

Začasna izdaja

SODBA SODIŠÇA (drugi senat)

z dne 28. junija 2018(*)

„Pritožba – Državne pomoči – Nemška davčna zakonodaja glede nekaterih prenosov izgub v prihodnja davčna leta („shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja“) – Sklep o nezdržljivosti sheme pomoči z notranjim trgov – Nižnostna tožba – Dopustnost – Člen 263, četrti odstavek, PDEU – Oseba, na katero se akt posamično nanaša – Člen 107(1) PDEU – Pojem „državna pomoč“ – Pogoji selektivnosti – Določitev referenčnega okvira – Pravna opredelitev dejstev“

V zadevi C-203/16 P,

zaradi pritožbe na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vložene 12. aprila 2016,

Dirk Andres, stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding GmbH, stanujoč v Düsseldorfu (Nemčija), ki ga zastopajo W. Niemann, S. Geringhoff in P. Dodos, Rechtsanwälte,

tožena stranka,

drugi stranki v postopku sta

Evropska komisija, ki jo zastopajo R. Lyal, T. Maxian Rusche in K. Blanck-Putz, agenti,

tožena stranka na prvi stopnji,

Zvezna republika Nemčija, ki jo zastopata T. Henze in R. Kanitz, agenta,

intervenientka na prvi stopnji,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Rosas, sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jarašič (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: I. Illéssy, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. oktobra 2017,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. decembra 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Dirk Andres, stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding GmbH (v nadaljevanju: HBH) s pritožbo predlaga, primarno, razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 4. februarja 2016, Heitkamp BauHolding/Komisija (T-287/11, v nadaljevanju: izpodbijana sodba,

EU:T:2016:60), v delu, v katerem je Splošno sodišče z njo kot neutemeljeno zavrnilo tožbo družbe HBH za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije 2011/527/EU z dne 26. januarja 2011 o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija Shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“) (UL 2011, L 235, str. 26, v nadaljevanju: sporni sklep), in razglasitev ničnosti tega sklepa.

2 Evropska Komisija z nasprotno pritožbo predlaga razveljavitev izpodbijane sodbe v delu, v katerem je Splošno sodišče z njo zavrnilo ugovor nedopustnosti, ki ga je uveljavljala zoper to tožbo, in torej zavrženje tožbe na prvi stopnji kot nedopustne.

Dejansko stanje in sporni sklep

3 Dejansko stanje in sporni sklep, kakor sta predstavljena v točkah od 1 do 35 izpodbijane sodbe, je mogoče povzeti tako.

Nemško pravo

4 V Nemčiji se v skladu s § 10d(2) Einkommensteuergesetz (zakon o davku na dohodek, v nadaljevanju: EStG) lahko izgube, nastale v davnem letu, prenesejo v prihodnja davna leta, obdavčljivi dohodki prihodnjih let pa se zato zmanjšajo zaradi odšteta teh izgub (v nadaljevanju: pravilo prenosa izgub). V skladu s § 8(1) Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: KStG) pravilo prenosa izgub velja za podjetja, ki so zavezana k plačevanju davka od dohodkov pravnih oseb.

5 Ta možnost prenosa izgub je privedla do tega, da so se podjetja, ki so prenehala opravljati kakršno koli gospodarsko dejavnost, vendar so še vedno imela izgube, ki jih je bilo mogoče prenesti, pridobivala zgolj zaradi davnega prihranka. Nemški zakonodajalec je, da bi preprečil take transakcije, ki so se šttele za zlorabo, leta 1997 v KStG dodal § 8(4), ki je omejil možnost prenosa izgub na podjetja, ki so bila pravno in ekonomsko enaka podjetjem, ki so imela izgube.

6 § 8(4) KStG je bil s 1. januarjem 2008 razveljavljen z Unternehmensteuerreformgesetz (zakon o reformi obdavčitve podjetij). S tem zakonom je bil v KStG vstavljen nov § 8c(1) (v nadaljevanju: pravilo zapadlosti izgub), ki omejuje oziroma izključuje možnost prenosa izgub v primeru pridobitve vsaj 25-odstotnega deleža v družbi (v nadaljevanju: pridobitev deleža, ki lahko škoduje). V skladu s to določbo, po eni strani, v primeru prenosa v obdobju petih let od 25 % do 50 % vpisanega kapitala družbe oziroma članskih, lastniških ali glasovalnih pravic v družbi neizrabljene izgube zapadejo sorazmerno z opravljeno spremembo, izraženo v odstotkih. Po drugi strani, v primeru prenosa več kot 50 % vpisanega kapitala oziroma članskih, lastniških ali glasovalnih pravic v družbi na prevzemnika neizrabljenih izgub ni mogoče odbiti.

7 Določena ni bila nobena izjema od pravila zapadlosti izgub. Davni organi pa so lahko v primeru pridobitve deleža, ki lahko škoduje, namenjenega prestrukturiranju podjetja v težavah, zaradi pravičnosti priznali oprostitev davka na podlagi uredbe Bundesministerium der Finanzen (zvezno finančno ministrstvo, Nemčija) z dne 27. marca 2003.

8 Junija 2009 je bil z Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zakon o razbremenitvi državljanov – sklad za zdravstveno zavarovanje) v § 8c KStG vstavljen odstavek 1a (v nadaljevanju tudi: shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja ali sporni ukrep). Na podlagi te nove določbe lahko družba prenese izgube tudi v primeru pridobitve deleža, ki lahko škoduje v smislu § 8c(1) KStG, kadar so izpolnjeni ti pogoji: namen pridobitve deleža je prestrukturiranje družbe; družba je v času pridobitve plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena oziroma bi to lahko postala; njene temeljne poslovne strukture se ohranijo, kar se v bistvu kaže z ohranitvijo delovnih mest, z znatnim prilivom obratnih sredstev ali z odpisom dolgov,

ki imajo še vedno ekonomsko vrednost; sektor dejavnosti se v petih letih po pridobitvi deleža ne spremeni in družba ob pridobitvi deleža ni prenehala poslovati.

9 Sporni ukrep je za?el veljati 10. julija 2009 in se uporablja z veljavnostjo za nazaj od 1. januarja 2008, to je od istega dneva, na katerega je za?elo veljati pravilo zapadlosti izgub.

Sporni sklep

10 V ?lenu 1 spornega sklepa je Komisija ugotovila, da „državna pomo?, odobrena na podlagi ?lena 8c(1a) [KStG], ki jo je nezakonito izvajala [Zvezna republika] Nem?ija [...], ni združljiva z notranjim trgov“.

11 Kar zadeva opredelitev sheme za prenos dav?nih izgub v primeru prestrukturiranja za državno pomo? v smislu ?lena 107(1) PDEU, je Komisija zlasti menila, da je bila s to shemo uvedena izjema od pravila iz ?lena 8c(1) KStG, ki dolo?a zapadlost neuporabljenih izgub družb, katerih lastništvo se je spremenilo, in da bi navedena shema zato podjetjem, ki so izpolnjevala pogoje za njeno uporabo, lahko dajala selektivno prednost, ki ni utemeljena z naravo ali splošno sistematiko dav?nega sistema, saj je bil namen spornega ukrepa obvladovanje težav, ki so bile posledica gospodarske in finan?ne krize, in je torej šlo za cilj, ki nima veliko skupnega z dav?nim sistemom. V ?lenih 2 in 3 tega sklepa je Komisija vseeno ugotovila, da so nekatere posami?ne pomo?i, dodeljene v okviru te ureditve, združljive z notranjim trgov, kadar spoštujejo nekatere pogoje.

12 V ?lenu 4 spornega sklepa je Komisija Zvezni republiki Nem?iji naložila, naj zagotovi, da prejemniki vrnejo nezdružljive pomo?i, dodeljene z ureditvijo iz ?lena 1 tega sklepa. Na podlagi ?lena 6 navedenega sklepa mora ta država ?lanica med drugim Komisiji predložiti seznam teh prejemnikov.

Dejansko stanje

13 Za družbo HBH je od leta 2008 obstajalo tveganje pla?ilne nesposobnosti. Njena mati?na družba je 20. februarja 2009 odkupila njene deleže, da bi se z njo združila in jo prestrukturirala. Na dan te pridobitve je družba HBH izpolnjevala pogoje za uporabo sheme za prenos dav?nih izgub v primeru prestrukturiranja. To je bilo ugotovljeno v zavezujo?i informaciji, ki jo je 11. novembra 2009 izdal Finanzamt Herne (dav?ni urad mesta Herne, Nem?ija) (v nadaljevanju: zavezujo?a informacija). Poleg tega je družba HBH 29. aprila 2010 od dav?nega urada mesta Herne prejela odlo?bo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za dav?no leto 2009, v kateri so bile upoštevane izgube, prenesene na podlagi te sheme.

14 Komisija je z dopisom z dne 24. februarja 2010 Zvezno republiko Nem?ijo obvestila o svoji odlo?itvi, da v zvezi s spornim ukrepom za?ne formalni postopek preiskave na podlagi ?lena 108(2) PDEU. Zvezno finan?no ministrstvo je z dopisom z dne 30. aprila 2010 nemški dav?ni upravi naložilo, naj tega ukrepa ne uporablja ve?.

15 Odlo?ba o višini akontacije z dne 29. aprila 2010 je bila 27. decembra 2010 nadomeš?ena z novo odlo?bo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za dav?no leto 2009, v kateri shema za prenos dav?nih izgub v primeru prestrukturiranja ni bila uporabljena. Družba HBH je januarja 2011 med drugim prejela odlo?be o višini akontacije v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb za naslednja dav?na leta, v katerih ta shema prav tako ni bila upoštevana. 1. aprila 2011 je prejela odlo?bo o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb za dav?no leto 2009. Ker se ?len 8c(1) KStG ni uporabil, ni mogla prenesti izgub, ki so obstajale 31. decembra 2008.

16 Davčni urad mesta Herne je 19. aprila 2011 zavezujočo informacijo razglasil za nično.

17 Zvezna republika Nemčija je 22. julija 2011 Komisiji sporočila seznam podjetij, za katera je bil uporabljen sporni ukrep. Ta država članica je predložila tudi seznam družb, v zvezi s katerimi so bile zavezujoče informacije glede uporabe sheme za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja razglašene za nične, na katerem je bila navedena družba HBH.

Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

18 Družba HBH je 6. junija 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti spornega sklepa.

19 Komisija je z ločnim aktom, ki je bil v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložen 16. septembra 2011, vložila ugovor nedopustnosti na podlagi člena 114 Poslovnika Splošnega sodišča z dne 2. maja 1991.

20 Zvezna republika Nemčija je 29. avgusta 2011 vložila predlog za intervencijo v postopku v podporo predlogom družbe HBH. Predsednik drugega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 5. oktobra 2011 to intervencijo dopustil.

21 S sklepom Splošnega sodišča z dne 21. maja 2014 je bil ugovor nedopustnosti združen z odločanjem o vsebini v skladu s členom 114(4) istega poslovnika.

22 Družba HBH je v utemeljitev svoje tožbe navedla dva razloga, in sicer prvega v zvezi z neobstojem *a priori* selektivnosti spornega ukrepa in drugega v zvezi z utemeljitvijo tega ukrepa z naravo in notranjo strukturo davčnega sistema.

23 Splošno sodišče je v izpodbijani sodbi na eni strani zavrnilo ugovor nedopustnosti s tem, da je presodilo, da se sporni sklep na družbo HBH nanaša neposredno in posamično, saj je v bistvu ta že pred sprejetjem sklepa o začetku formalnega postopka preiskave imela pridobljeno pravico do davčnega prihranka, ki so jo potrdili nemški davčni organi, in je poleg tega imela pravni interes. Na drugi strani je Splošno sodišče tožbo družbe HBH kot neutemeljeno zavrnilo.

Predlogi strank in postopek pred Sodiščem

24 Družba HBH s pritožbo Sodišču predlaga, naj:

- razveljavi točki 2 in 3 izreka izpodbijane sodbe in sporni sklep razglasi za ničn;
- podredno, razveljavi točki 2 in 3 izreka izpodbijane sodbe in zadevo vrne Splošnemu sodišču v ponovno odločanje ter
- Komisiji naloži plačilo stroškov.

25 Komisija Sodišču predlaga, naj pritožbo zavrne in družbi HBH naloži plačilo stroškov.

26 Komisija z nasprotno tožbo Sodišču predlaga, naj:

- razveljavi točko 1 izreka izpodbijane sodbe;
- tožbo na prvi stopnji zavrže kot nedopustno;
- pritožbo zavrne;

- razveljavi točko 3 izreka izpodbijane sodbe v delu, v katerem je bilo določeno, da Komisija nosi tretjino svojih stroškov, in
- družbi HBH naloži plačilo stroškov v postopku pred Sodiščem in v postopku pred Splošnim sodiščem.

27 Družba HBH predlaga, naj se nasprotna pritožba zavrne in naj se Komisiji naloži plačilo stroškov v zvezi s to pritožbo.

28 Zvezna republika Nemčija je na obravnavi ustno predstavila svoja stališča, iz katerih izhaja, da podpira predloge družbe HBH za zavrnitev nasprotne pritožbe, razveljavitev izpodbijane sodbe v delu, v katerem je bila z njo tožba na prvi stopnji zavrnjena kot neutemeljena, in razglasitev ničnosti spornega sklepa.

Nasprotna pritožba

29 Ker se nasprotna pritožba nanaša na dopustnost tožbe na prvi stopnji, kar je vprašanje, predhodno vsebinskim vprašanjem, postavljenim z glavno pritožbo, je treba nasprotno pritožbo preužiti najprej.

Trditve strank

30 Komisija trdi, da je Splošno sodišče v točkah od 50 do 79 izpodbijane sodbe napačno uporabilo pravo pri razlagi pojma posamičnega nanašanja v smislu člena 263, tretji odstavek, PDEU.

31 Komisija se na prvem mestu sklicuje na sodbi z dne 19. oktobra 2000, Italija in Sardegna Lines/Komisija (C-15/98 in C-105/99, EU:C:2000:570), in z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368), in trdi, da je merilo, upoštevno za ugotovitev, ali se sklep Komisije o nezdržljivosti sheme pomoči z notranjim trgov na neko toženo stranko posamično nanaša, to, ali je ta tožena stranka dejanski prejemnik ali potencialni upravičenec do pomoči, dodeljene na podlagi te sheme. Tak sklep naj bi se posamično nanašal samo na dejanske prejemnike.

32 Splošno sodišče pa naj v točkah 62, 70 in 74 izpodbijane sodbe svoje odločitve ne bi oprlo na to sodno prakso, temveč na sodbe, ki naj za obravnavano zadevo ne bi bile upoštevne. Namreč, nobena od okoliščin, ki naj bi v zadevah, v katerih so bile izdane sodbe z dne 17. januarja 1985, Piraiki-Patraiki in drugi/Komisija (11/82, EU:C:1985:18), z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija (C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416), z dne 17. septembra 2009, Komisija/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), z dne 27. februarja 2014, Stichting Woonpunt in drugi/Komisija (C-132/12 P, EU:C:2014:100), ter z dne 27. februarja 2014, Stichting Woonlinie in drugi/Komisija (C-133/12 P, EU:C:2014:105), na katere se je Splošno sodišče oprlo v teh točkah, omogočilo skleniti, da so se zadevni akti na tožene stranke posamično nanašali, naj v obravnavani zadevi ne bi bila podana.

33 Tako naj v nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče navedlo v točkah 63 in 74 izpodbijane sodbe, presoja dopustnosti tožbe na prvi stopnji ne bi bila odvisna od „dejanskega in pravnega položaja“ družbe HBH ali obstoja „pridobljene pravice“, temveč izključno od vprašanja, ali je navedena družba dejansko prejela pomoč iz zadevne sheme pomoči. Tudi v točkah 75 in 76 izpodbijane sodbe naj bi bila storjena napaka, saj naj bi bilo iz sodbe z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368), na katero se je Splošno sodišče oprlo v tej točki 76, mogoče sklepati le, da pri

presoji posamično nanašanja ni pomembno, ali sklep Komisije vsebuje odredbo o zagotovitvi vračila dejansko dodeljene pomoči.

34 Na drugem mestu Komisija opazuje, da je bil odločilni dejavnik, ki ga je Splošno sodišče navedlo v svoji analizi „dejanskega in pravnega položaja“ družbe HBH, da bi ugotovilo, da se izpodbijani sklep na to družbo posamično nanaša, obstoj „pridobljene pravice“, prikazan v točki 74 izpodbijane sodbe. Vendar je to „pridobljeno pravico“ treba razumeti kot pridobljeno pravico v smislu prava Unije, naj bi Splošno sodišče napačno uporabilo pravo. Tako pravico naj bi bilo namreč mogoče priznati le na podlagi natekla varstva legitimnih pričakovanj, v skladu s sodno prakso Sodišča pa naj natekoma tega varstva ne bi bilo mogoče priznati za pomoči, dodeljene ob neupoštevanju obveznosti obvestitve, določene v členu 108(3) PDEU.

35 Na tretjem mestu Komisija na podlagi te iste navedbe trdi, da tudi je Splošno sodišče s „pridobljeno pravico“ imelo v mislih pridobljeno pravico v smislu nacionalnega prava, je tudi napačno uporabilo pravo, saj bi bilo priznanje pridobljene pravice na podlagi nacionalnega prava v okoliščinah obravnavane zadeve prav tako v nasprotju s sodno prakso, ki priznanje take pravice izključuje za pomoči, dodeljene v nasprotju s členom 108(3) PDEU.

36 Zato naj bi bilo točko 1 izreka izpodbijane sodbe treba razveljaviti, in ker družba HBH ni bila dejanski prejemnik pomoči iz zadevne sheme, tožbo na prvi stopnji zavreči kot nedopustno.

37 Družba HBH in Zvezna republika Nemčija trdita, da nasprotna pritožba ni utemeljena.

Presoja Sodišča

38 V skladu s členom 263, četrti odstavek, PDEU lahko fizične ali pravne osebe pod pogoji iz prvega in drugega odstavka tega člena vložijo tožbe zoper nanje naslovljene akte ali zoper akte, ki se nanje neposredno in posamično nanašajo, in zoper predpise, ki se nanje neposredno nanašajo, vendar ne potrebujejo izvedbenih ukrepov.

39 V obravnavani zadevi na eni strani ni sporno – kot je Splošno sodišče navedlo v točki 57 izpodbijane sodbe – da je edini naslovnik izpodbijanega sklepa Zvezna republika Nemčija. Na drugi strani, kot je razvidno iz točk od 58 do 79 navedene sodbe, je Splošno sodišče na podlagi ugotovitve, da se ta sklep na družbo HBH neposredno in posamično nanaša, torej v okviru druge možnosti iz te določbe, presodilo, da ima družba HBH procesno upravičenje.

40 Komisija s prvim delom svojega edinega pritožbenega razloga v bistvu trdi, da je Splošno sodišče v točkah 62, 63, 70 in od 74 do 77 izpodbijane sodbe napačno uporabilo pravo, ker je ta pogoj dopustnosti tožbe družbe HBH presojalo glede na njen dejanski in pravni položaj, čeprav naj bi edini upošteveni dejavnik bil, ali je ta družba dejanski prejemnik ali potencialni upravičenec do pomoči iz zadevne sheme.

41 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se odločba na subjekte, ki niso njeni naslovniki, lahko posamično nanaša le, če nanje vpliva zaradi nekaterih njihovih posebnih značilnosti ali dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikujejo od vseh drugih oseb, in jih torej individualizira podobno kot naslovnik (sodbi z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija, 25/62, EU:C:1963:17, str. 223, in z dne 27. februarja 2014, Stichting Woonpunt in drugi/Komisija, C-132/12 P, EU:C:2014:100, točka 57).

42 Možnost, da se bolj ali manj natančno opredeli število ali celo identiteta pravnih subjektov, za katere se ukrep uporablja, nikakor ne pomeni, da je treba za te subjekte šteti, da se ta ukrep posamično nanaša nanje, ker do te uporabe pride na podlagi pravno ali dejansko objektivnega položaja, ki je določen v zadevnem aktu (sodbi z dne 16. marca 1978, Unicme in drugi/Svet,

123/77, EU:C:1978:73, točka 16, in z dne 19. decembra 2013, Telefónica/Komisija, C-274/12 P, EU:C:2013:852, točka 47 in navedena sodna praksa).

43 Sodišče je tako pojasnilo, da podjetje na celoma ne more izpodbijati odločbe Komisije, s katero je prepovedana sektorska shema pomoči, če se ta odločba nanaša nanj le zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in statusa potencialnega upravičenca do navedene sheme. Taka odločba je namreč za tako podjetje splošni ukrep, ki se uporablja za objektivno določene položaje in povzroča pravne učinke za kategorijo oseb, določenih na splošno in abstraktno (sodbi z dne 19. oktobra 2000, Italija in Sardegna Lines/Komisija, C-15/98 in C-105/99, EU:C:2000:570, točka 33 in navedena sodna praksa, in z dne 19. decembra 2013, Telefónica/Komisija, C-274/12 P, EU:C:2013:852, točka 49).

44 Kadar pa odločba zadeva skupino oseb, ki so bile identificirane ali bi lahko bile identificirane v času, ko je bil ta akt sprejet, in na podlagi meril, lastnih članom te skupine, se ta akt lahko posamično nanaša na te osebe, ker so del omejenega kroga gospodarskih subjektov (sodbi z dne 13. marca 2008, Komisija/Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, točka 71 in navedena sodna praksa, ter z dne 27. februarja 2014, Stichting Woonpunt in drugi/Komisija, C-132/12 P, EU:C:2014:100, točka 59).

45 Tako se na dejanske prejemnike posamičnih pomoči, ki so bile dodeljene iz naslova sheme pomoči in za katere je Komisija odredila vračilo, zato tak akt posamično nanaša v smislu člena 263, tretji odstavek, PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 19. oktobra 2000, Italija in Sardegna Lines/Komisija, C-15/98 in C-105/99, EU:C:2000:570, točki 34 in 35; glej tudi sodbo z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 53).

46 Res je, kot trdi Komisija, da iz te sodne prakse izhaja, da Sodišče na eni strani priznava, da se na dejanske prejemnike posamičnih pomoči, dodeljenih iz sheme pomoči, ki je nezdružljiva s skupnim trgom, sklep Komisije, s katerim ta ugotovi nezdružljivost te sheme s skupnim trgom in odredi zagotovitev vračila teh pomoči, posamično nanaša, na drugi strani pa izključuje, da bi se štel, da se tak akt na neko toženo stranko posamično nanaša zgolj zato, ker je potencialni upravičenec do pomoči iz te sheme. Vendar iz tega ni mogoče sklepati, kot trdi Komisija, da je v zvezi z njenim sklepom, s katerim je shema pomoči ugotovljena za nezdružljivo s skupnim trgom, edino upoštevno merilo za presojo, ali se tak sklep na neko toženo stranko posamično nanaša v smislu člena 263, tretji odstavek, PDEU, to, ali je ta tožena stranka dejanski prejemnik ali potencialni upravičenec do pomoči, dodeljene iz te sheme.

47 Namreč, kakor je v bistvu navedel tudi generalni pravobranilec v točkah 57, 59, 67 in 68 sklepnih predlogov, sodna praksa, na katero je bilo opozorjeno v točkah 43 in 45 te sodbe in ki je bila razvita v posebnem okviru državnih pomoči, je samo poseben izraz pravnega merila, upoštevnega za presojo posamičnega nanašanja v smislu člena 263, tretji odstavek, PDEU, ki izhaja iz sodbe z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17). V skladu s to sodbo se na toženo stranko odločba, naslovljena na drugo osebo, posamično nanaša, kadar ta odločba nanjo vpliva zaradi nekaterih njenih posebnih značilnosti ali dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikuje od vseh drugih oseb (glej tudi, na področju državnih pomoči, sodbi z dne 19. oktobra 2000, Italija in Sardegna Lines/Komisija, C-15/98 in C-105/99, EU:C:2000:570, točka 32, in z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368, točka 52, ter na drugih področjih sodbi z dne 17. januarja 1985, Piraiki-Patraiki in drugi/Komisija, 11/82, EU:C:1985:18, točke 11, 19 in 31, in z dne 13. marca 2018, European Union Copper Task Force/Komisija, C-384/16 P, EU:C:2018:176, točka 93).

48 Tako dejstvo, da bi tožena stranka lahko spadala ali ne v kategorijo dejanskih prejemnikov ali potencialnih upravičencev do posamične pomoči, dodeljene iz sheme pomoči, za katero je bilo

s sklepom Komisije ugotovljeno, da ni združljiva s skupnim trgom, ne more biti odločilno za opredelitev, ali se ta sklep na to toženo stranko posamično nanaša, kadar je vsekakor ugotovljeno, da navedeni sklep na navedeno toženo stranko poleg tega vpliva zaradi nekaterih njenih posebnih značilnosti ali dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikuje od vseh drugih oseb.

49 Iz zgornjih navedb je razvidno, da Splošno sodišče s tem, da je po tem, ko je v tožkah od 60 do 62 izpodbijane sodbe navedlo sodno prakso, predstavljeno v tožkah od 41 do 44 te sodbe, v tožki 63 izpodbijane sodbe štelo za potrebno „preveriti, ali je treba šteti, da se [sporni] sklep na [družbo HBH] – glede na njen dejanski in pravni položaj – nanaša posamično“, ni napačno uporabilo prava.

50 Iz teh navedb je prav tako razvidno, da Splošno sodišče s tem, da se je v tožkah 62, 70 in 74 izpodbijane sodbe v utemeljitev svoje analize oprlo na sodbe, navedene v tožki 32 te sodbe, prav tako ni napačno uporabilo prava, saj gre pri vseh teh za uporabo merila posamičnega nanašanja iz sodbe z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17), v okoliščinah, v katerih kot v obravnavani zadevi ne kaže, da bi bilo upoštevno uporabiti poseben izraz te sodne prakse, to je razlikovanje med dejanskimi prejemniki in potencialnimi upravičenci do posamične pomoči, dodeljene iz sheme pomoči, ugotovljene za nezdružljivo z notranjim trgom.

51 Poleg tega Splošno sodišče ni napačno uporabilo prava niti s tem, da je v tožkah 75 in 76 izpodbijane sodbe zavrnilo argumentacijo Komisije, da bi zgolj prednost, dejansko dodeljena iz državnih sredstev, lahko pomenila, da se sporni sklep na družbo HBH posamično nanaša, tako, da se je oprlo na sodbo z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P in C-76/09 P, EU:C:2011:368). Kot je bilo namreč že navedeno v tožki 47 te sodbe, je merilo, upoštevno za ugotovitev, ali se sklep Komisije o nezdružljivosti sheme pomoči z notranjim trgom na toženo stranko posamično nanaša, to, ali ta sklep na toženo stranko vpliva zaradi nekaterih njenih posebnih značilnosti ali dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikuje od vseh drugih oseb, kar je Splošno sodišče poleg tega pravilno navedlo v tožki 76 izpodbijane sodbe.

52 Zato je prvi del edinega razloga nasprotne pritožbe treba kot neutemeljen zavrniti.

53 V zvezi z drugim in tretjim delom tega edinega pritožbenega razloga je treba navesti, da z njima Komisija Splošnemu sodišču očitata, da je v tožki 74 izpodbijane sodbe s tem, da je presodilo, da se sporni sklep na družbo HBH posamično nanaša, ker ima ta družba „pridobljeno pravico“ do koriščenja pomoči na podlagi spornega ukrepa, napačno uporabilo pravo.

54 V zvezi s tem je treba navesti, da je Splošno sodišče v tej tožki 74 zlasti ugotovilo, da je „v obravnavani zadevi [...] bilo ugotovljeno, da ima zaradi posebnosti nemške davčne zakonodaje [družba HBH] pridobljeno pravico do davčnega prihranka, ki so jo potrdili nemški davčni organi [...], pri čemer se po tej okoliščini razlikuje od drugih subjektov, na katere se [sporni sklep] nanaša le kot na potencialne upravičence izpodbijanega ukrepa“, v zvezi s čimer se je sklicevalo na točko 68 iste sodbe.

55 V tej točki 68 je Splošno sodišče ugotovilo, da je okoliščine, za katere je v točkah 66 in 67 te sodbe menilo, da opredeljujejo dejanski in pravni položaj družbe HBH v smislu sodbe z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17), potrdila nemška davčna uprava, zlasti z zavezujočo informacijo. Te okoliščine sestavljata na eni strani dejstvo, da je pred začetkom formalnega postopka preiskave Komisije družba HBH imela pravico prenesti svoje izgube na podlagi nemške ureditve, saj so bili pogoji, določeni s shemo za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja, izpolnjeni, in na drugi strani dejstvo, da je družba HBH v letu 2009 ustvarila obdavčljivi dobiček, od katerega naj bi odštela izgube, ki jih je prenesla na podlagi sheme za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja.

56 Iz tega je v točki 69 izpodbijane sodbe izpeljalo, da „je bilo v skladu z nemško ureditvijo gotovo, da je imela [družba HBH] ob koncu davčnega leta 2009 davčni prihranek, katerega višino je lahko poleg tega natančno opredelila“, saj je bil zaradi tega, ker „nemški organi niso imeli nobene diskrecijske pravice v zvezi z uporabo spornega ukrepa, [...] glede na izvedbena pravila davčne ureditve nastanek navedenega davčnega prihranka [...] le vprašanje časa“. V isti točki 69 je ugotovilo, da je zato družba HBH „imela pridobljeno pravico – ki so jo nemški organi potrdili pred sprejetjem sklepa o začetku postopka in nato [spornega] sklepa – do uporabe tega davčnega prihranka, ki bi bila – če ta sklepa ne bi bila sprejeta – uresničena z izdajo odločbe o odmeri davka, ki bi dovoljevala prenos izgub in poznejši vpis tega prenosa v njeno bilanco stanja“, ter da bi jo zato „[n]emški davčni organi in Komisija [...] lahko zlahka identificirali“.

57 Iz tega je v točki 70 izpodbijane sodbe sklepalo, da družbe HBH „ni mogoče šteti le za podjetje, na katero se [sporni] sklep nanaša zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in njegovega statusa potencialnega upravičenca, temveč [da] je treba šteti tudi, da spada v zaprt krog gospodarskih subjektov, ki so bili ob sprejetju [spornega] sklepa identificirani ali bi se vsaj lahko identificirali v smislu [sodbe z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17)]“.

58 Iz vseh upoštevni delov izpodbijane sodbe je razvidno, da je Splošno sodišče v točki 74 te sodbe uporabilo izraz „pridobljena pravica“ zgolj zato, da bi strnjeno povzelo poseben dejanski in pravni položaj družbe HBH, na podlagi katerega je mogoče šteti, da se sporni sklep nanjo posamično nanaša v smislu sodbe z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17).

59 Ker torej drugi in tretji del edinega pritožbenega razloga nasprotne pritožbe temeljita na napačnem razumevanju izpodbijane sodbe, ju je treba zavrnila kot neutemeljena in tako zavrnila tudi nasprotno pritožbo v celoti.

Glavna pritožba

60 Družba HBH v utemeljitev svoje pritožbe navaja dva razloga, od katerih se prvi nanaša na kršitev obveznosti obrazložitve, ki jo ima Splošno sodišče, drugi pa na kršitev člena 107 PDEU. Na prvem mestu je treba preučiti ta drugi pritožbeni razlog.

Trditve strank

61 Družba HBH s svojim drugim pritožbenim razlogom na prvem mestu trdi, da je Splošno sodišče s tem, da je potrdilo stališče Komisije, da pravilo o zapadlosti izgub v obravnavani zadevi pomeni upoštevni referenčni okvir, kršilo člen 107 PDEU in tako ta referenčni okvir določilo napačno. V točkah 103 in 106 izpodbijane sodbe naj bi Splošno sodišče najprej pravilno ugotovilo, da je pravilo o prenosu izgub tisto, ki je splošna davčna ureditev. Vendar naj bi za analizo pogoja selektivnosti kot skupno ali običajno davčno ureditev uporabilo pravilo zapadlosti izgub, ki je

določeno v členu 8c(1) KStG in je torej izjema od navedene splošne ureditve. Napačno naj ne bi upoštevalo pravila o prenosu izgub. S tem, da je tako za „referenčni okvir“ opredelilo izjemo od splošne davčne ureditve, naj bi Splošno sodišče napačno uporabilo pravo ali vsaj izkrivilo predložene mu dokaze ali nacionalno pravo.

62 Tudi to, da je bila splošna ali običajna davčna ureditev določena z izvedbo sinteze načelnega pravila in izjeme, naj bi pomenilo napačno uporabo prava, ker naj pravili, katerih sintezo je Splošno sodišče opravilo v točki 104 izpodbijane sodbe, ne bi bili na isti normativni ravni, saj pravilo prenosa izgub pomeni izraz ustavnega načela obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti.

63 Poleg tega naj bi bilo iz točk 104 in 107 izpodbijane sodbe razvidno, da je Splošno sodišče pri opredelitvi referenčnega okvira tudi „združilo“ prvo in drugo fazo preužitve pogoja selektivnosti in tako napačno uporabilo sodno prakso.

64 Na drugem mestu naj bi Splošno sodišče pri preužitvi *a priori* selektivnosti spornega ukrepa kršilo člen 107 PDEU. Na eni strani naj bi s tem, da je ugotovilo, da sta dejanska in pravna položaja podjetij, ki potrebujejo prestrukturiranje, in zdravih podjetij primerljiva, napačno uporabilo pravo. Zlasti naj cilj, ki se poskuša doseči z vsemi davčnimi določbami, to je ustvariti davčne prihodke, ne bi zadoščal za vzpostavitev primerljivosti položajev zadevnih gospodarskih subjektov.

65 Po drugi strani naj bi shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja vsekakor bila splošni ukrep. Točka 141 izpodbijane sodbe naj bi bila v nasprotju s sodno prakso, v skladu s katero naj bi bil edini dejavnik, upošteven pri presoji splošnosti nekega ukrepa, ali se ta uporablja neodvisno od narave ali cilja aktivnosti podjetja ali pa njegova uporaba zahteva, da podjetje dejavnost spremeni.

66 Na tretjem mestu naj bi Splošno sodišče s tem, da je zavrnilo utemeljitev sheme za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja, kršilo člen 107 PDEU. V točkah od 158 do 160 in od 164 do 166 izpodbijane sodbe naj bi napačno ugotovilo, da je cilj te sheme spodbujanje prestrukturiranja podjetij v težavah, in sklenilo, da je ta cilj zunaj davčnega sistema. V točkah od 166 do 170 te sodbe naj bi tudi napačno zavrnilo utemeljitev, izhajajočo iz načela obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti.

67 Poleg tega družba HBH trdi, da je njen drugi pritožbeni razlog zagotovo dopusten, saj vsebuje le pravna vprašanja. Predvsem naj se ne bi nanašal na presojo dejstev, temveč na uporabo napačnih meril za določitev referenčnega okvira in na to, kako je Splošno sodišče opredelilo dejstva, kar naj bi spadalo v nadzor Sodišča v okviru pritožbe.

68 Komisija primarno trdi, da je ta drugi pritožbeni razlog nedopusten. Njegova prvi in tretji del naj bi se nanašala na opredelitev nacionalnega prava in torej na dejansko vprašanje. Vsekakor naj bi se družba HBH s tem, da s prvim delom tega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očitata, da je pri določitvi referenčnega okvira upoštevalo ureditev, ki se uporablja zgolj za določeno skupino podjetij, opirala na napačno razlago točk od 103 do 109 izpodbijane sodbe. Iz teh točk naj bi izhajalo, da je Splošno sodišče zgolj opredelilo pravo, ki se uporablja za vsa podjetja, saj sta ekonomska identiteta in kontinuiteta element, odločilen za vprašanje prenosa izgub, in naj bi šlo za dejanska vprašanja.

69 Drugi del drugega pritožbenega razloga naj bi bil prav tako nedopusten. Na eni strani naj bi vprašanji primerljivosti položajev gospodarskih subjektov in opredelitve upoštevnega cilja v zvezi s tem bili dejanski vprašanji. Na drugi strani naj bi Splošno sodišče s tem, da je sprejelo argumentacijo, ki jo je družba HBH predstavila glede opredelitve spornega ukrepa za splošni ukrep, saj naj je ne bi bilo mogoče šteti za razširitev prvega dela prvega tožbenega razloga,

navedenega pred tem sodiščem, napačno uporabilo pravo.

70 Podredno naj ta drugi pritožbeni razlog ne bi bilo utemeljen. Na prvem mestu naj teze, ki jo zastopa družba HBH v zvezi z opredelitvijo referenčnega okvira, ne bi podpiralo niti zadevno nemško pravo niti listine, predložene Splošnemu sodišču. Poleg tega naj bi nemški zakonodajalec pravilo zapadlosti izgub sam opredelil za novo osnovno pravilo. Splošno sodišče naj tako s tem, da je ugotovilo, da po uvedbi člena 8c(1) KStG ukinitve prenosa izgub v primeru pridobitve deleža, ki lahko škoduje, pomeni novo napačno pravilo nemškega davčnega prava, ne bi storilo napake.

71 Na drugem mestu naj bi argumentacija družbe HBH v zvezi z domnevno neprimerljivostjo položajev zadevnih gospodarskih subjektov izhajala iz slabega razumevanja izpodbijane sodbe. Na eni strani naj, s stališča spremembe gospodarske identitete, ne bi obstajala razlika med podjetji, ki potrebujejo prestrukturiranje, in tistimi, ki ga ne potrebujejo.

72 Na drugi strani naj shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja ne bila splošni ukrep, temveč vsekakor selektivni ukrep. V zvezi s tem naj sodba z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ne bi mogla koristiti pri podpori stališča družbe HBH.

73 Na tretjem mestu naj bi Splošno sodišče v okviru svoje proste presoje dejstev pravilno ugotovilo, da je namen sheme za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja pomagati podjetjem v težavah. Vsekakor naj bi bil argument, da je bil namen te sheme preprečiti premeren obdavčenje, brezpredmeten, saj je Splošno sodišče v točkah od 167 do 173 izpodbijane sodbe ugotovilo, da je utemeljitev izključena, tudi če se ta cilj prizna. Pri tem naj bi Splošno sodišče prav tako upravičeno zavrnilo argumente v zvezi z nemškim ustavnim pravom in fiktivnimi koristmi.

74 Zvezna republika Nemčija trdi, da je Splošno sodišče tako kot Komisija napačno uporabilo pravo pri določitvi referenčnega okvira. Sklicuje se na sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), ter z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), ter trdi, da mora Komisija za opredelitev nekega ukrepa za „selektivnega“ najprej določiti običajen davčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici, in nato dokazati, da preučeni ukrep uvaja razlikovanja med podjetji, ki so glede na cilj, ki se poskuša doseči s tem sistemom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. V zvezi s tem pristopa, ki temelji samo na zakonodajni tehniki, ni mogoče priznati.

75 V obravnavani zadevi pa naj bi pristop Komisije temeljil samo na zakonodajni tehniki in Splošno sodišče naj bi s tem, da ga je priznalo, preprav naj bi bil v nasprotju s sodno prakso Sodišča, napačno uporabilo pravo. Tako naj bi v izpodbijani sodbi pravilno določilo vsebino in obseg upoštevni davčnih določb, vendar naj bi jim pripisalo napačno pravno opredelitev.

Presoja Sodišča

76 Družba HBH, ki jo podpira Zvezna republika Nemčija, s prvim delom svojega drugega pritožbenega razloga v bistvu zatrjuje, da je Splošno sodišče v točkah od 103 do 107 izpodbijane sodbe napačno določilo referenčni okvir, v katerem je treba preučiti selektivnost spornega ukrepa.

77 Ker Komisija izpodbija dopustnost tega prvega dela z utemeljitvijo, da se nanaša na dejanska vprašanja, je treba navesti, da presoja dejstev in dokazov, razen v primeru izkrivljanja teh dejstev ali dokazov, sicer ni pravno vprašanje, ki bi bilo predmet nadzora Sodišča v okviru pritožbe. Vendar je, kadar je Splošno sodišče ugotovilo ali presodilo dejstva, Sodišče pristojno za to, da na podlagi člena 256 PDEU opravi nadzor nad pravno opredelitvijo teh dejstev in iz njih izpeljanih pravnih posledic (sodbi z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija, C-559/12 P,

EU:C:2014:217, točka 78 in navedena sodna praksa, ter z dne 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco in drugi/Komisija, od C-66/16 P do C-69/16 P, EU:C:2017:999, točka 97).

78 Sodišče je tako glede preizkusa presoje Splošnega sodišča v zvezi z nacionalnim pravom, ki na področju državnih pomoči pomeni presojo dejstev, v okviru pritožbe pristojno le za to, da preveri, ali je prišlo do izkrivljanja tega prava (glej v tem smislu sodbi z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 79 in navedena sodna praksa, ter z dne 20. decembra 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco in drugi/Komisija, od C-66/16 P do C-69/16 P, EU:C:2017:999, točka 98). Preužitev pravne opredelitve tega nacionalnega prava, ki jo je Splošno sodišče opravilo glede na določbo prava Unije v okviru pritožbe, pa pomeni pravno vprašanje, za katero je Sodišče pristojno (glej v tem smislu sodbi z dne 3. aprila 2014, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, točka 83, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točke od 61 do 63).

79 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da družba HBH z navedenim prvim delom ne izpodbija vsebine ali obsega nacionalnega prava, ki ju je ugotovilo Splošno sodišče, temveč opredelitev „referenčnega okvira“, za katerega je kakor Komisija v spornem sklepu izbrala pravilo zapadlosti izgub.

80 Pojem „referenčni okvir“ pa se nanaša na prvo fazo analize pogoja glede selektivnosti prednosti, ki je v skladu s sodno prakso sodišča sama po sebi sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU (sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 74 in navedena sodna praksa, ter z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54).

81 Ker je torej namen argumentacije družbe HBH izpodbiti pravno opredelitev dejstev, ki jo je izvedlo Splošno sodišče, je prvi del drugega pritožbenega razloga dopusten.

82 Kar zadeva vsebino, je treba navesti, da v morajo biti v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za to, da se nacionalni ukrep opredeli za „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njo mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali pomeniti nevarnost za izkrivljanje konkurence (sodbi z dne 10. junija 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, točka 31 in ustaljena sodna praksa, ter z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53).

83 Kar zadeva pogoj glede selektivnosti prednosti, iz prav tako ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba pri presoji tega pogoja ugotoviti, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep tak, da omogoča prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54 in navedena sodna praksa).

84 Poleg tega mora Komisija v primeru, da je zadevni ukrep predviden kot shema pomoči, in ne kot posamična pomoč, dokazati, da ta ukrep, čeprav določa splošno prednost, dostop do nje daje izključno posameznim podjetjem ali posameznim sektorjem dejavnosti (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P,

EU:C:2016:981, točka 55 in navedena sodna praksa).

85 Kar predvsem zadeva nacionalne ukrepe, s katerimi se podeljuje davčna ugodnost, je treba opozoriti, da tovrstni ukrep, ki – čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev – upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezanke, upravičencem lahko daje selektivno prednost in zato pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Davčna ugodnost, ki izvira iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, pa, nasprotno, ne pomeni državne pomoči v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 72 in 73 ter navedena sodna praksa; glej tudi sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56).

86 V okviru tega mora Komisija za namene ugotovitve, da je nacionalni davčni ukrep „selektiven“, na prvem mestu, opredeliti skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, in na drugem mestu, dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od navedene skupne ureditve, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to skupno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57 in navedena sodna praksa).

87 Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ter ki so torej *a priori* selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomoč“, če zadevna država članica, na tretjem mestu, dokaže, da je to razlikovanje upravičeno, ker izhaja iz narave ali sistematike ureditve, v katero spadajo ti ukrepi (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 52; glej tudi sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 58 in navedena sodna praksa).

88 Preučitev pogoja selektivnosti torej, na prvem mestu, napoloma vključuje določitev referenčnega okvira zadevnega ukrepa, pri čemer ima ta določitev poseben pomen pri davčnih ukrepih, saj je sam obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovanim „običajnim“ obdavčenjem (glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 55).

89 Tako je določitev vseh podjetij, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, odvisna od predhodne opredelitve pravne ureditve, glede na cilj katere je treba preučiti primerljivost dejanskih in pravnih položajev podjetij, na katera se nanaša zadevni ukrep, in tistih, na katera se ne (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 60).

90 Vendar opredelitev davčnega sistema kot „selektivnega“ ni pogojena z dejstvom, da je ta zasnovan tako, da za podjetja, ki morebiti uživajo selektivno prednost, na splošno veljajo enaka davčna bremena kot za druga podjetja, imajo pa korist od pravil odstopanja, tako da je mogoče selektivno prednost opredeliti kot razliko med običajnim davčnim bremenom in bremenom, ki ga nosijo prva podjetja (sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 91).

91 Tako razumevanje merila selektivnosti bi namreč predpostavljalo, da je davčna ureditev, da bi jo bilo mogoče opredeliti kot „selektivno“, zasnovana z določeno zakonodajno tehniko, kar bi povzročilo, da se nacionalna davčna pravila izognejo nadzoru na področju državnih pomoči le

zato, ker spadajo v okvir druge zakonodajne tehnike, ?eprav s prilagoditvijo in kombinacijo razli?nih dav?nih pravil pravno in/ali dejansko povzro?ajo enake u?inke. Tako bi bilo to razumevanje v nasprotju z ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero ?len 107(1) PDEU ne razlikuje glede na vzroke ali cilje dr?avnih intervencij, ampak jih opredeljuje glede na njihove u?inke in torej ne glede na uporabljene tehnike (glej v tem smislu sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in ?panija/Government of Gibraltar in Zdru?eno kraljestvo, C?106/09 P in C?107/09 P, EU:C:2011:732, to?ke 87, 92 in 93 ter navedena sodna praksa).

92 ?e v skladu s to sodno prakso uporaba dane zakonodajne tehnike ne more omogo?iti, da bi se nacionalna dav?na pravila ?e predhodno izognila nadzoru, predvidenem na podro?ju dr?avnih pomo?i s Pogodbo DEU, sklicevanje na uporabljeno zakonodajno tehniko tudi ne more zadoš?ati za opredelitev referen?nega okvira, upoštevnega za analizo pogoja selektivnosti, ne da bila obliki dr?avnih intervencij odlo?ilno dana prednost pred njihovimi u?inki. Zato, kot je v bistvu navedel tudi generalni pravobranilec v to?ki 108 sklepnih predlogov, uporabljena zakonodajna tehnika ne more biti odlo?ilen dejavnik pri dolo?itvi referen?nega okvira.

93 Iz te iste sodne prakse poleg tega izhaja, da ?eprav za namene dokazovanja selektivnosti dav?nega ukrepa uporabljena zakonodajna tehnika ni odlo?ilna, tako da ni vedno potrebno, da ta selektivnost pomeni odstopanje od skupne dav?ne ureditve, je okoliš?ina, da ima takšno naravo zaradi uporabe take zakonodajne tehnike, upoštevana za to dokazovanje, ?e iz nje izhaja, da sta dve kategoriji gospodarskih subjektov razlikovani in da sta *a priori* razli?no obravnavani, in sicer tako, da se za eno uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, za drugo pa še naprej velja skupna dav?na ureditev, ?eprav sta ti dve kategoriji v primerljivem polo?aju z vidika cilja, ki se uresni?uje z navedeno ureditvijo (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C?20/15 P in C?21/15 P, EU:C:2016:981, to?ka 77).

94 Poleg tega je treba opozoriti, da dejstvo, da imajo lahko samo dav?ni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, od njega korist, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven (sodbi z dne 29. marca 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, to?ka 42, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C?20/15 P in C?21/15 P, EU:C:2016:981, to?ka 59).

95 Ob upoštevanju teh ugotovitev je treba preu?iti, ali je, kot trdita dru?ba HBH in Zvezna republika Nem?ija, Splošno sodiš?e v obravnavani zadevi kršilo ?len 107(1) PDEU, kakor ga razlaga Sodiš?e, ker je presodilo, da Komisija s tem, da je ugotovila, da je referen?ni okvir, upošteven za presojo selektivnosti spornega ukrepa, zgolj pravilo o zapadlosti izgub, ni storila napake.

96 Glede tega je treba navesti, da je Splošno sodiš?e v to?ki 103 izpodbijane sodbe navedlo, da „je Komisija v [spornem] sklepu [...] pravilo zapadlosti izgub opredelila kot splošno pravilo, na podlagi katerega je bilo treba preu?iti, ali so se podjetja, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem polo?aju, razlikovala, medtem ko se [dru?ba HBH] sklicuje na splošnejše pravilo prenosa izgub, ki se uporablja za vsako obdav?itev“.

97 V to?ki 104 te sodbe je navedlo tudi, da „pravilo prenosa izgub pomeni možnost, priznano vsem dru?bam ob uporabi davka od dohodkov pravnih oseb“, in da „pravilo zapadlosti izgub omejuje navedeno možnost ob pridobitvi deleža, ki je enak ali presega 25 % kapitala, ter jo ukinja ob pridobitvi deleža, ki presega 50 % kapitala“, ter ugotovilo, da se „[s]lednje pravilo [...] zato sistemati?no uporablja za vse primere spremembe lastništva, ki [so enaki ali presegajo] 25 % kapitala, brez razlikovanja zadevnih podjetij glede na njihovo naravo ali zna?ilnosti“.

98 V to?ki 105 navedene sodbe je Splošno sodiš?e dodalo, da je „[p]oleg tega [...] shema za prenos dav?nih izgub [v primeru prestrukturiranja] dolo?ena kot izjema od pravila zapadlosti izgub

in se uporablja le v to?no dolo?enih položajih, za katere se uporablja zadnji navedeno pravilo“.

99 V to?ki 106 iste sodbe je iz tega sklepalo, da „je treba ugotoviti, da je pravilo zapadlosti izgub tako kot pravilo prenosa izgub del [zakonskega] okvira spornega ukrepa“, da, „[d]ruga?e povedano, zakonski okvir, ki je upošteven v obravnavanem primeru, tvori splošno pravilo prenosa izgub, ki je omejeno s pravilom zapadlosti izgub, in [da je] prav v tem okviru [...] treba preveriti, ali sporni ukrep uvaža razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju v smislu sodne prakse“.

100 V to?ki 107 izpodbijane sodbe je Splošno sodiš?e sklenilo, da „Komisija ni storila napake, ko je s potrditvijo obstoja splošnejšega pravila, in sicer pravila prenosa izgub, ugotovila, da je bilo referen?ni zakonski okvir, vzpostavljen za presojo selektivnosti spornega [ukrepa], pravilo zapadlosti izgub“.

101 Kot trdita družba HBH in Zvezna republika Nem?ija, je to razlogovanje Splošno sodiš?e privedlo k temu, da je za referen?ni okvir v smislu sodne prakse v zvezi s ?lenom 107(1) PDEU napa?no opredelilo edinole pravilo zapadlosti izgub, iz referen?nega okvira pa je izklju?ilo splošno pravilo prenosa izgub.

102 Iz tega razlogovanja je namre? razvidno, da ?eprav je Splošno sodiš?e ugotovilo obstoj splošnega dav?nega pravila, ki se uporablja za vsa podjetja, ki so zavezana k pla?evanju davka od dohodkov pravnih oseb, pa je menilo, da Komisija ni storila napake s tem, da je ugotovila, da referen?ni okvir, upošteven za preu?itev selektivnosti spornega ukrepa, sestavlja zgolj pravilo zapadlosti izgub, ?eprav ni bilo sporno, da to pravilo pomeni izjemo od pravila prenosa izgub, in ?eprav bi morala preu?itev celotne vsebine teh dolo?b omogo?ati ugotovitev, da shema za prenos dav?nih izgub v primeru prestrukturiranja povzro?i opredelitev položaja, ki spada v okvir splošnega pravila prenosa izgub.

103 Kakor pa je v bistvu navedel tudi generalni pravobranilec v to?ki 109 sklepnih predlogov, je iz sodne prakse Sodiš?a, navedene v to?kah od 90 do 93 te sodbe, razvidno, da selektivnosti dav?nega ukrepa ni mogo?e upravi?eno presojati glede na referen?ni okvir, sestavljen iz nekaterih dolo?b, ki so bile umetno izvzete iz širšega zakonskega okvira. Zato je Splošno sodiš?e s tem, da je tako iz referen?nega okvira, upoštevnega v obravnavani zadevi, izklju?ilo splošno pravilo prenosa izgub, ta okvir opredelilo o?itno preozko.

104 Ker je Splošno sodiš?e do tega sklepa prišlo na podlagi dejstva, da je sporni ukrep pomenil izjemo od pravila zapadlosti izgub, je treba poudariti, kot je bilo že navedeno v to?ki 92 te sodbe, da uporabljena zakonodajna tehnika ne more biti odlo?ilen dejavnik pri dolo?itvi referen?nega okvira.

105 Poleg tega iz sodbe z dne 18. julija 2013, P (C?6/12, EU:C:2013:525), ni mogo?e izpeljati nobenega argumenta, ki bi koristil utemeljitvi izpodbijane sodbe, saj se v tej sodbi Sodiš?e ni izreklo, kaj mora sestavljati referen?ni okvir v zadevi, ki mu je bila predložena.

106 Iz zgornjih navedb je razvidno, da je prvi del drugega pritožbenega razloga družbe HBH utemeljen, ne da bi bilo v zvezi s tem treba preu?iti drugi sklop argumentacije, predložen v njegovo utemeljitev. Navesti je treba tudi, da je Splošno sodiš?e na podlagi svoje napa?ne pravne presoje, da Komisija ni storila napake pri tem, ko je ugotovila, da referen?ni okvir, ki je v obravnavani zadevi upošteven za presojo selektivnosti spornega ukrepa, sestavlja zgolj pravilo zapadlosti izgub, nato analiziralo argumentacijo, ki mu jo je predložila družba HBH in s katero je ta poskušala dokazati na eni strani odsotnost *a priori* selektivnosti spornega ukrepa ter na drugi strani upravi?enost spornega ukrepa zaradi narave in sistematike dav?nega sistema.

107 Kot pa je razvidno iz sodne prakse, navedene v točkah 83 in od 86 do 89 te sodbe, napaka pri določitvi referenčnega okvira, glede na katerega je treba presoјati selektivnost ukrepa, nujno omaja celotno analizo pogoja selektivnosti. V teh okoliščinah je treba ugoditi pritožbi ter razveljaviti točki 2 in 3 izreka izpodbijane sodbe, ne da bi bilo treba preuči drugi in tretji del drugega pritožbenega razloga niti prvi pritožbeni razlog.

Tožba pred Splošnim sodiščem

108 V skladu s členom 61, prvi odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije to sodišče v primeru razveljavitve odločitve Splošnega sodišča lahko samo dokončno odloči o zadevi, če stanje postopka to dovoljuje.

109 Tako je v obravnavani zadevi. V tem okviru zadošča navesti, da je iz razlogov, navedenih v točkah od 82 do 107 te sodbe, razvidno, da je prvi del prvega tožbenega razloga družbe HBH pred Splošnim sodiščem v delu, v katerem se z njim trdi, da je Komisija s tem, da je določila, da ga sestavlja zgolj pravilo zapadlosti izgub, storila napako pri določitvi referenčnega okvira, upoštevnega za presojo selektivnosti spornega ukrepa, utemeljen. Ker je Komisija torej selektivnost spornega ukrepa presoјala glede na napačno določen referenčni okvir, je treba sporni sklep razglasiti za ničen.

Stroški

110 Sodišče v skladu s členom 184(2) Poslovnika Sodišča odloči o stroških, če pritožba ni utemeljena ali če je utemeljena in Sodišče samo dokončno odloči v sporu.

111 V skladu s členom 138(1) tega poslovnika, ki se uporablja za pritožbeni postopek na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki.

112 Ker Komisija v postopku z nasprotno in glavno pritožbo ni uspela, ker je bil sporni sklep razglašen za ničen in ker je družba HBH predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, je treba tej poleg njenih naložiti plačilo stroškov, ki so družbi HBH nastali v postopku na prvi stopnji in v pritožbenem postopku.

113 Na podlagi člena 184(4) Poslovnika, če pritožbe ni vložil intervenient na prvi stopnji, se mu lahko plačilo stroškov pritožbenega postopka naloži le, če je sodeloval pri pisnem ali ustnem delu postopka pred Sodiščem. Če je intervenient sodeloval v postopku, lahko Sodišče odloči, da nosi svoje stroške.

114 Zvezna republika Nemčija, intervenientka na prvi stopnji, ki je sodelovala pri ustnem delu postopka pred Sodiščem, ni predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov. V teh okoliščinah je treba odločiti, da nosi svoje stroške, nastale v pritožbenem postopku.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. **Nasprotna pritožba se zavrne.**
2. **Točki 2 in 3 izreka sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 4. februarja 2016, Heitkamp BauHolding/Komisija (T-287/11, EU:T:2016:60), se razveljavita.**
3. **Sklep Komisije 2011/527/EU z dne 26. januarja 2011 o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija Shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“) se razglasi za ničen.**

4. **Evropska komisija nosi svoje stroške in plaša stroške, nastale Dirku Andresu, stečajnemu upravitelju družbe Heitkamp BauHolding GmbH, v postopku na prvi stopnji in v pritožbenem postopku.**

5. **Zvezna republika Nemčija nosi svoje stroške, nastale v pritožbenem postopku.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.