op?eg suda zahtijeva da:

- tužbu odbaci kao nedopuštenu odnosno da je podredno odbije kao neosnovanu;
- naloži tužitelju snošenje troškova.

## Pravo

### *Dopuštenost tužbe*

49 U prilog svojem prigovoru nedopuštenosti, Komisija isti?e da je ova tužba nedopuštena jer tužitelj nije dokazao niti da su ispunjene prepostavke iz ?lanka 263. stavka 4. UFEU-a niti da ima pravni interes.

### Pravni interes u smislu ?lanka 263. stavka 4. UFEU-a

50 Kao prvo, Komisija tužitelju osporava pravni interes u dijelu u kojem se pobijana odluka na njega ne odnosi osobno.

51 Komisija isti?e da tužitelj nije stvarni korisnik pojedina?nih potpora dodijeljenih na temelju sanacijske klauzule, povrat kojih je ona naložila. Naime, porezni dug utvr?uje se pravno obvezuju? jedino poreznim rješenjem, u skladu s ?lankom 155. stavkom 1. njema?kog Poreznog zakonika.

52 Bez poreznog rješenja kojim je utvr?en njegov porezni dug primjenom sporne mjere, tužitelj se ne može pozivati na to da ona na njega osobno utje?e, ni na temelju obavijesti o djelomi?noj uplati ni na temelju obvezuju?e obavijesti. Tako?er se ne može pozivati ni na svojstvo zainteresirane stranke u smislu ?lanka 108. stavka 2. UFEU-a. Komisija u tom pogledu pravi razliku izme?u nastanka porezne obveze i njezina dospije?a te isti?e da bi jedino pravno obvezuju?e utvr?enje smanjenja poreznoga duga poreznim rješenjem moglo poduprijeti tvrdnju o postojanju osobnog utjecaja na tužitelja.

53 U tim okolnostima pobijana odluka ne nalaže povrat potpore koja je tužitelju ve? dodijeljena nego ostavlja nacionalnoj upravi da izvede zaklju?ke iz nespojivosti programa potpora s unutarnjim tržištem poreznim rješenjima. Potonja se mogu pobijati pred nacionalnim sudom, kao što se dogodilo u ovom slu?aju, u kojem je Finanzgericht odgodio izvršenje poreznih rješenja o kojima je rije?.

54 Kao drugo, Komisija naglašava da tužba nije dopuštena ni na temelju tre?e prepostavke iz ?lanka 263. stavka 4. UFEU-a, s obzirom na to da pobijana odluka sadržava provedene mjere, to jest izradu poreznog rješenja.

55 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njema?ka, isti?e da je tužba dopuštena.

56 Sukladno ?lanku 263. stavku 4. UFEU-a „[s]vaka fizi?ka ili pravna osoba može [...] pokrenuti postupke protiv akta koji je upu?en toj osobi ili koji se izravno i osobno odnosi na nju te protiv regulatornog akta koji se izravno odnosi na nju, a ne podrazumijeva provedbene mjere.“

57 Uvodno treba podsjetiti na to da tužitelj nije adresat pobijane odluke i da je njezin jedini adresat Savezna Republika Njema?ka.

58 Tako?er treba istaknuti da, u dijelu u kojem ?lanak 4. pobijane odluke obvezuje Saveznu Republiku Njema?ku da poništi i od korisnika vrati potporu iz ?lanka 1. navedene odluke, treba smatrati da se ta odluka izravno odnosi na tužitelja. Naime, dva kriterija izravnog utjecaja koji su

uspostavljeni sudskom praksom, odnosno, prvo, ?injenica da akt o kojem je rije? mora izravno proizvoditi u?inke na pravnu situaciju tužitelja i, drugo, ?injenica da navedeni akt svojim adresatima koji su zaduženi za njezinu provedbu ne smije ostavljati nikakvu diskrečiju ovlast, ispunjena su u ovom slu?aju (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2009., Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Zb., EU:C:2009:556, t. 48. i navedenu sudsku praksu). Uostalom, Komisija u tom pogledu ne isti?e nikakav prigovor.

59 S obzirom na to da je utvr?en izravan utjecaj na tužitelja, treba ispitati utje?e li pobijana odluka na njega i osobno, a da pritom nije potrebno, u slu?aju potvrđnog odgovora, ispitati je li pobijana odluka regulatorni akt koji ne podrazumijeva provedbene mjere.

60 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, subjekti koji nisu adresati neke odluke mogu tvrditi da se ta odluka osobno odnosi na njih samo ako na njih utje?e zbog odre?enih osobina koje su im svojstvene ili zbog neke ?injeni?ne situacije koja ih razlikuje od bilo koje druge osobe, izdvajaju?i ih uslijed toga pojedina?no, poput osoba kojima je odluka upu?ena (presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija, 25/62, Zb., EU:C:1963:17, str. 223.; od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, Zb., EU:C:2011:368, t. 52. i od 19. prosinca 2013., Telefónica/Komisija, C-274/12 P, Zb., EU:C:2013:852, t. 46.).

61 Stoga poduzetnik u na?elu ne može podnijeti tužbu za poništenje Komisijine odluke kojom se zabranjuje neki sustav potpora ako se ta odluka na njega odnosi samo na temelju ?injenice da pripada predmetnom sektoru i da je potencijalni korisnik navedenog sustava. Naime, takva odluka pokazuje se, u pogledu toga poduzetnika, kao mjera op?eg dosega koja se primjenjuje na situacije koje su objektivno utvr?ene i proizvodi obvezuju?e pravne u?inke u pogledu kategorije osoba koje su op?enito i apstraktno odre?ene (vidjeti presude od 29. travnja 2004., Italija/Komisija, C-298/00 P, Zb., EU:C:2004:240, t. 37. i navedenu sudsku praksu, i od 11. lipnja 2009., Acegas/Komisija, T-309/02, Zb., EU:T:2009:192, t. 47. i navedenu sudsku praksu). U tom pogledu mogu?nost da se, s više ili manje to?nosti, odredi broj ili ?ak identitet pravnih subjekata na koje se primjenjuje neka mjera ni u kojem slu?aju ne zna?i kako treba smatrati da se ta mjera osobno odnosi na te subjekte sve dok se njezina primjena ostvaruje na temelju objektivnih pravnih ili ?injeni?nih okolnosti odre?enih u predmetnom aktu (presuda Telefónica/Komisija, t. 60. *supra*, EU:C:2013:852, t. 47.).

62 Nasuprot tomu, u slu?aju kad odluka doti?e skupinu osoba koje su bile odre?ene ili odredive u trenutku donošenja tog akta i prema kriterijima koji su svojstveni ?lanovima skupine, ta se odluka može osobno odnositi na te osobe kao na dio uskoga kruga gospodarskih subjekata (presude od 17. sije?nja 1985., Piraiki-Patraiki i dr./Komisija, 11/82, Zb., EU:C:1985:18, t. 31.; od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, Zb., EU:C:2006:416, t. 60., i Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 54.).

63 S obzirom na tu sudsku praksu valja ispitati treba li s obzirom na njegovu ?injeni?nu i pravnu situaciju smatrati da pobijana odluka izravno utje?e na tužitelja.

64 Uvodno, protivno tužiteljевim argumentima, treba isklju?iti da mu njegovo svojstvo „zainteresirane“ osobe u smislu ?lanka 108. stavka 2. UFEU-a daje poseban status koji ozna?ava osobni utjecaj na njega, tim više jer nije koristio procesna prava koja iz toga proizlaze, osobito prava da podnese svoja o?itovanja tijekom formalnog istražnog postupka (vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2005., Komisija/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Zb., EU:C:2005:761, t. 37.).

65 Što se ti?e osobnog utjecaja u smislu presude Plaumann/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:1963:17), treba istaknuti da je situacija u kojoj se nalazi tužitelj obilježena niže navedenim elementima.

66 Prvo, u trenutku zaklju?enja poreznog razdoblja u 2009. – i time prije Komisijina pokretanja postupka – tužitelj je na temelju njema?kog propisa imao pravo prijenosa svojih gubitaka jer su bile ispunjene prepostavke propisane sanacijskom klauzulom.

67 Drugo, tijekom 2009. tužitelj je ostvario oporezivu dobit od koje je mogao odbiti gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule.

68 Te okolnosti potvrdila je njema?ka porezna uprava obvezuju?om obavijesti i obavijesti o djelomi?noj uplati poreza na dobit za 2009. koje su uzele u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule (vidjeti to?ke 17. i 18. ove presude). Osim toga, ?injenica primanja obvezuju?e obavijesti dovela je potom do upisa tužiteljeva imena na popis koji su njema?ka tijela dostavila Komisiji na temelju ?lanka 6. stavka 1. to?ke (b) pobijane odluke.

69 Stoga je primjenom njema?kog propisa bilo izvjesno da je u trenutku zatvaranja poreznog razdoblja u 2009. tužitelj ostvario uštedu poreza, a što je, uostalom, mogao precizno odrediti. Naime, s obzirom na to da njema?ka tijela nisu raspolagala nikakvom marginom prosudbe u pogledu primjene sporne mjere, ostvarenje navedene uštede poreza na temelju pravila za primjenu poreznog sustava pla?anjem sniženog poreza bilo je samo pitanje vremena. Tužitelj je stoga raspolagao ste?enim pravom na primjenu te porezne uštede – koje su prije donošenja odluke o pokretanju postupka a potom pobijane odluke potvrdila njema?ka tijela – koje bi se bez tih odluka ostvarilo izdavanjem poreznog rješenja koje bi dopuštao prijenos gubitaka i posljedi?ni upis prijenosa u njegovu bilancu. Zbog toga su je njema?ka tijela i Komisija lako mogle odrediti.

70 Stoga se ne može smatrati da pobijana odluka na tužitelja utje?e jedino zbog njegove pripadnosti sektoru o kojem je rije? i njegova statusa potencijalnog korisnika nego ga, naprotiv, treba smatrati dijelom zatvorenog kruga gospodarskih subjekata koji su bili odre?eni ili barem lako odredivi u trenutku donošenja pobijane odluke, u smislu presude Plaumann/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:1963:17) (tako?er vidjeti analogijom presude Belgija i Forum 187/Komisija, t. 62. *supra*, EU:C:2006:416, t. 63.; Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 57.; Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, t. 60. *supra*, EU:C:2011:368, t. 56.; od 27. velja?e 2014., Stichting Woonpunt i dr./Komisija, C-132/12 P, Zb., EU:C:2014:100, t. 59. do 61. i Stichting Woonlinie i dr./Komisija, C-133/12 P, Zb., EU:C:2014:105, t. 46. do 48.).

71 Taj zaklju?ak nije doveden u pitanje ?injenicom da su nakon odluke o pokretanju postupka i potom pobijane odluke, njema?ka tijela donijela mjere kojima su namjeravala ne primjenjivati sanacijsku klauzulu, što je osobito uklju?ivalo poništenje obvezuju?e informacije i donošenje poreznog rješenja o porezu na dobit za porezno razdoblje 2009. koje više nije uzimalo u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule (vidjeti to?ku 21. ove presude).

72 Naime, njema?ka su tijela odlu?ila odgoditi primjenu sanacijske klauzule – a da je pritom, me?utim, nisu ukinula – i izdati porezno rješenje ne primjenjuju?i tu klauzulu, kako bi se uskladila s odlukom o pokretanju postupka i pobijanom odlukom. Stoga se Komisija u okviru ispitivanja dopuštenosti tužbe kojom se nastoji dovesti u pitanje pobijana odluka kojom je Komisija zaklju?ila da je sporna mjera državna potpora i utvrdila njezinu nespojivost s unutarnjim tržištem, ne može pozivati na ?injenicu da su njema?ka tijela odmah poduzela sve mjere potrebne za uskla?ivanje s njom, ?ekaju?i ishod mogu?e tužbe protiv te odluke.

73 Taj zaklju?ak ne može se dovesti u pitanje sudskom praksom na koju se Komisija pozvala u svojim podnescima i tijekom rasprave, osobito presudama Telefónica/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:2013:852), od 11. lipnja 2009., AMGA/Komisija (T-300/02, Zb., EU:T:2009:190), Acegas/Komisija, t. 61. *supra* (EU:T:2009:192), i od 8. ožujka 2012., Iberdrola/Komisija (T-221/10, Zb., EU:T:2012:112).

74 Naime, ?injeni?ne okolnosti u tim predmetima nisu usporedive s onima u ovom predmetu kada je utvr?eno da je, zbog posebnosti njema?kog poreznog zakonodavstva, tužitelj imao ste?eno pravo na poreznu uštedu koje su potvrdila njema?ka porezna tijela (vidjeti to?ku 68. ove presude), a koja okolnost ga razlikuje od drugih subjekata na koje ona utje?e samo kao na potencijalne korisnike sporne mjere (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 55.).

75 Zaklju?ak u to?ki 69. ove presude nije doveden u pitanje ni Komisijinim argumentom prema kojem jedino prednost dodijeljena putem državnih sredstava može poduprijeti postojanje osobnog utjecaja na tužitelja i prema kojem bi finansijski teret za državu nastao jedino u trenutku ako bi sniženje poreza bilo utvr?eno poreznim rješenjem.

76 Naime, treba podsjetiti na to da se elementi na kojima sudska praksa temelji osobni utjecaj u smislu ?lanka 263. stavka 4. UFEU-a (vidjeti to?ke 60. do 62. ove presude) ne preklapaju nužno sa sastavnim elementima državne potpore u smislu ?lanka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti analogijom presudu Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, t. 60. *supra*, EU:C:2011:368, t. 56., 63. i 64.). U smislu presude Plaumann/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:1963:17, str. 223.), odluka se odnosi na subjekt koji nije njezin adresat odluke ako na njega utje?e zbog odre?enih osobina koje su mu svojstvene ili zbog neke ?injeni?ne situacije koja ga razlikuje od bilo koje druge osobe ?ine?i ga tako dijelom uskoga kruga gospodarskih subjekata.

77 Me?utim, u ovom slu?aju treba podsjetiti na to da je, primjenom nacionalnog propisa, tužitelj prije donošenja odluke o pokretanju postupka, a potom pobijane odluke, raspolagao ste?enim pravom, koje su potvrdila njema?ka porezna tijela, da ostvari uštedu poreza za porezno razdoblje u 2009. Usto, Komisija je sâma, u uvodnoj izjavi 50. pobijane odluke precizirala da je i sama mogu?nost koju je njema?ka vlada dala odre?enim poduzetnicima da smanje svoje porezno optere?enje prijenosom gubitaka dovela do gubitka javnih prihoda te da predstavlja državnu potporu.

78 S obzirom na prethodna razmatranja treba zaklju?iti da je u okolnostima ovog slu?aja pobijana odluka izravno i osobno utjecala na tužitelja.

79 Tužitelj stoga ima pravni interes u smislu ?lanka 263. stavka 4. UFEU-a.

#### Pravni interes

80 Komisija isti?e da tužitelj nije korisnik potpore i da stoga ne može imati nikakvu prednost od mogu?eg poništenja pobijane odluke od strane Op?eg suda. Tvrdi da Savezna Republika Njema?ka nakon donošenja odluke nije bila dužna vratiti potporu od tužitelja i da bi, neovisno o mogu?em poništenju pobijane odluke, njema?ka tijela mogla u svakom trenutku odlu?iti da u cijelosti ukinu spornu mjeru.

81 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njema?ka, osporava te argumente.

82 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je tužba za poništenje koju podiže fizi?ka ili pravna osoba dopuštena samo pod pretpostavkom da tužitelj ima interes da pobijani akt bude poništen.

Taj interes pretpostavlja da poništenje odnosnog akta može samo po sebi imati pravne posljedice i da tužba tako može svojim rezultatom donijeti korist osobi koja ju je podnijela (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 63.; Stichting Woonpunt i dr./Komisija, t. 70. *supra*, EU:C:2014:100, t. 50. do 54., i Stichting Woonlinie i dr./Komisija, t. 70. *supra*, EU:C:2014:105, t. 54.).

83 Pretpostavke dopuštenosti tužbe ocjenjuju se, osim odvojenog pitanja gubitka pravnog interesa, u trenutku podnošenja tužbe (vidjeti presudu od 21. ožujka 2002., Shaw i Falla/Komisija, T-131/99, Zb., EU:T:2002:83, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

84 U ovom slu?aju tužitelj je ispunjavao pretpostavke za korist od primjene sanacijske klauzule te je stekao prednost koja iz nje proizlazi, kao što to proizlazi iz to?aka 66. do 69. ove presude.

85 Iako je primjena sanacijske klauzule bila odgo?ena nakon donošenja pobijane odluke, ona bi se, u skladu s ?lankom 34. stavkom 6. KStG-a, u slu?aju poništenja odluke ponovno primjenjivala s retroaktivnim u?inkom na sve poduzetnike porezna rješenja kojih još nisu postala kona?na, u koje ulazi i tužitelj, tako da bi poništenje pobijane odluke za njega predstavljalo prednost.

86 Osim toga, ?ak i pod pretpostavkom, kao što to isti?e Komisija, da tužitelj više ne?e mo?i ostvarivati dobit u budu?nosti jer je postao nesolventan, ostaje ?injenica da on jest ostvario dobit prije donošenja pobijane odluke i da ?e u slu?aju njezina poništenja imati pravo ponovno zahtijevati primjenu sanacijske klauzule, barem u dijelu koji se odnosi na oporezivanje prihoda u 2009.

87 Slijedom toga, tužitelj ima pravni interes protiv pobijane odluke.

88 Tužba je stoga dopuštena.

#### *Meritum*

89 U prilog tužbi tužitelj isti?e dva tužbena razloga koji se odnose na nepostojanje selektivnosti sporne mjere.

90 U tom kontekstu uvodno treba podsjetiti da ?lanak 107. stavak 1. UFEU-a zabranjuje potpore „stavljanjem u povoljniji polo?aj odre?enih poduzetnika ili proizvodnje odre?ene robe“, odnosno selektivne potpore.

91 Kao prvo, prema ustaljenoj sudskoj praksi, kvalifikacija nacionalne porezne mjere kao „selektivne“ podrazumijeva preliminarnu identifikaciju i ispitivanje zajedni?kog ili „uobi?ajenog“ poreznog sustava koji se primjenjuje u doti?noj državi ?lanici. Kao drugo, mogu?i selektivni karakter prednosti koja je dodijeljena poreznom mjerom o kojoj je rije? treba ocijeniti i utvrditi u odnosu na taj zajedni?ki ili „uobi?ajeni“ porezni režim dokazuju?i da ona odstupa od toga zajedni?kog sustava u dijelu u kojem uvodi razlikovanje izme?u subjekata koji se u pogledu cilja koji se želi posti?i navedenim režimom nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji (vidjeti u tom smislu presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, Zb., EU:C:2011:550, t. 50. i 54., i od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C 107/09 P, Zb., EU:C:2011:732, t. 75.). Nakon te dvije prve faze ispitivanja, mjera može biti kvalificirana selektivnom *prima facie*.

92 Me?utim, tu pretpostavku selektivnosti ne ispunjava mjeru koja se, iako jest prednost za nekog korisnika, opravdava naravi ili op?om strukturom sustava u koji ulazi (vidjeti u tom smislu presude od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-

143/99, Zb., EU:C:2001:598, t. 42. i Paint Graphos i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 64.). Nakon provedbe te, eventualne tre?e faze ispitivanja, mjera se treba smatrati selektivnom.

93 Treba podsjetiti da je, kako bi dokazala da se mjera o kojoj je rije? primjenjuje na selektivan na?in na odre?ene poduzetnike ili proizvodnju odre?ene robe, na Komisiji da dokaže da ona uvodi razlikovanje izme?u poduzetnika koji se u pogledu cilja koji se želi posti?i programom o kojem je rije? nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji, dok je na državi ?lanici koja je uvela takvo razlikovanje izme?u poduzetnika u vezi s optere?enjem da dokaže da je ona zaista opravdana naravi i strukturom sustava o kojem je rije? (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, Zb., EU:C:2011:551, t. 62. i navedenu sudsku praksu).

94 U svjetlu te analize u tri faze, kako što proizlazi iz sudske prakse, treba ispitati dva tužbena razloga koja je istaknuo tužitelj, od kojih se prvi u bitnome temelji na nepostojanju *prima facie* selektivnosti sporne mjere, a drugi na njezinu opravdanju naravi i strukturom poreznog sustava.

Prvi tužbeni razlog koji se temelji na nepostojanju *prima facie* selektivnosti sporne mjere

95 Prvi tužbeni razlog dijeli se na tri dijela. Prvi dio temelji se na pogrešci u definiciji referentnog okvira. Drugi se temelji na pogrešci prilikom ocjene pravne i ?injeni?ne situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i Komisijinu odbijanju da sanacijsku klauzulu kvalificira kao op?u mjeru, dok se tre?i temelji na povredi na?ela zaštite legitimnih o?ekivanja.

– Prvi dio koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira

96 Komisija je u pobijanoj odluci za potrebe ocjene selektivnosti sporne mjere uzela u obzir prvo, postojanje pravila, op?u primjenu, prijenos gubitaka, drugo, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka kojim se odstupa od prvoga u slu?ajevima štetnih stjecanja udjela i tre?e, sanacijsku klauzulu koja omogu?ava odstupanje od drugog pravila i primjenu prvog pravila u odre?enim posebnim situacijama.

97 Polaze?i od tih elemenata, Komisija je u uvodnoj izjavi 66. pobijane odluke zaklju?ila da u kontekstu njema?kog poreznog sustava o porezu na dobit pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja referentni okvir, odnosno op?e pravilo koje se primjenjuje u svim slu?ajevima promjene dioni?ara i da sanacijska klauzula predstavlja iznimku od toga pravila.

98 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njema?ka, isti?e da je Komisija po?inila pogrešku prilikom odre?ivanja referentnog okvira radi ocjene selektivnosti sporne mjere. Tvrdi da je Komisija pogrešno smatrala da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja op?e pravilo i da je sanacijska klauzula iznimka od toga pravila.

99 Prema tužiteljevu mišljenju, referentni sustav uspostavljen je pravilom o prijenosu gubitaka kao posljedici ustavnoga na?ela oporezivanja ovisno o mogu?nostima pla?anja poreza. Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja iznimku od navedenog na?ela i ne treba se smatrati referentnim sustavom, dok je sanacijska klauzula, koja je uvela iznimku od iznimke, samo ponovno uspostavila to op?e pravilo, to jest prijenos gubitaka, poput drugih iznimaka, kao što su to klauzula o koncernu i ona o skrivenim pri?uvama.

100 Komisija prethodno isti?e nedopuštenost prvog dijela prvog tužbenog razloga jer se temelji na novim ?injenicama koje nisu bile istaknute u upravnom postupku. Podsj?a da je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka definirala kao referentnu odredbu u odluci o pokretanju postupka i u Odluci 2010/13 koja se odnosi na Zakon MoRaKG i da tužitelj, Savezna Republika Njema?ka ili druge zainteresirane osobe nisu osporile tu definiciju tijekom upravnog postupka. Tako?er precizira da je nacionalno porezno pravo s to?ke gledišta prava Europske unije

?injenica o kojoj ona nije imala potpuna saznanja u trenutku donošenja pobijane odluke te da tu ?injenicu nije bila dužna istraživati po službenoj dužnosti.

101 Komisija osporava meritum tužiteljevih argumenata.

102 Prethodno treba odbiti prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija. Naime, iz sudske prakse na koju se i Komisija pozvala u potporu svojega argumenta, proizlazi da je ocjena zakonitosti odluke na temelju informacija kojima Komisija raspolaže u trenutku kada donosi odluku zapravo usmjerena na osnovanost a ne dopuštenost tužbenog razloga o kojem je rije? (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 1996., Francuska/Komisija, C-241/94, Zb., EU:C:1996:353, t. 33.; od 24. rujna 2002., Falck i Acciaierie di Bolzano/Komisija, C-74/00 P i C-75/00 P, Zb., EU:C:2002:524, t. 168. i od 7. prosinca 2010., Frucona Košice/Komisija, T-11/07, Zb., EU:T:2010:498, t. 49.).

103 Što se ti?e osnovanosti argumenata na koje se pozvao tužitelj, treba podsjetiti na to da je Komisija u pobijanoj odluci – u bitnome – pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka definirala kao op?e pravilo u pogledu kojega bi trebalo ispitati je li prema poduzetnicima koji se nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji bilo postupano razli?ito, dok se tužitelj poziva na pravilo koje je op?enitije od prijenosa gubitaka, a primjenjuje se na svako oporezivanje.

104 U tom pogledu treba prije svega podsjetiti, s jedne strane, da je pravilo o prijenosu gubitka mogu?nost koju mogu koristiti sva društva prilikom primjene poreza na dobit, i, s druge strane, da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ograni?ava navedenu mogu?nost na stjecanje udjela jednakog ili ve?eg od 25 % kapitala te da ga isklju?uje prilikom stjecanja udjela ve?eg od 50 % kapitala. Potonje pravilo primjenjuje se stoga sustavno na sve slu?ajeve oblika promjene dioni?ara – koje su jednake ili ve?e od 25 % kapitala – a da se isto pritom ne razlikuje ovisno o naravi ili obilježjima doti?nih poduzetnika.

105 Osim toga, sanacijska klauzula je prema svojem tekstu iznimka od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i primjenjuje se jedino u odre?enim situacijama koje ulaze u potonje pravilo.

106 Zato treba utvrditi da je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, poput pravila o prijenosu gubitaka, dio zakonodavnog okvira u koji ulazi sporna mjera. Drugim rije?ima, relevantni zakonodavni okvir u ovom slu?aju sastoji se od op?eg pravila prijenosa gubitaka, kako je ograni?eno pravilom o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka te upravo u tom okviru treba ispitati uvodi li sporna mjera razlikovanje izme?u gospodarskih subjekata koji se nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i gospodarskoj situaciji u smislu sudske prakse navedene u to?ki 91. ove presude, pitanje koje je izloženo u okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga.

107 Stoga treba zaklju?iti da Komisija nije pogriješila kada je, utvr?uju?i postojanje op?enitijeg pravila, to jest onoga prijenosa gubitaka, utvrdila da za ocjenu selektivnosti sporne mjere postavljenim referentnim zakonodavnim okvirom treba smatrati pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.

108 Taj zaklju?ak nije doveden u pitanje tužiteljevim argumentima koji se temelje na sumnjama nacionalnih sudova o ustavnosti pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i o potrebi restriktivnog tuma?enja toga pravila na temelju ustavnih na?ela. Naime, ti argumenti ne spre?avaju zaklju?ak da je to pravilo dio nacionalnog prava dok god ono nije ukinuto i da se sanacijska klauzula primjenjuje jedino ovisno o primjeni navedenog pravila. Komisija stoga ne može zanemariti to pravilo u definiciji referentnog okvira, ?ak i ako bi ga, po potrebi, htjela tuma?iti restriktivno.

109 Tako?er, nisu relevantni ni argumenti kojima se nastoji dokazati derogatorni karakter pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u pogledu ustavnih na?ela jer kvalifikacija navedenog pravila kao iznimke od nadre?enog pravnog pravila, poput na?ela oporezivanja prema mogu?nostima pla?anja poreza, ne utje?e na ?injenicu da je ono dio referentnog okvira u kojem treba promatrati spornu mjeru i u pogledu kojeg treba ocjenjivati njezinu selektivnost.

110 Stoga treba odbiti prvi dio prvog tužbenog razloga.

– Drugi dio koji se temelji na pogrešci u ocjeni pravne i ?injeni?ne situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacije sanacijske klauzule kao op?e mjere

111 U pobijanoj odluci Komisija je zaklju?ila da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ima šire podru?je primjene od onoga staroga pravila (uvodna izjava 10.), da pravilo u po?etu nije propisivalo nikakvu iznimku (uvodna izjava 11.) i da je pravilo, kao što to proizlazi iz obrazloženja Zakona o reformi oporezivanja poduzetnika iz 2008. (vidjeti to?ku 6. ove presude), imalo dvostruki cilj: s jedne strane, pojednostavljinje zakonodavstva i, s druge strane, ciljanu borbu protiv zlouporaba (uvodna izjava 12.). Tako?er je naglasila da nepostojanje izri?ite iznimke kojom se namjerava dopustiti da se prijenos gubitaka u slu?aju sanacije nadoknadi mogu?nosti za porezna tijela da iz razloga pravi?nosti odustanu od poreznih tražbina na temelju odluke o sanaciji (uvodna izjava 12.; vidjeti to?ku 7. ove presude).

112 Polaze?i od tih elemenata, Komisija je u uvodnim izjavama 68. do 79. pobijane odluke prije svega zaklju?ila da je cilj sustava oporezivanja dobiti generiranje prihoda namijenjenih prora?unu i da je cilj pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka spre?avanje toga da poduzetnici kojima su se promijenili dioni?ari prenose svoje gubitke. Potom je u pogledu toga cilja smatrala da se svi poduzetnici, dioni?ari koji su se promijenili u 25 % ili više udjela, nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji. Naposljetku je utvrdila da se sanacijska klauzula razlikuje unutar te kategorije, izme?u, s jedne strane, poduzetnika koji, iako ostvaruju gubitke, ostaju zdravi, i, s druge strane, poduzetnika koji su, prema uvjetima utvr?enim sanacijskom klauzulom nesolventni ili prezaduženi, ili im prijeti opasnost da ?e to postati.

113 Tužitelj na prvom mjestu isti?e da se poduzetnici koji ulaze u podru?je primjene sanacijske klauzule ne nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji u pogledu cilja koji se nastoji posti?i propisom, odnosno spre?avanja zlouporaba, u odnosu na situaciju drugih poduzetnika na koje se primjenjuje pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka. Dakle, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ne primjenjuje se na sanacije poduzetnika za koje ne postoji rizik konstrukcija koje zlouporabe sustav.

114 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njema?ka, kao drugo isti?e da je sanacijska klauzula op?a mjeru jer od nje koristi ima svaki poduzetnik koji nailazi na gospodarske poteško?e, neovisno o veli?ini, sektoru ili važnosti njegove gospodarske djelatnosti.

115 Komisija prethodno isti?e da su argumenti koji se temelje na pravnoj i ?injeni?noj situaciji poduzetnika kojima je potrebna sanacija i na kvalifikaciji sanacijske klauzule kao op?e mjere novi tužbeni razlozi i stoga nedopušteni.

116 Komisija osporava meritum tužiteljevih argumenata.

117 Što se ti?e dopuštenosti argumenata koje je istaknuo tužitelj, treba podsjetiti na to da je, prema ?lanku 48. stavku 2. Poslovnika od 2. svibnja 1991., zabranjeno iznošenje novih pravnih navoda tijekom postupka, osim ako se isti ne temelje na pravnim ili ?injeni?nim pitanjima za koja se saznalo tijekom postupka. Me?utim, pravni navod ili argument koji predstavlja dopunu tužbenog

razloga iznesenog ranije, izravno ili implicitno, u tužbi kojom je postupak pokrenut i koji je usko vezan uz isti, valja proglašiti dopuštenim (presuda od 11. srpnja 2013., Ziegler/Komisija, C-439/11 Zb., EU:C:2013:513, t. 46.). Slično rješenje nameće se za prigovor koji je istaknut u potporu nekom razlogu (presuda od 21. ožujka 2002., Joynson/Komisija, T-231/99, Zb., EU:T:2002:84, t. 156., potvrđena rješenjem od 10. prosinca 2003., Joynson/Komisija, C-204/02 P, Zb., EU:C:2003:660).

118 Stoga treba u svjetlu gore navedene sudske prakse ispitati jesu li argumenti koji se temelje na pravnoj i/inoj situaciji poduzetnika kojima je potrebna sanacija i na kvalifikaciji sanacijske klauzule kao opće mјere, a koje je tužitelj razvio u replici, novi tužbeni razlog ili ipak dopuna prvog dijela prvog tužbenog razloga.

119 Treba podsjetiti da se prvim dijelom prvog tužbenog razloga koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira, tužiteljevo osporavanje odnosi na nepostojanje jednoga od sastavnih elemenata državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, odnosno prepostavke selektivnosti. Međutim, prigovori koji se, s jedne strane, temelje na neusporedivosti pravne i/inoj situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i, s druge strane, na kvalifikaciji sanacijske klauzule kao opće mјere, također su usmjereni na osporavanje prepostavke selektivnosti, ali iz različite perspektive.

120 Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi navedenoj u točki 91. ove presude, kvalifikacija porezne mјere kao selektivne *prima facie* prepostavlja, kao prvo, identifikaciju i prethodno ispitivanje zajedničkog ili „uobičajenog“ poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici, i, kao drugo, dokazivanje da porezna mјera o kojoj je riječ uvodi razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja koji se nastoji postići navedenim sustavom nalaze u usporedivoj/inoj i pravnoj situaciji.

121 U ovom slučaju treba utvrditi da tužitelj svojim prvim tužbenim razlogom u biti osporava Komisijinu ocjenu o *prima facie* selektivnosti sporne mјere i osobito definiciju referentnog okvira.

122 Također treba istaknuti da su posebni argumenti koji se temelje na pravnoj i/inoj situaciji poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacija sanacijske klauzule kao opće mјere bili razvijeni kao odgovor na Komisijinu argumentaciju, koja je u odgovoru na tužbu precizirala da definicija referentnog okvira ne može biti dana u odnosu na porezni sustav općenito nego u odnosu na poduzetnike za koje je smatrala da se nalaze u/inoj i pravnoj situaciji koja je usporediva s onom poduzetnika korisnika sanacijske klauzule. Međutim, pitanje treba li identifikaciju poduzetnika koji se nalaze u usporedivoj/inoj i pravnoj situaciji izvršiti u okviru prve ili druge faze navedenog ispitivanja predmet je rasprave među strankama.

123 Stoga treba zaključiti da je prigovor o kojemu je riječ, protivno onomu na što se poziva Komisija, dopuna prvog dijela prvog tužbenog razloga, a ne novi tužbeni razlog.

124 Stoga je drugi dio prvog tužbenog razloga dopušten.

125 Što se tiče osnovanosti argumenata koje je istaknuo tužitelj, s obzirom na to da je utvrđeno da je referentni okvir uspostavljen pravilom o prestanku prava na prijenos poreznog gubitka, kao prvo treba ispitati nalaze li se, u pogledu cilja koji se nastoji postići relevantnim poreznim sustavom, poduzetnici koji imaju koristi od sanacijske klauzule u/inoj i pravnoj situaciji koja je usporediva s onom drugih poduzetnika na koje se primjenjuje pravilo o prestanku prava na prijenos poreznog gubitka. U smislu sudske prakse navedene u točki 93. ove presude, na Komisiji je da to dokaže.

126 U bitnome, prema Komisijinu mišljenju, budući da je relevantni cilj poreznog sustava u ovom

slu?aju spre?avanje toga da poduzetnici dioni?ari kojih su se promijenili prenose svoje gubitke, svi poduzetnici kojima su se promijenili dioni?ari nalaze se u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji, neovisno o tome imaju li koristi od sanacijske klauzule ili ne. Sporna mjera je stoga selektivna *prima facie* jer od nje korist imaju samo poduzetnici koji ispunjavaju pretpostavke navedene klauzule.

127 Nasuprot tomu, prema mišljenju tužitelja, s obzirom na to da je cilj programa o kojemu je rije? izbjegavanje zlouporaba prijenosa gubitaka, jedino se poduzetnici koji ispunjavaju pretpostavke sanacijske klauzule nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji jer oni ne mogu zlouporabiti prijenose gubitaka.

128 Kao što je to navedeno u to?ki 106. ove presude, relevantni zakonodavni okvir u ovom slu?aju sastoji se od op?eg pravila o prijenosu gubitaka, kako je ograni?eno pravilom o prestanku prava na prijenos poreznog gubitka. Stoga treba smatrati, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 71. pobijane odluke, da je relevantni cilj referentnog poreznog sustava spre?avanje toga da poduzetnici kojima su se promijenili dioni?ari prenose svoje gubitke. Drugim rije?ima, mogu?nost prenošenja gubitaka ograni?ena je ili isklju?ena u slu?ajevima kada, nakon stjecanja udjela jednakog ili vi?eg od 25% njegovih udjela, poduzetnik koji je akumulirao gubitke znatno mijenja svoje dioni?are.

129 Iz toga slijedi da se svi poduzetnici kojima je nastupila tako važna promjena nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji, neovisno o pitanju nalaze li se oni u teško?ama u smislu sanacijske klauzule ili ne.

130 Nasuprot tomu, sporna mjera ne obuhva?a sve poduzetnike dioni?ari kojih su se bitno promijenili nego se primjenjuje na strogo odre?enu kategoriju poduzetnika, odnosno poduzetnika koji su, prema tekstu sanacijske klauzule, u trenutku stjecanja „nesolventn[i] ili prezadužen[i] ili im prijeti opasnost da ?e to postati“ (u dalnjem tekstu: poduzetnici u teško?ama).

131 Treba utvrditi da ta kategorija ne obuhva?a sve poduzetnike koji se nalaze u ?injeni?noj i pravnoj situaciji koja je usporediva u pogledu cilja poreznog programa o kojem je rije?.

132 ?ak i pod pretpostavkom, kao što to isti?e tužitelj, da je relevantni cilj poreznog sustava sprije?iti zlouporabe prijenosa gubitaka izbjegavaju?i kupnju „društava ljuštura“, ostaje ?injenica da se sporna mjera primjenjuje samo na poduzetnike koji ispunjavaju odre?ene pretpostavke, osobito na poduzetnike u teško?ama.

133 Polaze?i od toga da u situacijama koje su predmet sporne mjere ne postoji rizik zlouporabe, sukladno promatranom cilju treba utvrditi da navedena mjera ne omogu?ava prijenos gubitaka prilikom važne promjene dioni?ara doti?nog društva ako se ta izmjena ne odnosi na poduzetnika u teško?ama, ?ak ni ako se navedena promjena dioni?ara ne odnosi na kupnju „društava ljuštura“ i stoga ne stvara rizik zlouporabe. Prijenos gubitaka zabranjen je ?ak i ako su ispunjeni druge pretpostavke sanacijske klauzule, osobito one o zadržavanju bitnih struktura društva, odnosno pretpostavke iz to?aka (c) do (e) sanacijske klauzule. Drugim rije?ima, pretpostavke iz to?aka (a) i (b) sanacijske klauzule nisu povezane s ciljem prevencije zlouporaba. One stoga poduzetnike u teško?ama stavljuju u povoljniji polo?aj.

134 Stoga treba zaklju?iti da Komisija nije pogriješila kada je zaklju?ila da je sporna mjera uvela razlikovanje izme?u gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja dodijeljenog poreznog sustavu nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji, u smislu sudske prakse navedene u to?ki 91. ove presude.

135 Taj zaklju?ak nije doveden u pitanje okolno?u na koju se poziva tužitelj, prema kojoj druga

odstupanja, poput klauzule o koncernu i one o skrivenim pri?uvama, obuhva?aju situacije u kojima ne postoji rizik zlouporabe.

136 Pod pretpostavkom da takve iznimke, poput sanacijske klauzule, svoje opravdanje nalaze u ?injenici da se primjenjuju na situacije u kojima doti?ni poduzetnici ne mogu zlouporabiti prijenos gubitaka, ostaje ?injenica da zakonodavni sustav o kojem je rije? zapravo razli?ito postupa prema gospodarskim subjektima koji se u pogledu cilja relevantnog poreznog programa nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji.

137 Naime, osim navedenih iznimaka, poduzetnik ne može izbje?i prestanak prava na prijenos poreznoga gubitka, ?ak i kada ne postoji nikakav rizik zlouporabe. Osim toga, Sud je presudio da se postojanje selektivne prednosti za poduzetnike korisnike oslobo?enja od uobi?ajenog oporezivanja ne može osporavati zbog toga što postoje druga oslobo?enja od istoga oporezivanja u korist drugih poduzetnika (vidjeti u tom smislu presude Belgija i Forum 187/Komisija, t. 62. *supra*, EU:C:2006:416, t. 120. i od 1. srpnja 2010., BNP Paribas i BNL/Komisija, T-335/08, Zb., EU:T:2010:271, t. 162.).

138 U svakom slu?aju, kao što je to pojašnjeno u to?ki 133. ove presude, sâma sanacijska klauzula je za potrebe svoje primjene izvršila razlikovanje koje se ne temelji na relevantnom cilju poreznog programa, kako je definiran u to?ki 106. ove presude, izme?u poduzetnika koji ispunjavaju jedino pretpostavke iz to?aka (c) do (e) navedene klauzule i poduzetnika koji ispunjavaju i pretpostavke iz to?aka (a) i (b) iste klauzule, to jest poduzetnika u teško?ama.

139 Kao drugo, ne može biti prihva?en ni tužiteljev i intervenijentov argument prema kojem je sporna mjera op?a mjera jer korist od nje ima svaki poduzetnik u teško?ama.

140 Naime, s jedne strane, pitanje je li mjera op?a ili ne u kontekstu ispitivanja selektivnosti porezne mjeru zasniva se na pitanju uvodi li, u odnosu na zajedni?ki ili uobi?ajeni porezni sustav, mjeru o kojoj je rije? razlikovanje izme?u gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja koji se želi posti?i navedenim programom nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji. Me?utim, kao što je to navedeno u prethodnim to?kama, Komisija je u pobijanoj odluci opravdano smatrala da sporna mjera uvodi razliku izme?u poduzetnika, odnosno poduzetnika koji ispunjavaju pretpostavke postavljene mjerom o kojom je rije? i drugih poduzetnika koji se nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji u pogledu cilja koji se želi posti?i programom o kojemu je rije?.. ?ak i pod pretpostavkom da je taj cilj, kao što to isti?e tužitelj, spre?avanje zlouporabe prijenosa gubitaka, treba utvrditi da sporna mjera, promatrana sama ili s druge dvije navedene iznimke, ne obuhva?a sve poduzetnike prilikom štetnog stjecanja udjela koji pritom ne stvaraju takav rizik zlouporabe.

141 S druge strane, treba utvrditi da, protivno tužiteljevim argumentima, sporna mjera nije op?a mjera jer je potencijalno bila dostupna svim poduzetnicima, u smislu presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, Zb., u žalbenom postupku, EU:T:2014:939, t. 44. i 45.). Naime, sporna mjera definira svoje podru?je primjene *ratione personae*. Ona obuhva?a samo jednu kategoriju poduzetnika koji se nalaze u posebnoj situaciji, odnosno poduzetnike u teško?ama. Zbog te ?injenice je selektivna *prima facie*.

142 Naposljetu, treba tako?er odbiti tužiteljev argument prema kojem je, u bitnome, u slu?aju kada Komisija prizna da neprimjenjivanje pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u slu?aju promjene dioni?ara koja se odnosi na manje od 25 % kapitala nije državna potpora jer takva promjena ne omogu?ava utjecaj na politiku poduzetnika, jednako treba vrijediti za promjenu dioni?ara u svrhu sanacije koja tako?er ne daje mogu?nost izvršavanja utjecaja na politiku poduzetnika. U protivnom bi, prema tužiteljevu mišljenju, Komisijino obrazloženje dovelo do kvalifikacije kao državne potpore i prijenosa gubitaka održanog na snazi u slu?aju stjecanja udjela

manjeg od 25 %.

143 U tom pogledu treba utvrditi da se primjena pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka zasniva na op?im kriterijima koji se primjenjuju na sve poduzetnike. Osobito, kao što to opravdano naglašava Komisija, prag od 25 % ?ini se razumnim pragom iznad kojega možemo pretpostaviti da postoji utjecaj na ste?enog poduzetnika i da stoga postoji mogu?nost da stjecatelj ima koristi od njegova prijenosa gubitaka. Nasuprot tomu, sanacijska klauzula obuhva?a samo jednu posebnu kategoriju poduzetnika, to jest poduzetnika u teško?ama.

144 U svakom slu?aju, taj argument je bespredmetan jer je, umjesto da potvr?uje zaklju?ak prema kojem je sanacijska klauzula selektivna, u bitnome usmjeren na to da dokaže da postoje i druge situacije, odnosno stjecanja udjela ispod praga od 25 % koje, s obzirom na to da se na njih ne primjenjuje pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, tako mogu dovesti do selektivne prednosti u smislu ?lanka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom pogledu treba utvrditi da se tužitelj ne može pozivati na postojanje drugih mjera koje bi možda mogle biti kvalificirane kao državna potpora kako bi dokazao da sporna mjera nije državna potpora.

145 Stoga drugi dio prvog tužbenog razloga treba odbiti.

– Tre?i tužbeni razlog koji se temelji na povredi na?ela zaštite legitimnih o?ekivanja

146 Tužitelj u replici isti?e da su kako Komisijina praksa, tako i njezina Obavijest o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika (SL 1998., C 384, str. 3.) stvorila legitimna o?ekivanja time što Komisija sanacijsku klauzulu nije kvalificirala kao selektivnu mjeru.

147 Komisija odgovara da je taj prigovor koji se temelji na povredi na?ela zaštite legitimnih o?ekivanja novi prigovor jer je istaknut u fazi replike te je stoga nedopušten. Tako?er smatra da taj prigovor u svakom slu?aju treba biti odbijen.

148 U ovom slu?aju treba utvrditi da prigovor koji se temelji na povredi na?ela zaštite legitimnih o?ekivanja nije naveden ni izri?ito ni implicitno u tužbi. On nije ni dopuna tužbenog razloga navedenog u tužbi.

149 Stoga je argument o kojemu je rije? novi prigovor koji je prvi put istaknut u replici i ne temelji se na ?injeni?nim i pravnim elementima za koja se saznalo tijekom postupka. Dakle, on je nedopušten prigovor, primjenom ?lanka 48. stavka 2. Poslovnika od 2. svibnja 1991., sukladno sudskoj praksi navedenoj u to?ki 117. ove presude.

150 Stoga treba odbiti tre?i dio te slijedom toga prvi tužbeni razlog u cijelosti.

Drugi tužbeni razlog koji se temelji na opravdanju sporne mjere naravi i strukturu poreznog sustava

151 Tužitelj isti?e da sanacijska klauzula u biti omogu?ava primjenu na?ela oporezivanja prema mogu?nosti pla?anja poreza, koje je cilj svojstven poreznom sustavu. Stoga je ona mjeru koja je opravdana naravi ili unutarnjom strukturom poreznog sustava.

152 Sanacijska klauzula je, osim toga, proporcionalna cilju koji se želi posti?i, uzimaju?i u obzir ?injenicu da se, s jedne strane, prethodni sustav utemeljen na odluci o sanaciji pokazao nedovoljnim s obzirom na svjetsku financijsku krizu, i, s druge strane, to da novi sustav poreznoj upravi nije dodijelio nikakvu diskrecijsku ovlast za primjenu sanacijske klauzule.

153 Prije svega, Komisija se poziva na nedopuštenost drugog tužbenog razloga koji se zasniva

na novim ?injenicama, to jest argumentima koji se temelje na njema?kom ustavnom i poreznom pravu, a koji nisu istaknuti u upravnom postupku.

154 Potom isti?e da je drugi tužbeni razlog nerazumljiv. Osobito smatra da tužitelj nije pojasnio ni razlog zbog kojega na?elo oporezivanja prema mogu?nosti pla?anja poreza predstavlja opravdanje naravi i strukturom poreznog sustava, a ne opravdanje na temelju cilja izvan sustava i op?eg cilja porezne pravi?nosti, ni zbog ?ega je zakonodavac povrijedio svoju jako veliku marginu prosudbe prilikom primjene toga na?ela kada je donosio pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, tako da je donošenje sanacijske klauzule postalo nužno.

155 Komisija naposljetu osporava osnovanost tužiteljevih argumenata.

156 Prethodno treba odbiti prigovor koji je istaknula Komisija, a koji se temelji na nedopuštenosti tužbenog razloga, kao što je to u?injeno u to?ki 102. ove presude. Naime, iz sudske prakse na koju se pozvala Komisija i koja je navedena u toj istoj to?ki proizlazi da se ocjena zakonitosti odluke s obzirom na informacije kojima Komisija raspolaže u trenutku kada donosi odluku zapravo odnosi na osnovanost a ne na dopuštenost.

157 Usto, što se ti?e nerazumljivosti tužbenog razloga treba utvrditi, kao što to isti?e tužitelj, da je Komisija mogla ispitati meritum tužiteljevih argumenata i osobito argument koji se temelji na na?elu oporezivanja prema mogu?nosti pla?anja poreza, koje je, kao što je to bilo navedeno, spomenuto u pobijanoj odluci.

158 U vezi s osnovanosti tužiteljevih argumenata treba podsjetiti da prema sudskoj praksi navedenoj u to?ki 92. ove presude prepostavku selektivnosti ne ispunjava mjera koja uvodi razlikovanje izme?u gospodarskih subjekata koji se nalaze u ?injeni?noj i pravnoj situaciji koja je usporediva u pogledu cilja koji se želi posti?i relevantnim poreznim sustavom, ali je opravdana naravi ili op?om strukturom sustava kojega je dio.

159 U tom pogledu treba praviti razliku izme?u, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih posebnom pravnom režimu koji su mu izvanjski i, s druge strane, mehanizama priro?enih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva koji kao i temeljna ili vode?a na?ela sustava o kojem je rije? mogu poduprijeti takvo opravdanje, a što je na državi ?lanici da dokaže (vidjeti presude Paint Graphosi i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 65. i navedenu sudsку praksu i od 7. ožujka 2012., British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, Zb., EU:T:2012:110, t. 84. i navedenu sudsку praksu). Slijedom toga, porezna oslobo?enja koja potje?u iz cilja koji je stran poreznom sustavu, ?ija su ona dio, ne mogu zaobi?i zahtjeve koji proizlaze iz ?lanka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda Paint Graphos i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 70.).

160 Tako?er treba podsjetiti da se nacionalna mjera ne može opravdati naravi ili op?om strukturom poreznog sustava o kojem je rije? osim ako je, s jedne strane, sukladna ne samo karakteristikama svojstvenim poreznom sustavu o kojem je rije? nego i provedbi toga sustava i, s druge strane, uskla?ena s na?elom proporcionalnosti i ne prelazi granice onoga što je potrebno, u smislu da legitimni cilj koji se želi posti?i ne bi mogao biti postignut mjerama manjeg opsega (vidjeti u tom smislu presudu Paint Graphos i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 73. do 75.).

161 U pobijanoj odluci Komisija je utvrdila razliku izme?u, s jedne strane, cilja pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i, s druge strane, cilja sanacijske klauzule.

162 Što se ti?e cilja pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, iako su se njema?ka tijela tijekom upravnog postupka pozvala na cilj „isklju?enja zlouporaba putem transakcija Mantelkaufa, kojima se nastojao iskoristiti prijenos gubitaka“ (uvodna izjava 85. pobijane odluke), Komisija je smatrala, kao što to proizlazi iz izmjena dodanih starom pravilu o

prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka novim pravilom, da je cilj bio da se „financira smanjenje stope poreza na dobit s 25 % na 15 %“ (uvodna izjava 86. pobijane odluke).

163 Nasuprot tomu, cilj sanacijske klauzule bio je, prema Komisiju mišljenju, nadvladati poteško?e nastale zbog gospodarske i financijske krize i pomo?i poduzetnicima u teško?ama u okolnostima te krize (uvodne izjave 87. i 88. pobijane odluke). Zaklju?ila je da cilj te klauzule nije bio cilj poreznoga sustava (uvodna izjava 89. pobijane odluke).

164 Stoga treba utvrditi da iz teksta sporne mjere jasno proizlazi da njezin cilj jest bio stavljanje u povoljniji položaj sanacije poduzetnika u teško?ama. Ako tomu ne bi bilo tako, time ne bismo mogli objasniti zašto pretpostavke primjene ?lanka 8.c stavka 1.a to?ke (a) i ?lanka 8.c stavka 1.a to?ke (b) KStG-a (vidjeti to?ku 10. ove presude) zahtijevaju da je stjecanje udjela provedeno radi sanacije društva i da je poduzetnik u trenutku stjecanja nesolventan, prezadužen ili mu prijeti opasnost da ?e to postati. Osim toga, i sâm tužitelj priznaje da je spornom mjerom zakonodavac nastojao posti?i i cilj omogu?avanja društвima poljuljanim krizom i onima koja se nalaze u situaciji nesolventnosti da ponovo ozdrave.

165 Stoga je o?ito da je cilj, ili barem glavni cilj sporne mjere da olakša sanaciju poduzetnika u teško?ama.

166 U tom pogledu treba utvrditi da navedeni cilj nije dio temeljnih ili vode?ih na?ela poreznog sustava i da stoga nije unutarnji, nego je izvan njega (vidjeti u tom smislu i po analogiji presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, Zb., EU:C:2006:511, t. 82. i od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, Zb, EU:C:2013:525, t. 30.) i da pritom nije potrebno ispitati je li sporna mjera proporcionalna cilju koji se želi posti?i.

167 U svakom slu?aju sporna mjera nije opravdana u svjetlu argumenata koje su istaknuli tužitelj i intervenijent.

168 Prije svega, mjera se ne može opravdati na temelju na?ela oporezivanja prema mogu?nostima pla?anja poreza.

169 Neovisno o ?injenici da to opravdanje ne proizlazi iz obrazloženja zakona o kojem je rije?, ?ini se da je povezano s ciljem koji je svojstven pravilu o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka – spre?avanja zlouporaba u podru?ju prijenosa gubitaka. U bitnome, prema toj argumentaciji, s obzirom na to da je, s jedne strane, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka usmjereni na spre?avanje zlouporaba i, s druge strane, da u slu?aju sanacije nema zlouporaba, iz toga bi proizlazilo da je primjena sanacijske klauzule opravdana istom logikom na kojoj se zasniva primjena pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka te se ograni?ava na ponovnu uspostavu primjene op?eg na?ela prijenosa gubitaka kao izraza na?ela oporezivanja prema mogu?nostima pla?anja poreza.

170 Me?utim, pod pretpostavkom da je to tuma?enje pravilno, treba utvrditi da sporna mjera nije sukladna cilju koji se želi posti?i. Naime, kao što je to pojašnjeno u okviru prvog tužbenog razloga, sporna mjera primjenjuje se samo na poduzetnike u teško?ama. U tim okolnostima ne vidimo zašto bi na?elo oporezivanja prema mogu?nostima pla?anja poreza zahtijevalo da poduzetnik u teško?ama ima koristi od prijenosa gubitaka, dok se taj prijenos odbija zdravom poduzetniku koji ispunjava druge pretpostavke propisane sanacijskom klauzulom.

171 Sporna mjera nije opravdana, s jedne strane, ni razlikama izme?u štetnih stjecanja udjela i stjecanja u svrhe sanacije, ni, s druge strane, objektivnim razlikama me?u poreznim obveznicima. Prema tužiteljevu mišljenju koje podupire Savezna Republika Njema?ka, u slu?aju stjecanja udjela u svrhe sanacije novi dioni?ar nema puni nadzor nad korištenjem gubitaka. Osim toga, poduzetnici

kojima je potrebna sanacija, za razliku od zdravih poduzetnika, ne mogu se financirati na tržištu kapitala ili potražiti kupca. Oni stoga ne mogu zadržati svoje gubitke na temelju klauzule o skrivenim pri?uvama.

172 U tom pogledu s jedne strane treba utvrditi da argument koji se temelji na nepostojanju nadzora nad korištenjem gubitaka nije logi?an. Naime, i drugi poduzetnici koji ne ispunjavaju pretpostavke sanacijske klauzule mogu tako?er nai?i na gospodarske poteško?e i ne biti u mogu?nosti nadzirati korištenje gubitaka, a da se pritom na njih ne primjenjuje sanacijska klauzula. S druge strane, razlika izme?u situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i zdravih poduzetnika u pogledu pristupa kapitalu i dostupnosti skrivenih pri?uva nije relevantna u ovom slu?aju. Kao što je to Komisija opravdano istaknula u uvodnoj izjavi 91. pobijane odluke, mogu?i cilj olakšavanja pristupa kapitalu društвima u teško?ama nije svojstven poreznom sustavu.

173 Stoga treba zaklju?iti da ni tužitelj ni Savezna Republika Njema?ka nisu pružili dokaze koji bi mogli opravdati spornu mjeru sukladno sudskoj praksi navedenoj u to?kama 158. do 160. ove presude.

174 Zaklju?no treba odbiti drugi tužbeni razlog i slijedom toga, tužbu u cijelosti.

## **Troškovi**

175 Sukladno ?lanku 134. stavku 1. Poslovnika Op?eg suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Me?utim, u skladu s ?lankom 134. stavkom 3. istog Poslovnika, ako stranke djelomi?no uspiju u svojim zahtjevima i ako se to ?ini opravdanim u danim okolnostima, Op?i sud može odlu?iti da, osim vlastitih troškova, jedna stranka snosi i dio troškova druge stranke.

176 U ovom slu?aju treba utvrditi da valja odbiti, s jedne strane, prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija na temelju ?lanka 114. Poslovnika od 2. svibnja 1991. i, s druge strane, tužbu u cijelosti kao neosnovanu.

177 S obzirom na te okolnosti, tužitelju treba naložiti da osim vlastitih troškova, snosi dvije tre?ine Komisijinih troškova, a potonjoj da snosi tre?inu vlastitih troškova.

Slijedom navedenoga,

OP?I SUD (deveto vije?e)

proglašava i presu?uje:

- 1. Prigovor nedopuštenosti se odbija.**
- 2. Tužba se odbija kao neosnovana.**
- 3. Heitkamp BauHolding GmbH snosit ?e vlastite troškove i dvije tre?ine troškova Europske komisije. Komisija ?e snositi tre?inu vlastitih troškova.**
- 4. Savezna Republika Njema?ka snosit ?e vlastite troškove.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 4. velja?e 2016.

Potpisi

Sadržaj

Nacionalni pravni okvir

Pravilo o prijenosu gubitaka

Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka

Sanacijska klauzula

Klauzule o skrivenim pri?uvama i o koncernu

?injenice iz kojih proizlazi spor

Upravni postupak

Pobjijana odluka

Postupak i zahtjevi stranaka

Pravo

Dopuštenost tužbe

Pravni interes u smislu ?lanka 263. stavka 4. UFEU-a

Pravni interes

Meritum

Prvi tužbeni razlog koji se temelji na nepostojanju prima facie selektivnosti sporne mjere

- Prvi dio koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira
- Drugi dio koji se temelji na pogrešci u ocjeni pravne i ?injeni?ne situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacije sanacijske klauzule kao op?e mjere
- Tre?i tužbeni razlog koji se temelji na povredi na?ela zaštite legitimnih o?ekivanja

Drugi tužbeni razlog koji se temelji na opravdanju sporne mjere naravi i strukturom poreznog sustava

Troškovi

\* Jezik postupka: njema?ki