

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 28. júna 2018 (*)

„Odvolanie – Štátna pomoc – Nemecká právna úprava týkajúca sa možnosti previesť straty do budúcich daňových rokov (tzv. ‚Sanierungsklausel‘) – Rozhodnutie vyhlasujúce pomoc za nezlučiteľnú s vnútorným trhom – Žaloba o neplatnosť – Prípustnosť – Článok 263 štvrtý odsek ZFEÚ – Individuálne dotknutá osoba – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Pojem ‚štátna pomoc‘ – Podmienka týkajúca sa selektivity – Stanovenie referenčného rámca – Právna kvalifikácia skutkového stavu“

Vo veci C-203/16 P,

ktorej predmetom je odvolanie podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 12. apríla 2016,

Dirk Andres, konajúci ako správca konkurznej podstaty spoločnosti Heitkamp BauHolding GmbH, bydliskom v Düsseldorf (Nemecko), v zastúpení: W. Niemann, S. Geringhoff a P. Dodos, Rechtsanwälte,

odvolateľ,

ďalší účastníci konania:

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, T. Maxian Rusche a K. Blanck Putz, splnomocnení zástupcovia,

žalovaná v prvostupňovom konaní,

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník v prvostupňovom konaní,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Rosas, C. Toader, A. Prechal a E. Jarašič (spravodajca),

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: I. Illéssy, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. októbra 2017,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 20. decembra 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Pán Dirk Andres, konajúci ako správca konkurznej podstaty spoločnosti Heitkamp BauHolding GmbH (ďalej len „HBH“) vo svojom odvolaní navrhuje zrušiť rozsudok Všeobecného súdu Európskej únie zo 4. februára 2016, Heitkamp BauHolding/Komisia (T-287/11, ďalej len „napadnutý rozsudok“, EU:T:2016:60), v rozsahu, v akom ním Všeobecný súd zamietol ako nedôvodnú žalobu HBH o neplatnosť rozhodnutia Komisie 2011/527/EÚ z 26. januára 2011 o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) v rámci schémy o prevode daňových strát podľa zákona o dani z príjmu právnických osôb („KStG, Sanierungsklausel“) (Ú. v. EÚ L 2011, 235, s. 26, ďalej len „sporné rozhodnutie“), ako aj zrušenie tohto rozhodnutia.

2 Európska komisia vo svojom vzájomnom odvolaní navrhuje zrušiť napadnutý rozsudok v rozsahu, v akom ním Všeobecný súd zamietol námietku neprípustnosti, ktorú vzniesla proti uvedenej žalobe, a v dôsledku toho zamietnuť žalobu podanú v prvostupňovom konaní ako neprípustnú.

Okolnosti predchádzajúce sporu a sporné rozhodnutie

3 Okolnosti predchádzajúce sporu a sporné rozhodnutie, ako sú uvedené v bodoch 1 až 35 napadnutého rozsudku, možno zhrnúť takto.

Nemecké právo

4 V Nemecku na základe § 10d ods. 2 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov, ďalej len „EStG“) možno straty zaznamenané v jednom zdaňovacom období previesť do nasledujúcich zdaňovacích období, čo znamená, že tieto straty sa odpočítajú od zdaniteľných príjmov v budúcich rokoch (ďalej len „pravidlo prevodu strát“). Podľa § 8 ods. 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmu právnických osôb, ďalej len „KStG“) sa možnosť prevodu strát uplatňuje na podniky podliehajúce dani z príjmu právnických osôb.

5 Táto možnosť prevodu strát viedla výlučne z dôvodu zníženia dane k nadobudnutiu podnikov, ktoré už ukončili všetku obchodnú činnosť, ale naďalej sa na ne uplatňoval prevod strát. Nemecký zákonodarca s cieľom zabrániť takýmto operáciám, ktoré sa považujú za zneužívajúce, v priebehu roka 1997 do § 8 KStG doplnil odsek 4, ktorým možnosť prevodu strát obmedzil na podniky, ktoré boli právne a ekonomicky identické so subjektom, ktorý vytvoril stratu.

6 § 8 ods. 4 KStG bol s účinnosťou od 1. januára 2008 zrušený prostredníctvom Unternehmensteuerreformgesetz (zákon o reforme zdaňovania podnikov). Týmto zákonom bol do KStG doplnený nový § 8c ods. 1 (ďalej len „pravidlo zániku strát“), ktorý obmedzuje, či dokonca vylučuje možnosť prevodu strát v prípade nadobudnutia 25 % alebo viac podielov spoločnosti (ďalej len „poškodzujúce nadobudnutie podielov“). Podľa tohto ustanovenia na jednej strane, ak sa v období piatich rokov nasledujúcich po prevode viac ako 25 %, avšak nie viac ako 50 % upísaného kapitálu, členských práv, podielníckych práv alebo hlasovacích práv v spoločnosti prevedie, nevyužitá strata zanikne úmerne k percentuálnej výške zmeny vo vlastníctve podielov. Na druhej strane nevyužitá strata nie sú odpočítateľné, ak sa viac ako 50 % upísaného kapitálu, členských práv, podielníckych práv alebo hlasovacích práv v subjekte prevedie na nadobúdateľa.

7 Zákon nestanovoval žiadnu výnimku z pravidla zániku strát. Daňová správa však mohla v situácii poškodzujúceho nadobudnutia podielov, ktorej cieľom bolo reštrukturalizovať podnik v ťažkostiach, priznať spravodlivé oslobodenie od dane na základe vyhlášky Bundesministerium der Finanzen (spolkové ministerstvo financií, Nemecko) z 27. marca 2003.

8 V júni 2009 bol prostredníctvom Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zákon o zdravotnom poistení týkajúci sa zníženia daňového zaťaženia občanov) do § 8c KStG doplnený

odsek 1a (alej len „schéma o prevode daťových strát“ alebo „sporné opatrenie“). Podľa tohto nového ustanovenia môže subjekt pristúpiť k prevodu strát aj v prípade poškodzujúceho nadobudnutia podielov v zmysle § 8c ods. 1 KStG, ak sú splnené tieto podmienky: účelom nákupu podielov je reštrukturalizácia subjektu; spoločnosť je v ťase nákupu podielov v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžená, alebo jej hrozí platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie; základné štruktúry spoločnosti zostanú zachované, čo sa v zásade uskutoční zachovaním zamestnancov, značným vkladom do prevádzkového kapitálu alebo odpustením záväzkov, ktoré ešte majú hodnotu; spoločnosť nezmení odvetvie svojho pôsobenia počas piatich rokov nasledujúcich po nákupe podielov a spoločnosť nemala v ťase nákupu podielov ukončenú svoju činnosť.

9 Sporné opatrenie nadobudlo účinnosť 10. júla 2009 a uplatňuje sa so spätnou účinnosťou od 1. januára 2008, čo je dátum nadobudnutia účinnosti pravidla zániku strát.

Sporné rozhodnutie

10 Komisia v článku 1 sporného rozhodnutia konštatovala, že „štátna pomoc poskytnutá na základe § 8c ods. 1a [KStG], ktorú [Nemecká spolková republika] neoprávnene poskytl[a]..., nie je zlučiteľná s vnútorným trhom“.

11 Na účely kvalifikácie schémy o prevode daťových strát ako štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ sa uvedená inštitúcia domnievala, že táto schéma zavádza výnimku z pravidla obsiahnutého v § 8c ods. 1 KStG, ktorá stanovovala zánik strát nevyužitých spoločnosťami, ktorých štruktúra akcionárov sa zmenila, a v dôsledku toho mohla poskytnúť selektívnu výhodu podnikom, ktoré spĺňali podmienky na jej uplatnenie, ktorú nemožno odôvodniť povahou alebo všeobecnou štruktúrou daťového systému, keďže cieľom sporného opatrenia bolo riešiť problémom spôsobeným hospodárskou a finančnou krízou, čo predstavuje vonkajší cieľ vo vzťahu k tomuto systému. V článkoch 2 a 3 tohto rozhodnutia však vyhlásila, že niektoré individuálne pomoci poskytnuté na základe tejto právnej úpravy boli za dodržania určitých podmienok zlučiteľné s vnútorným trhom.

12 V článku 4 sporného rozhodnutia Komisia uložila Nemeckej spolkovej republike povinnosť zabezpečiť, aby príjemcovia vrátili nezlučiteľnú pomoc poskytnutú na základe právnej úpravy uvedenej v článku 1 tohto rozhodnutia. Podľa článku 6 tohto rozhodnutia mal tento český štát predložiť Komisii zoznam príjemcov uvedenej pomoci.

Skutkové okolnosti

13 Spoločnosť HBH hrozila od roku 2008 platobná neschopnosť. Dňa 20. februára 2009 materská spoločnosť spoločnosti HBH odkúpila jej akcie s cieľom jej reštrukturalizácie. Ku dňu tejto transakcie HBH spĺňala podmienky na uplatnenie schémy o prevode daťových strát. Uvádza sa to v záväznej informácii, ktorú 11. novembra 2009 vydal Finanzamt Herne (Daťový úrad Herne, Nemecko) (alej len „záväzná informácia“). Okrem toho 29. apríla 2010 HBH dostala od Daťového úradu Herne rozhodnutie o určení preddavku na daň z príjmu právnických osôb za rok 2009, ktorý zohľadňoval straty prevedené na základe schémy o prevode daťových strát.

14 Listom z 24. februára 2010 Komisia oznámila Spolkovej republike Nemecko, že v súvislosti so sporným opatrením sa rozhodla začať konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ. Listom z 30. apríla 2010 spolkové ministerstvo financií nariadilo nemeckej daňovej správe, aby toto opatrenie už neuplatňovala.

15 Dňa 27. decembra 2010 bolo rozhodnutie o určení preddavku z 29. apríla 2010 nahradené novým rozhodnutím o určení preddavku na daň z príjmu právnických osôb za rok 2009, ktoré

neuplatňovalo schému o prevode daňových strát. V januári 2011 dostala HBH rozhodnutia o určení preddavku na daň z príjmu právnických osôb týkajúce sa nasledujúcich zdaňovacích období, v rámci ktorých sa tiež neuplatňovala schéma o prevode daňových strát. Dňa 1. apríla 2011 HBH dostala daňový výmer týkajúci sa dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2009. Keďže § 8c ods. 1a KStG sa neuplatnil, nemohla previesť straty, ktoré existovali k 31. decembru 2008.

16 Dňa 19. apríla 2011 Daňový úrad Herne zrušil záväznú informáciu.

17 Dňa 22. júla 2011 Spolková republika Nemecko zaslala Komisii zoznam podnikov, na ktoré sa uplatnilo sporné opatrenie. Tento nemecký štát tiež zaslal Komisii zoznam spoločností, vo vzťahu ku ktorým boli zrušené záväzné informácie týkajúce sa uplatnenia schémy o prevode daňových strát, medzi ktorými bola uvedená aj HBH.

Konanie pred Všeobecným súdom a napadnutý rozsudok

18 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 6. júna 2011 podala HBH žalobu o zrušenie sporného rozhodnutia.

19 Samostatným podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 16. septembra 2011 Komisia vzniesla námietku neprípustnosti na základe článku 114 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu z 2. mája 1991.

20 Dňa 29. augusta 2011 Spolková republika Nemecko podala návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu spoločnosti HBH. Tomuto návrhu bolo vyhovieť uznesením predsedu druhej komory Všeobecného súdu z 5. októbra 2011.

21 Uznesením Všeobecného súdu z 21. mája 2014 sa rozhodlo, že o námietke neprípustnosti sa rozhodne v rámci rozhodnutia vo veci samej v súlade s článkom 114 ods. 4 tohto rokovacieho poriadku.

22 Na podporu svojej žaloby uviedla HBH dva dôvody: prvý bol založený na tom, že sporné opatrenie *a priori* nie je selektívne, a druhý bol založený na tom, že toto opatrenie je odôvodnené povahou a štruktúrou daňového systému.

23 V napadnutom rozsudku Všeobecný súd zamietol námietku neprípustnosti, pričom konštatoval, že HBH je priamo a osobne dotknutá sporným rozhodnutím z dôvodu, že už pred prijatím rozhodnutia začala konať vo veci formálneho zisťovania mala táto spoločnosť nadobudnuté právo na daňovú úsporu, čo potvrdili aj nemecké daňové orgány, a okrem toho mala záujem na konaní. Všeobecný súd takisto zamietol žalobu, ktorú podala HBH, ako nedôvodnú.

Návrhy účastníkov konania a konanie pred Súdny dvorom

24 HBH vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

- zrušil body 2 a 3 výroku napadnutého rozsudku, ako aj sporné rozhodnutie;
- subsidiárne, zrušil body 2 a 3 výroku napadnutého rozsudku a vrátil vec Všeobecnému súdu a
- zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

25 Komisia navrhuje, aby Súdny dvor zamietol odvolanie a zaviazal spoločnosť HBH na náhradu trov konania.

26 Komisia vo svojom vzájomnom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

- zrušil bod 1 výroku napadnutého rozsudku,
- zamietol žalobu ako neprípustnú,
- zamietol odvolanie,
- zrušil bod 3 výroku napadnutého rozsudku, ktorým sa rozhodlo, že Komisia znáša jednu tretinu svojich trov konania, a
- zaviazal spoločnosť HBH na náhradu trov konania vzniknutých v konaní pred Všeobecným súdom a Súdnym dvorom.

27 HBH navrhuje, aby bolo vzájomné odvolanie zamietnuté a Komisii bola uložená povinnosť nahradiť trovy tohto konania.

28 Na pojednávaní Spolková republika Nemecko predniesla ústne pripomienky, z ktorých vyplýva, že podporuje návrhy HBH na zamietnutie vzájomného odvolania, zrušenie napadnutého rozsudku v rozsahu, v akom ním bola zamietnutá žaloba ako nedôvodná, a zrušenie sporného rozhodnutia.

O vzájomnom odvolaní

29 Vzhľadom na to, že vzájomné odvolanie sa týka prípustnosti žaloby, táto je predbežná otázka vo vzťahu k otázkam týkajúcim sa vecí samej, ktoré boli vznesené v samotnom odvolaní, treba ho preskúmať ako prvé.

Tvrdenia účastníkov konania

30 Komisia tvrdí, že Všeobecný súd sa v bodoch 50 až 79 napadnutého rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri výklade pojmu osobná dotknutosť v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ.

31 V prvom rade Komisia s odkazom na rozsudky z 19. októbra 2000, Taliansko a Sardegna Lines/Komisia (C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570), ako aj z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), tvrdí, že rozhodujúcim kritériom na určenie, či je žalobca individuálne dotknutý rozhodnutím Komisie, ktorým sa schéma pomoci vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, je skutočnosť, či je tento žalobca skutočným, alebo potenciálnym príjemcom pomoci poskytnutej v rámci tejto schémy. Len skutoční príjemcovia môžu byť takým rozhodnutím osobne dotknutí.

32 V bodoch 62, 70 a 74 napadnutého rozsudku však Všeobecný súd nezaložil svoje rozhodnutie na tejto judikatúre, ale na rozsudkoch, ktoré nie sú v prejednávanej veci relevantné. V prejednávanej veci totiž nie je prítomná žiadna z okolností, ktoré vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky zo 17. januára 1985, Piraiki-Patraiki a i./Komisia (11/82, EU:C:1985:18); z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416); zo 17. septembra 2009, Komisia/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556); z 27. februára 2014, Stichting Woonpunt a i./Komisia (C-132/12 P, EU:C:2014:100), ako aj z 27. februára 2014, Stichting Woonlinie a i./Komisia (C-133/12 P, EU:C:2014:105), a o ktoré sa Všeobecný súd opiera

v týchto bodoch, umožnili vyvodiť záver, že žalobcovia boli osobne dotknutí.

33 Na rozdiel od toho, čo Všeobecný súd uviedol v bodoch 63 a 74 napadnutého rozsudku, posúdenie prípustnosti žaloby nezávisí od „skutkovej a právnej situácie“ spoločnosti HBH alebo existencie „nadobudnutého práva“, ale výlučne od toho, či táto spoločnosť bola, alebo nebola skutočným príjemcom pomoci poskytnutej v rámci predmetnej schémy pomoci. Body 75 a 76 napadnutého rozsudku takisto obsahujú pochybenie, keďže z rozsudku z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), na ktorý Všeobecný súd odkazoval v tomto bode 76, možno vyvodiť len to, že na účely posúdenia individuálnej dotknutosti nie je dôležité, či v rozhodnutí Komisie bolo, alebo nebolo nariadené vymáhanie skutočne poskytnutej pomoci.

34 V druhom rade Komisia pripomína, že rozhodujúca skutočnosť, na ktorú Všeobecný súd odkazuje vo svojom posúdení „skutkovej a právnej situácie“ spoločnosti HBH na účely konštatovania, že táto spoločnosť je individuálne dotknutá sporným rozhodnutím, spočíva v existencii „nadobudnutého práva“, ako sa uvádza v bode 74 napadnutého rozsudku. Ak by sa však toto „nadobudnuté právo“ malo vnímať ako právo nadobudnuté v zmysle práva Únie, Všeobecný súd by sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia. Takéto právo by totiž mohlo byť uznané len podľa zásady ochrany legitímnej dôvery, pričom podľa judikatúry Súdneho dvora je priznanie tejto ochrany v zásade vylúčené, pokiaľ ide o pomoc priznanú v rozpore s oznamovacou povinnosťou stanovenou v článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

35 V treťom rade Komisia na základe toho istého zdôvodnenia tvrdí, že v prípade, ak by Všeobecný súd za „nadobudnuté právo“ považoval právo nadobudnuté v zmysle vnútroštátneho práva, tiež by sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keďže priznanie práva nadobudnutého na základe vnútroštátneho práva je za okolností vo veci samej takisto v rozpore s judikatúrou, ktorá v prípade štátnej pomoci poskytnutej v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ vylučuje priznanie tohto práva.

36 Bod 1 výroku napadnutého rozsudku je preto potrebné zrušiť a vzhľadom na to, že HBH nie je skutočným príjemcom dotknutej schémy pomoci, žaloba by mala byť zamietnutá ako neprípustná.

37 HBH a Spolková republika Nemecko tvrdia, že vzájomné odvolanie je nedôvodné.

Posúdenie Súdny dvorom

38 Podľa článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ môže akákoľvek fyzická alebo právnická osoba za podmienok stanovených v prvom a druhom odseku tohto článku podať žalobu proti aktom, ktoré sú jej určené alebo ktoré sa jej priamo a osobne týkajú, ako aj voči regulačným aktom, ktoré sa jej priamo týkajú a nevyžadujú vykonávacie opatrenia.

39 V prejednávanej veci je na jednej strane nesporné, ako uviedol Všeobecný súd v bode 57 napadnutého rozsudku, že jediným adresátom sporného rozhodnutia je Spolková republika Nemecko. Na druhej strane, ako vyplýva z bodov 58 až 79 tohto rozsudku, Všeobecný súd na základe toho, že sa domnieval, že HBH je priamo a osobne dotknutá týmto rozhodnutím, a teda podľa druhého prípadu uvedeného v tomto ustanovení, rozhodol, že HBH je aktívne legitimovaná.

40 Komisia v prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu v podstate tvrdí, že Všeobecný súd sa v bodoch 62, 63, 70 a 74 až 77 napadnutého rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že túto podmienku prípustnosti žaloby podanej spoločnosťou HBH posudzoval vzhľadom na jej skutkovú a právnu situáciu, hoci jediným rozhodujúcim kritériom bolo zistiť, či je skutočným, alebo potenciálnym príjemcom dotknutej schémy pomoci.

41 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora iné osoby ako tie, ktorým je rozhodnutie určené, môžu tvrdiť, že sa ich rozhodnutie osobne týka, iba vtedy, keď sa ich dotýka na základe ich určitých osobitných vlastností alebo na základe okolností, ktorá ich charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe, a tým ich individualizuje obdobným spôsobom ako osobu, ktorej je rozhodnutie určené (rozsudky z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia, 25/62, EU:C:1963:17, s. 223, ako aj z 27. februára 2014, Stichting Woonpunt a i./Komisia, C-132/12 P, EU:C:2014:100, bod 57).

42 Možnosť s väčšou alebo menšou presnosťou určiť počet, prípadne aj totožnosť právnych subjektov, na ktoré sa opatrenie uplatní, vôbec neznamená, že tieto subjekty sa musia považovať za osobne dotknuté týmto opatrením, ak sa toto uplatnenie uskutočňuje na základe objektívnej právnej alebo faktickej situácie definovanej dotknutým aktom (rozsudky zo 16. marca 1978, Unicef a i./Rada, 123/77, EU:C:1978:73, bod 16, ako aj z 19. decembra 2013, Telefónica/Komisia, C-274/12 P, EU:C:2013:852, bod 47 a citovaná judikatúra).

43 Súdny dvor spresnil, že podnik v zásade nemôže napadnúť rozhodnutie Komisie, ktorým sa zakazuje systém odvetvovej pomoci, ak je týmto rozhodnutím dotknutý len z dôvodu svojej príslušnosti k predmetnému odvetviu a z dôvodu svojho postavenia potenciálneho príjemcu tejto schémy. Takéto rozhodnutie sa totiž vzhľadom na tento podnik javí ako všeobecne záväzné opatrenie, ktoré sa uplatňuje na objektívne určené situácie a zahŕňa právne úkony vzhľadom na určitú kategóriu osôb vymedzených všeobecným a abstraktným spôsobom (rozsudky z 19. októbra 2000, Taliansko a Sardegna Lines/Komisia, C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570, bod 33 a citovaná judikatúra, ako aj z 19. decembra 2013, Telefónica/Komisia, C-274/12 P, EU:C:2013:852, bod 49).

44 Pokiaľ sa však napadnutý akt týka skupiny osôb, ktoré boli určené alebo ich bolo možné určiť v čase prijatia tohto aktu a v závislosti od kritérií vlastných členom tejto skupiny, tieto osoby môžu byť osobne dotknuté týmto aktom, keďže tvoria súčasť uzavretého okruhu hospodárskych subjektov (rozsudky z 13. marca 2008, Komisia/Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, bod 71 a citovaná judikatúra, ako aj z 27. februára 2014, Stichting Woonpunt a i./Komisia, C-132/12 P, EU:C:2014:100, bod 59).

45 Skutoční príjemcovia individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy pomoci, ktorej vymáhanie nariadila Komisia, sú teda osobne dotknutí v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. októbra 2000, Taliansko a Sardegna Lines/Komisia, C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570, body 34 a 35; pozri tiež rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 53).

46 Ako však tvrdí Komisia, z tejto judikatúry vyplýva, že Súdny dvor na jednej strane uznáva, že skutoční príjemcovia individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy pomoci, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom, sú individuálne dotknutí rozhodnutím Komisie, ktorým sa táto schéma vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom a nariaďuje sa jej vymáhanie, a na druhej strane vylučuje, aby bol žalobca považovaný za individuálne dotknutého len z dôvodu skutočnosti, že je potenciálnym príjemcom tejto schémy. Nemožno z toho však vyvodzovať, ako tvrdí Komisia, že pokiaľ je spochybnené jej rozhodnutie, ktorým sa schéma pomoci vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, jediným relevantným kritériom na posúdenie, či je žalobca takým rozhodnutím osobne dotknutý v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ, je skutočnosť, či je žalobca

skutočným, alebo potenciálnym príjemcom pomoci poskytnutej na základe tejto schémy.

47 Ako v podstate uviedol aj generálny advokát v bodoch 57, 59, 67 a 68 svojich návrhov, judikatúra uvedená v bodoch 43 a 45 tohto rozsudku vytvorená v osobitnom kontexte štátnej pomoci je len osobitným vyjadrením právneho kritéria, ktoré je relevantné na účely posúdenia osobnej dotknutosti v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ, ktorá vyplýva z rozsudku z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia (25/62, EU:C:1963:17). Podľa tohto rozsudku je žalobca osobne dotknutý rozhodnutím, ktoré je určené inej osobe, pokiaľ je týmto rozhodnutím dotknutý na základe určitých osobitných vlastností alebo na základe okolnosti, ktorá ho charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe (v oblasti štátnej pomoci pozri tiež rozsudky z 19. októbra 2000, Taliansko a Sardegna Lines/Komisia, C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570, bod 32, a z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 52, ako aj v iných oblastiach rozsudky zo 17. januára 1985, Piraiki-Patraiki a i./Komisia, 11/82, EU:C:1985:18, body 11, 19 a 31, a z 13. marca 2018, European Union Copper Task Force/Komisia, C-384/16 P, EU:C:2018:176, bod 93).

48 Preto skutočnosť, že žalobca môže patriť alebo nepatriť do kategórie skutočných alebo potenciálnych príjemcov individuálnej pomoci poskytnutej v rámci schémy pomoci, ktorá bola rozhodnutím Komisie vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, nemôže byť rozhodujúca na účely stanovenia, či je tento žalobca individuálne dotknutý týmto rozhodnutím, pokiaľ sa v každom prípade preukáže, že uvedený žalobca je týmto rozhodnutím dotknutý okrem iného na základe určitých osobitných vlastností alebo na základe okolnosti, ktorá ho charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe.

49 Z predchádzajúceho vyplýva, že Všeobecný súd bez toho, aby sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia po tom, ako v bodoch 60 až 62 napadnutého rozsudku pripomenul judikatúru uvedenú v bodoch 41 až 44 tohto rozsudku, v bode 63 napadnutého rozsudku rozhodol, že je na mieste „overiť“, či sa [HBH] vzhľadom na svoju vecnú a právnu situáciu musí považovať za osobne dotknutú napadnutým rozhodnutím“.

50 Z toho tiež vyplýva, že Všeobecný súd sa takisto nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 62, 70 a 74 napadnutého rozsudku na podporu svojej analýzy vychádzal z rozsudkov uvedených v bode 32 tohto rozsudku, keďže tieto rozsudky sa všetky týkajú prípadov uplatnenia kritéria osobnej dotknutosti podľa rozsudku z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia (25/62, EU:C:1963:17), v situáciách, keď tak ako v prejednávanej veci sa použitie osobitného výrazu tejto judikatúry v podobe rozdielu medzi skutočnými príjemcami a potenciálnymi príjemcami individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy pomoci vyhlásenej za nezlučiteľnú s vnútorným trhom nezdá byť relevantné.

51 Rovnako sa Všeobecný súd nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 75 a 76 napadnutého rozsudku odmietol argumentáciu Komisie, podľa ktorej len skutočná výhoda poskytnutá zo štátnych zdrojov mohla svedčiť o tom, že HBH bola individuálne dotknutá, pričom vychádzal z rozsudku z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368). Ako bolo totiž konštatované v bode 47 tohto rozsudku, na účely stanovenia, či je žalobca v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ osobne dotknutý rozhodnutím Komisie, ktorým sa schéma pomoci vyhlasuje za nezlučiteľnú so spoločným trhom, rozhodujúcim kritériom je, či je žalobca dotknutý týmto rozhodnutím na základe určitých osobitných vlastností, alebo na základe okolnosti, ktorá ho charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe, čo Všeobecný súd správne pripomenul v bode 76 napadnutého rozsudku.

52 Preto vzhľadom na to, že prvá časť jediného dôvodu vzájomného odvolania je nedôvodná, musí byť zamietnutá.

53 Pokiaľ ide o druhú a tretiu časť tohto jediného dôvodu, treba pripomenúť, že prostredníctvom nich Komisia výtýka Všeobecnému súdu, že sa v bode 74 napadnutého rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď rozhodol, že HBH bola osobne dotknutá z dôvodu, že táto spoločnosť mala „nadobudnuté právo“ byť príjemcom pomoci poskytnutej na základe sporného opatrenia.

54 V tejto súvislosti treba uviesť, že v tomto bode 74 Všeobecný súd okrem iného uviedol, že „v prejednávanej veci... sa konštatovalo, že z dôvodu osobitostí nemeckej daňovej právnej úpravy [HBH] mala nadobudnuté právo na daňovú úsporu osvedčené nemeckými daňovými orgánmi..., pričom táto okolnosť ju odlišuje od iných hospodárskych subjektov, ktoré sú dotknuté len ako potenciálni príjemcovia sporného opatrenia“, pričom v tomto zmysle odkázal na bod 68 predmetného rozsudku.

55 V uvedenom bode 68 Všeobecný súd konštatoval, že okolnosti, na ktoré poukázal v bodoch 66 a 67 tohto rozsudku ako charakterizujúce skutkovú a právnu situáciu HBH v zmysle rozsudku z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia (25/62, EU:C:1963:17), boli osvedčené nemeckou daňovou správou, najmä prostredníctvom záväznej informácie. Tieto okolnosti spočívali na jednej strane v tom, že predtým, ako Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania, HBH bola oprávnená previesť svoje straty na základe nemeckej právnej úpravy, keďže boli splnené podmienky stanovené schémou o prevode daňových strát, a na druhej strane v tom, že v priebehu roka 2009 dosiahla HBH zdaniteľné zisky, z ktorých odpočítala straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát.

56 V bode 69 napadnutého rozsudku z toho vyvodil, že „na základe nemeckej právnej úpravy [bolo] isté, že v okamihu skončenia zdaňovacieho obdobia roku 2009 [HBH] dosiahla daňovú úsporu, ktorú bola navyše schopná presne kvantifikovať“, pretože „nemecké orgány nedisponujú nijakou mierou voľnej úvahy vo vzťahu k uplatneniu sporného opatrenia, keďže na základe spôsobov uplatňovania daňového systému bolo dosiahnutie daňovej úspory... len otázkou času“. V tom istom bode 69 konštatoval, že HBH v dôsledku toho „mala nadobudnuté právo, osvedčené nemeckými orgánmi pred prijatím rozhodnutia o začatí konania a následne [sporného] rozhodnutia, na uplatnenie tejto daňovej úspory, ktorá by sa v prípade neprijatia uvedených rozhodnutí konkretizovala vydaním daňového výmeru povôľujúceho prevod strát a následný zápis do jej účtovnej závierky“ a „preto bola táto daňová úspora takáto identifikovateľná nemeckými daňovými orgánmi, ako aj Komisiou“.

57 V bode 70 napadnutého rozsudku z toho vyvodil, že HBH „nemožno... považovať len za podnik dotknutý [sporným] rozhodnutím z dôvodu, že patrí do predmetného sektoru, a z dôvodu jej postavenia potenciálneho príjemcu, ale práve naopak sa musí považovať za súčasť uzavretého okruhu hospodárskych subjektov, ktoré boli identifikované alebo minimálne takáto identifikovateľné v okamihu prijatia [sporného] rozhodnutia, a to v zmysle rozsudku [z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia (25/62, EU:C:1963:17)]“.

58 Z výkladu všetkých relevantných častí napadnutého rozsudku preto vyplýva, že cieľom toho, že Všeobecný súd v bode 74 napadnutého rozsudku použil výraz „nadobudnuté právo“, bolo len stručne odkázať na špecifickú skutkovú a právnu situáciu, v ktorej sa nachádzala HBH, na základe ktorej bolo možné tento podnik považovať za osobne dotknutý sporným rozhodnutím v zmysle rozsudku z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia (25/62, EU:C:1963:17).

59 Vzhľadom na to, že druhá a tretia časť jediného dôvodu vzájomného odvolania spočívajú na nesprávnom výklade napadnutého rozsudku, treba ich zamietnuť ako nedôvodné a v dôsledku toho zamietnuť vzájomné odvolanie v celom rozsahu.

O hlavnom odvolaní

60 Na podporu svojho odvolania HBH uvádza dva odvolacie dôvody, pričom prvý z nich je založený na porušení povinnosti odôvodnenia, ktorá prislúcha Všeobecnému súdu, a druhý na porušení článku 107 ZFEÚ. V prvom rade je potrebné preskúmať druhý odvolací dôvod.

Argumentácia účastníkov konania

61 Svojím druhým odvolacím dôvodom HBH v prvom rade tvrdí, že Všeobecný súd tým, že potvrdil stanovisko Komisie, podľa ktorého pravidlo zániku strát predstavuje rozhodujúci referenčný rámec v prejednávanej veci, pričom chybné stanovil tento referenčný rámec, porušil článok 107 ZFEÚ. Ako uvádza, Všeobecný súd v bodoch 103 a 106 najskôr správne stanovil všeobecný daňový režim, a síce pravidlo prevodu strát. Ako spoločný alebo obvyklý daňový režim relevantný na účely preskúmania podmienky týkajúcej sa selektivity však Všeobecný súd stanovil pravidlo zániku strát, ktoré je upravené v § 8c ods. 1 KStG, ktoré je výnimkou z tohto všeobecného režimu. Všeobecný súd sa podľa nej dopustil pochybenia tým, že nezohľadnil pravidlo prevodu strát. Tým, že za „referenčný rámec“ označil výnimku zo všeobecného daňového režimu, sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia alebo prinajmenšom skreslil dôkazy, ktoré mu boli predložené, alebo vnútroštátne právo.

62 Takisto podľa nej predstavuje nesprávne právne posúdenie to, že Všeobecný súd stanovil všeobecný alebo obvyklý daňový režim tak, že uskutočnil syntézu pravidla, ktoré je zásadou, a pravidla predstavujúceho výnimku z tejto zásady, pričom pravidlá, ktorých syntézu Všeobecný súd uskutočnil v bode 104 napadnutého rozsudku, sa nenachádzajú na tej istej normatívnej úrovni, keďže pravidlo prevodu strát je vyjadrením ústavnej zásady zdanenia podľa platobnej schopnosti.

63 Okrem toho z bodov 104 a 107 napadnutého rozsudku vyplýva, že Všeobecný súd pri stanovení referenčného rámca takisto „nerozlišoval“ prvú a druhú fázu posudzovania podmienky týkajúcej sa selektívnej povahy, v dôsledku čoho nesprávne uplatnil judikatúru.

64 V druhom rade Všeobecný súd údajne porušil článok 107 ZFEÚ pri preskúmaní *a priori* selektívnej povahy sporného opatrenia. Na jednej strane sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia tým, že zastával názor, že skutková a právna situácia podnikov, ktoré uskutočňujú prevod strát, je porovnateľná so zdravými podnikmi. Konkrétne, cieľ sledovanými daňovými ustanoveniami, ktorým je vytváranie daňových ziskov, nemôže stať na to, že situácie dotknutých subjektov sa stanú porovnateľnými.

65 Na druhej strane schéma o prevode daňových strát predstavuje všeobecné opatrenie. Bod 141 napadnutého rozsudku je v rozpore s judikatúrou, podľa ktorej jedinou relevantnou skutočnosťou so zreteľom na posúdenie všeobecnej povahy opatrenia je to, či sa toto opatrenie uplatní nezávisle od povahy alebo cieľa činnosti podniku, alebo či jeho uplatnenie vyžaduje, aby podnik zmenil svoju činnosť.

66 V treťom rade Všeobecný súd údajne porušil článok 107 ZFEÚ tým, že zamietol odôvodnenie schémy o prevode daňových strát. V bodoch 158 až 160 a 164 až 166 napadnutého rozsudku nesprávne konštatoval, že cieľom tejto schémy je podporiť reštrukturalizáciu podnikov v ťažkostiach, a vyvodil záver, že tento cieľ nespadá pod daňový systém. V bodoch 166 až 170 tohto rozsudku tiež nesprávne zamietol odôvodnenie založené na zásade zdanenia podľa platobnej schopnosti.

67 Okrem toho HBH tvrdí, že druhý dôvod jej odvolania je prípustný, keďže sa týka len právnych otázok. Konkrétne, netýka sa posúdenia skutkového stavu, ale uplatnenia nesprávnych

kritérií na stanovenie referenčného rámca a právnej kvalifikácie, ktorú na skutkový stav uplatnil Všeobecný súd, čo spadá pod preskúmanie Súdnym dvorom v rámci odvolania.

68 Komisia v prvom rade tvrdí, že druhý odvolací dôvod je neprípustný. Jeho prvá a tretia časť sa týkajú ustanovenia vnútroštátneho práva, a preto sú skutkovými otázkami. V každom prípade HBH tým, že prvou časťou tohto dôvodu vytýka Všeobecnému súdu, že stanovil referenčný rámec so zreteľom na právnu úpravu uplatniteľnú len na určitú skupinu podnikov, vychádza z nesprávneho výkladu bodov 103 až 109 napadnutého rozsudku. Podľa Komisie z tejto časti vyplýva, že Všeobecný súd len identifikoval právo uplatniteľné na všetky podniky, keďže práve ekonomická totožnosť a kontinuita sú rozhodujúce v otázke prevodu strát, a ide o skutkové otázky.

69 Druhá časť druhého odvolacieho dôvodu je podľa Komisie tiež neprípustná. Na jednej strane otázka porovnateľnosti situácií hospodárskych subjektov a určenia cieľa, ktorý je v tomto ohľade rozhodujúci, sú otázkami týkajúcimi sa skutkového stavu. Na druhej strane sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď vyhlásil za prípustnú argumentáciu, ktorú predložila HBH so zreteľom na kvalifikáciu sporného opatrenia ako všeobecného opatrenia, keďže nemohla byť považovaná za doplnenie prvej časti prvého žalobného dôvodu, ktorý bol predložený v konaní pred týmto súdom.

70 Komisia subsidiárne uvádza, že druhý odvolací dôvod nie je dôvodný. V prvom rade tvrdenie, ktoré zastáva HBH, pokiaľ ide o definíciu referenčného rámca, nepodporuje ani predmetný nemecký zákon, ani dokumenty predložené Všeobecnému súdu. Okrem toho nemecký zákonodarca sám definoval pravidlo zániku strát ako nové základné pravidlo. Všeobecný súd sa teda nedopustil pochybenia, keď stanovil, že po zavedení § 8c ods. 1 KStG zrušenie možnosti previesť straty v prípade poškodzujúceho nadobudnutia podielov predstavuje nové zásadné pravidlo nemeckého daňového práva.

71 V druhom rade argumentácia HBH vzhľadom na to, že údajne neexistuje porovnateľnosť situácie dotknutých hospodárskych subjektov, podľa nej vyplýva z nesprávneho pochopenia napadnutého rozsudku. Na jednej strane z hľadiska zmeny hospodárskej identity neexistuje rozdiel medzi podnikmi, ktoré potrebujú reštrukturalizáciu, a tými, ktoré ju nepotrebujú.

72 Na druhej strane schéma o prevode daňových strát nie je všeobecným opatrením, ale predstavuje selektívne opatrenie. V tejto súvislosti rozsudok zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), nemôže slúžiť na podporu stanoviska HBH.

73 V treťom rade podľa nej Všeobecný súd v rámci svojho nezávislého posúdenia skutkových okolností správne stanovil, že cieľom schémy o prevode daňových strát je pomôcť podnikom v ťažkostiach. V každom prípade vzhľadom na to, že tvrdenie založené na tom, že cieľom tejto schémy bolo zabrániť neprimeranému zdaneniu, je neúctinné, Všeobecný súd v bodoch 167 až 173 napadnutého rozsudku konštatoval, že odôvodnenie je vylúčené aj v prípade, že bude daný cieľ uznaný. Okrem toho Všeobecný súd tiež správne odmietol tvrdenia založené na nemeckom ústavnom práve a fiktívnych ziskoch.

74 Spolková republika Nemecko tvrdí podobne ako Komisia, že Všeobecný súd sa pri stanovovaní referenčného rámca dopustil nesprávneho právneho posúdenia. Tento írsky štát s odkazom na rozsudky z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), ako aj z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), uvádza, že na to, aby mohlo byť opatrenie označené za „selektívne“, musí Komisia najskôr určiť obvyklý daňový režim uplatniteľný v dotknutom írskom štáte a následne preukázať, že skúmané opatrenie zavádza rozdiely medzi podnikmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej alebo právnej situácii. V tomto zmysle nemožno prijať

prístup, ktorý je založený len na legislatívnej technike.

75 V prejednávanej veci bol však prístup Komisie založený len na legislatívnej technike a Všeobecný súd sa tým, že ho nespochybnil napriek tomu, že bol v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora, dopustil nesprávneho právneho posúdenia. V napadnutom rozsudku tak Všeobecný súd správne stanovil obsah a rozsah príslušných daňových ustanovení, pripísal im však nesprávny právny význam.

Posúdenie Súdny dvorom

76 Prvou časťou svojho druhého odvolacieho dôvodu spoločnosť HBH, ktorú podporuje Spolková republika Nemecko, v podstate tvrdí, že Všeobecný súd v bodoch 103 až 107 napadnutého rozsudku nesprávne stanovil referenčný rámec, v ktorom mala byť preskúmaná selektívna povaha sporného opatrenia.

77 Vzhľadom na to, že Komisia spochybňuje prípustnosť tejto prvej časti z dôvodu, že sa týka skutkových otázok, treba pripomenúť, že je nepochybné, že posúdenie skutkového stavu a dôkazov nezakladá, s výnimkou prípadu ich skreslenia, právnu otázku, ktorá sama osebe podlieha preskúmaniu Súdny dvorom v rámci odvolacieho konania. Ak však Všeobecný súd zistil alebo posúdil skutkový stav, Súdny dvor má podľa článku 256 ZFEÚ právomoc preskúmať právnu kvalifikáciu tohto skutkového stavu a právne následky, ktoré z neho boli vyvodené (rozsudky z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 78 a citovaná judikatúra, ako aj z 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco a i./Komisia, C-66/16 P až C-69/16 P, EU:C:2017:999, bod 97).

78 Pokiaľ teda ide v rámci odvolania o preskúmanie posúdenia Všeobecného súdu týkajúceho sa vnútroštátneho práva, ktoré v oblasti štátnej pomoci predstavuje posúdenie skutkového stavu, Súdny dvor je príslušný len overiť, či nedošlo k skresleniu tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 79 a citovanú judikatúru, ako aj z 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco a i./Komisia, C-66/16 P až C-69/16 P, EU:C:2017:999, bod 98). Naopak, preskúmanie právnej kvalifikácie tohto vnútroštátneho práva v rámci odvolania zo strany Všeobecného súdu vzhľadom na ustanovenie práva Únie, čo predstavuje právnu otázku, patrí do právomoci Súdneho dvora (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 83, a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 až 63).

79 V prejednávanej časti treba konštatovať, že uvedenou prvou časťou HBH nespochybňuje obsah alebo rozsah vnútroštátneho práva, ktoré konštatoval Všeobecný súd, ale skutočnosť, že Všeobecný súd podobne ako Komisia v spornom rozhodnutí kvalifikoval pravidlo zániku strát ako „referenčný rámec“.

80 Pojem „referenčný rámec“ sa však vzťahuje na prvú fázu posúdenia podmienky týkajúcej sa selektívnej povahy výhody, ktorá podľa judikatúry Súdneho dvora je znakom pojmu „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudky z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 74 a citovaná judikatúra, ako aj z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54).

81 Vzhľadom na to, že cieľom argumentácie HBH je spochybniť právnu kvalifikáciu skutkového stavu, ktorú uskutočnil Všeobecný súd, je prvá časť druhého odvolacieho dôvodu prípustná.

82 Pokiaľ ide o vec samu, je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že, ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o intervenciu zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé toto opatrenie musí byť spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (rozsudky z 10. júna 2010, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, EU:C:2010:335, bod 31 a citovaná judikatúra, ako aj z 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53).

83 Pokiaľ ide o podmienku selektivity výhody, z ustálenej judikatúry takisto vyplýva, že pri posúdení tejto podmienky je nevyhnutné zistiť, či v rámci danej právnej úpravy dotknuté vnútroštátne opatrenie zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný touto úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavení odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno označiť za diskriminačné (rozsudok z 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54 a citovaná judikatúra).

84 Okrem toho, ak je dotknuté opatrenie koncipované ako schéma pomoci, a nie ako individuálna pomoc, úlohou Komisie je určiť, že toto opatrenie síce poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, prospech z nej však majú výlučne určité podniky alebo určité odvetvia činností (rozsudok z 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 55 a citovaná judikatúra).

85 Pokiaľ ide konkrétne o vnútroštátne opatrenia, ktoré poskytujú daňovú výhodu, je potrebné pripomenúť, že opatrenie takejto povahy, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcu do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môže príjemcom zabezpečiť selektívnu výhodu a predstavuje tak štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Naopak, daňová výhoda, ktorá vyplýva zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavuje takúto pomoc v zmysle uvedeného ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, *Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo*, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 72 a 73, ako aj citovanú judikatúru; pozri tiež rozsudok z 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56).

86 V tomto kontexte musí Komisia na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte a v druhom rade preukázať, že toto daňové opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudok z 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatúra).

87 Pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú *a priori* selektívne, ak sa danému členskému štátu podarí v treťom rade preukázať, že toto rozlišovanie je odôvodnené, keďže vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2006, *Portugalsko/Komisia*, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 52; pozri tiež rozsudok z 21. decembra 2016, *Komisia/World Duty Free Group a i.*, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58, ako aj citovanú judikatúru).

88 Preskúmanie podmienky selektivity teda v podstate zahŕňa v prvom rade určenie referenčného rámca, do ktorého patrí dotknuté opatrenie, pričom toto určenie je ešte dôležitejšie v prípade daňových opatrení, pretože samotnú existenciu určitého zvýhodnenia možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „obvyklému“ zdaneniu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56, a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55).

89 Určenie skupiny podnikov, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, závisí od predchádzajúceho vymedzenia právneho režimu, pričom vzhľadom na cieľ tohto právneho režimu treba prípadne preskúmať príslušnú skutkovú a právnu situáciu podnikov, ktoré boli dotknutým opatrením zvýhodnené, a podnikov, ktoré neboli zvýhodnené (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 60).

90 Kvalifikácia daňového systému ako „selektívneho“ však nepodlieha podmienke, aby bol vytvorený tak, že podniky, ktoré prípadne získajú selektívnu výhodu, vo všeobecnosti podliehajú rovnakému daňovému zaťaženiu ako ostatné podniky, ale vzťahujú sa na ne výnimky, z čoho vyplýva, že selektívnu výhodu možno identifikovať ako rozdiel medzi obvyklým daňovým zaťažením a zaťažením, ktoré znášajú podniky uvedené ako prvé (rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 91).

91 Takýto výklad kritéria selektivity by totiž predpokladal, že na to, aby sa daňový systém mohol kvalifikovať ako selektívny, musí byť vytvorený podľa istej legislatívnej techniky, čo by malo za následok, že vnútroštátne daňové pravidlá by už od začiatku unikli kontrole v oblasti štátnej pomoci len z dôvodu, že spadajú pod inú legislatívnu techniku, aj keď z právneho a/alebo zo skutkového hľadiska vytvárajú rovnaké účinky. Bol by tak v rozpore s ustálenou judikatúrou, podľa ktorej článok 107 ods. 1 ZFEÚ nerozlišuje podľa dôvodov alebo cieľov štátnych zásahov, ale definuje ich podľa ich účinkov, a teda bez ohľadu na použité techniky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 87 a 92 až 93, ako aj citovanú judikatúru).

92 Ak v súlade s touto judikatúrou použitie určitej legislatívnej techniky neumožňuje vnútroštátnym daňovým pravidlám uniknúť kontrole stanovenej v oblasti štátnej pomoci Zmluvou o FEÚ, použitie tejto legislatívnej techniky nemôže stažiť ani na stanovenie príslušného referenčného rámca na účely posúdenia podmienky týkajúcej sa selektivity, pretože v opačnom prípade by sa rozhodujúcim spôsobom uprednostnila forma štátnych zásahov pred ich účinkami. Preto, ako v podstate uviedol aj generálny advokát v bode 108 svojich návrhov, použitá legislatívna technika nemôže byť rozhodujúca na účely stanovenia referenčného rámca.

93 Z tej istej judikatúry vyplýva, že aj keď na účely konštatovania selektivity daňového opatrenia nie je rozhodujúca použitá legislatívna technika v tom zmysle, že nie je vždy nevyhnutné, aby toto opatrenie predstavovalo odchýlku od všeobecného daňového systému, okolnosť, že je takouto odchýlkou pri použití danej legislatívnej techniky, je na tieto účely relevantná, ak z toho vyplýva, že sa rozlišujú dve kategórie hospodárskych subjektov, ktoré sú *a priori* predmetom odlišného zaobchádzania, teda subjekty, na ktoré sa vzťahuje odchýlné opatrenie, a subjekty, ktoré naopak spadajú pod spoločný daňový systém, a to napriek tomu, že uvedené dve kategórie sú z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným systémom v porovnateľnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 77).

94 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že skutočnosť, že len daňovníci, ktorí spĺňajú

podmienky uplatnenia opatrenia, môžu mať z neho prospech, sama osebe nepriznáva tomuto opatreniu selektívnu povahu (rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42, ako aj z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59).

95 Práve s ohľadom na tieto úvahy je potrebné preskúmať, či v prejednávanej veci Všeobecný súd, ako tvrdí HBH a Spolková republika Nemecko, porušil článok 107 ods. 1 ZFEÚ, tak ako ho vykladá Súdny dvor, keď rozhodol, že Komisia sa nedopustila pochybenia, keď dospela k záveru, že referenčný rámec relevantný na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia tvorilo len pravidlo zániku strát.

96 V tejto súvislosti treba uviesť, že Všeobecný súd v bode 103 napadnutého rozsudku pripomenul, že „Komisia v [spornom] rozhodnutí... definovala pravidlo zániku strát ako všeobecné pravidlo, s prihliadnutím na ktoré je potrebné preskúmať, či podniky nachádzajúce sa v porovnateľnej vecnej a právnej situácii boli rozlišované, kým [HBH] odkazuje na všeobecnejšie pravidlo prevodu strát, ktoré sa uplatňuje na každé zdanenie“.

97 V bode 104 tohto rozsudku takisto pripomenul, že „pravidlo prevodu strát predstavuje možnosť, ktorú môžu využiť všetky spoločnosti pri uplatnení dane z príjmov právnických osôb“, a tiež že „pravidlo zániku strát obmedzuje túto možnosť pri nadobudnutí podielu na základnom imaní rovnajúceho sa alebo vyššieho než 25 % a vylučuje ju pri nadobudnutí podielu na základnom imaní vyššieho než 50 %“, pričom ďalej skonštatoval, že „toto posledné pravidlo sa uplatňuje systematicky na všetky prípadné zmeny akcionárskej štruktúry na úrovni rovnajúcej sa alebo väčšej než 25 % základného imania, bez ohľadu na povahu alebo vlastnosti dotknutých podnikov“.

98 V bode 105 uvedeného rozsudku Všeobecný súd dodal, že „schéma o prevode daňových strát je koncipovaná ako výnimka z pravidla zániku strát a uplatňuje sa len na vymedzené situácie, ktoré tomuto pravidlu podliehajú“.

99 V bode 106 toho istého rozsudku z toho vyvodil záver, že „je nutné konštatovať, že pravidlo zániku strát je podobne ako pravidlo prevodu strát súčasťou legislatívneho rámca, do ktorého patrí sporné opatrenie“, „inými slovami, právny rámec relevantný v prejednávanej veci sa skladá zo všeobecného pravidla o prevode strát, s obmedzeniami stanovenými pravidlom zániku strát, a [že] práve v tomto rámci treba overiť, či sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii v zmysle judikatúry“.

100 V bode 107 napadnutého rozsudku Všeobecný súd vyvodil záver, že „Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, [keď] hoci konštatovala existenciu všeobecnejšieho pravidla, konkrétne pravidla o prevode strát, rozhodla, že referenčný právny rámec na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia tvorilo pravidlo zániku strát“.

101 Ako tvrdí HBH a Spolková republika Nemecko, tieto úvahy viedli Všeobecný súd k tomu, že kvalifikáciu referenčného rámca v zmysle judikatúry týkajúcej sa článku 107 ods. 1 ZFEÚ pripísal nesprávne len pravidlu zániku strát, pričom z tohto referenčného rámca vylúčil všeobecné pravidlo prevodu strát.

102 Z týchto úvah totiž vyplýva, že hoci Všeobecný súd konštatoval existenciu všeobecného daňového pravidla, ktoré sa uplatňuje na všetky podniky, ktoré podliehajú dani z príjmu právnických osôb, a síce pravidla prevodu strát, zastával názor, že Komisia sa nedopustila pochybenia, keď sa domnievala, že relevantný referenčný rámec na účely preskúmania selektívnej povahy sporného opatrenia tvorilo len pravidlo zániku strát, a to napriek tomu, že bolo

nesporné, že posledné uvedené pravidlo bolo samo výnimkou z pravidla prevodu strát, pričom preskúmanie obsahu týchto ustanovení malo umožniť konštatovanie, že schéma o prevode daňových strát mala za následok určenie situácie, ktorá patrí pod všeobecné pravidlo prevodu strát.

103 Ako uviedol aj generálny advokát v bode 109 svojich návrhov, z judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bodoch 90 až 93 tohto rozsudku vyplýva, že selektivosť daňového opatrenia nemožno spravodlivo posudzovať so zreteľom na referenčný rámec pozostávajúci z niektorých ustanovení, ktoré boli umelo vyčlenené zo širšieho legislatívneho rámca. Preto Všeobecný súd tým, že z referenčného rámca, ktorý je relevantný v prejednávanej veci, vylúčil všeobecné pravidlo prevodu strát, vymedzil tento rámec príliš striktné.

104 Vzhľadom na to, že Všeobecný súd sa pri odôvodnení tohto záveru opieral o skutočnosť, že sporné opatrenie bolo formulované ako výnimka z pravidla zániku strát, treba pripomenúť, ako už bolo uvedené v bode 92 tohto rozsudku, že použitá legislatívna technika nemôže byť rozhodujúca na účely stanovenia referenčného rámca.

105 Okrem toho žiadne relevantné tvrdenie na podporu napadnutého rozsudku nemožno v prejednávanej veci vyvodiť z rozsudku z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), keďže Súdny dvor sa v tomto rozsudku nevyjadril k tomu, čo malo predstavovať referenčný rámec vo veci, ktorá mu bola predložená.

106 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že prvá časť druhého odvolacieho dôvodu HBH je dôvodná, pričom v tejto súvislosti nie je potrebné preskúmať druhú časť argumentácie predloženej na podporu tejto časti. Takisto treba uviesť, že Všeobecný súd na základe svojho posúdenia, ktoré bolo z právneho hľadiska nesprávne a podľa ktorého sa Komisia nedopustila pochybenia, keď konštatovala, že referenčný rámec relevantný v prejednávanej veci na účely posúdenia selektivity sporného opatrenia pozostával len z pravidla zániku strát, alej posudzoval argumentáciu, ktorú mu predložila HBH, s cieľom preukázať jednak neexistenciu *a priori* selektívnej povahy sporného opatrenia a jednak odôvodnenie sporného opatrenia povahou a štruktúrou daňového systému.

107 Ako však vyplýva z judikatúry pripomenutej v bodoch 83 a 86 až 89 tohto rozsudku, pochybenie v stanovení referenčného rámca, so zreteľom na ktorý má byť posúdená selektivosť opatrenia, nevyhnutne vedie k tomu, že posúdenie podmienky selektivity je chybné v celom rozsahu. Za týchto podmienok je nutné vyhovieť odvolaniu a zrušiť body 2 a 3 výroku napadnutého rozsudku, pričom nie je potrebné skúmať druhú a tretiu časť druhého odvolacieho dôvodu ani prvý odvolací dôvod.

O žalobe pred Všeobecným súdom

108 Podľa článku 61 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej Únie môže Súdny dvor v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu sám vydať konečný rozsudok, ak to stav konania dovoľuje.

109 V prejednávanej veci to tak je. V tejto súvislosti stačí uviesť, že z dôvodov uvedených v bodoch 82 až 107 tohto rozsudku vyplýva, že prvá časť prvého dôvodu žaloby HBH pred Všeobecným súdom, ktorej cieľom je určiť, že Komisia sa dopustila pochybenia pri stanovení referenčného rámca relevantného na účely posúdenia selektivity sporného opatrenia, keď tento rámec vymedzila tak, že pozostáva len z pravidla zániku strát, je dôvodná. Vzhľadom na to, že Komisia posúdila selektívnu povahu sporného opatrenia so zreteľom na nesprávne stanovený referenčný rámec, je potrebné zrušiť sporné rozhodnutie.

O trovách

110 Podľa článku 184 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak odvolanie nie je dôvodné alebo ak je dôvodné a Súdny dvor sám rozhodne s konečnou platnosťou o veci, rozhodne aj o trovách konania.

111 Podľa článku 138 ods. 1 tohto Rokovacieho poriadku uplatniteľného na odvolacie konanie na základe jeho článku 184 ods. 1 Súdny dvor uloží účastníkovi konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinnosť nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté.

112 Vzhľadom na to, že Komisia nemala úspech vo svojom vzájomnom a hlavnom odvolaní, sporné rozhodnutie sa zrušuje a že HBH navrhla zaviazať Komisiu na náhradu trov konania, je potrebné uložiť Komisii povinnosť znášať vlastné trovy konania a nahradiť trovy konania, ktoré vznikli spoločnosti HBH tak v prvostupňovom, ako aj v odvolacom konaní.

113 Na základe článku 184 ods. 4 toho istého Rokovacieho poriadku, ak vedľajší účastník prvostupňového konania nepodal odvolanie, možno mu uložiť povinnosť nahradiť trovy odvolacieho konania len vtedy, pokiaľ sa zúčastnil na písomnej alebo ústnej časti konania pred Súdnym dvorom. Ak sa vedľajší účastník na konaní zúčastnil, Súdny dvor môže rozhodnúť, že tento účastník bude znášať vlastné trovy konania.

114 Spolková republika Nemecko, ktorá bola vedľajším účastníkom prvostupňového konania a zúčastnila sa ústnej časti konania pred Súdnym dvorom, nenavrhol zaviazať Komisiu na náhradu trov konania. Za týchto podmienok treba rozhodnúť, že znáša svoje vlastné trovy konania v odvolacom konaní.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

- 1. Vzájomné odvolanie sa zamietá.**
- 2. Body 2 a 3 rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie zo 4. februára 2016, Heitkamp BauHolding/Komisia (T-287/11, EU:T:2016:60), sa zrušujú.**
- 3. Rozhodnutie Komisie 2011/527/EÚ z 26. januára 2011 o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) v rámci schémy o prevode daňových strát podľa zákona o dani z príjmu právnických osôb („KStG, Sanierungsklausel“) sa zrušuje.**
- 4. Európska komisia znáša vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli páňovi Dirkovi Andresovi, konajúcemu ako správca konkurznej podstaty spoločnosti Heitkamp BauHolding GmbH, tak v prvostupňovom, ako aj v odvolacom konaní.**
- 5. Spolková republika Nemecko znáša svoje vlastné trovy odvolacieho konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.