



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

28. lipnja 2018.*

„Žalba – Državne potpore – Njemačko porezno zakonodavstvo u vezi s prijenosom gubitaka u buduće poslovne godine (sanacijska klauzula) – Odluka o proglašenju sustava potpore nespojivim s unutarnjim tržištem – Tužba za poništenje – Dopuštenost – Članak 263. četvrti stavak UFEU-a – Osoba na koju se akt osobno odnosi – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Pojam ‚državna potpora‘ – Uvjet selektivnosti – Određivanje referentnog okvira – Pravna kvalifikacija činjenica”

U predmetu C-203/16 P,

povodom žalbe na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije podnesene 12. travnja 2016.,

Dirk Andres, u svojstvu stečajnog upravitelja društva Heitkamp BauHolding GmbH, sa stalnom adresom u Düsseldorfu (Njemačka), koje zastupaju W. Niemann, S. Geringhoff i P. Dodos, *Rechtsanwälte*,

tužitelj,

a druge stranke postupka su:

Europska komisija, koju zastupaju R. Lyal, T. Maxian Rusche i K. Blanck-Putz, u svojstvu agenata,

tuženik u prvom stupnju,

Savezna Republika Njemačka, koju zastupaju T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

intervenijent u prvom stupnju,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal i E. Jarašiūnas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: I. Illéssy, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 19. listopada 2017.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. prosinca 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

- 1 Svojom žalbom Dirk Andres, u svojstvu stečajnog upravitelja društva Heitkamp BauHolding GmbH (u daljnjem tekstu: HBH), zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 4. veljače 2016., Heitkamp BauHolding/Komisija (T-287/11, u daljnjem tekstu: pobijana presuda, EU:T:2016:60), u mjeri u kojoj je njome Opći sud odbio kao neosnovanu tužbu društva HBH za poništenje Odluke Komisije 2011/527/EU od 26. siječnja 2011. o državnoj potpori koju je provela Njemačka Država C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) na temelju sanacijske klauzule predviđene zakonom o porezu na dobit (KStG, Sanacijska klauzula) (SL 2011., L 235, str. 26., u daljnjem tekstu: sporna odluka) kao i poništenje te odluke.
- 2 Svojom protužalbom Europska komisija zahtijeva ukidanje pobijane presude u mjeri u kojoj je njome Opći sud odbio prigovor nedopuštenosti koji je istaknula protiv te tužbe i posljedično tomu odbacivanje prvostupanjske tužbe kao nedopuštene.

Okolnosti spora i sporna odluka

- 3 Okolnosti spora i sporna odluka, kako proizlaze iz točaka 1. do 35. pobijane presude, mogu se sažeti kako slijedi.

Njemačko pravo

- 4 U Njemačkoj, na temelju članka 10.d stavka 2. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG), gubici ostvareni tijekom jednog poreznog razdoblja mogu biti preneseni u kasnija porezna razdoblja, što znači da se ti gubici mogu odbiti od oporezivog dohotka u sljedećim razdobljima (u daljnjem tekstu: pravilo o prijenosu gubitaka). Na temelju članka 8. stavka 1. Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: KStG), pravilo o prijenosu gubitaka primjenjuje se na poduzetnike koji su obveznici poreza na dobit.
- 5 Ta mogućnost prijenosa gubitaka dovodila je do toga da su se samo radi uštede poreza stjecala poduzeća koja su u potpunosti prestala obavljati poslovne aktivnosti, ali koja su i dalje imala prenosive gubitke. Kako bi se spriječile takve transakcije, koje se smatraju zlouporabama, njemački zakonodavac je tijekom 1997. u KStG uveo članak 8. stavak 4., kojim se ograničava mogućnost prijenosa gubitaka na poduzeća koja su pravno i ekonomski istovjetna onima koja su ostvarila gubitke.
- 6 Članak 8. stavak 4. KStG-a ukinut je s učinkom od 1. siječnja 2008. Unternehmensteuerreformgesetzom (Zakon o reformi oporezivanja poduzeća). Tim je zakonom u KStG uveden novi članak 8.c stavak 1. (u daljnjem tekstu i: pravilo o prestanku prava na prijenos poreznih gubitaka), koji ograničava odnosno isključuje mogućnost prijenosa gubitaka u slučaju stjecanja 25 % ili više dijelova udjela u društvu (u daljnjem tekstu: štetno stjecanje udjela). Prema toj odredbi, s jedne strane, u slučaju prijenosa 25 % do 50 % upisanog kapitala ili članskih, vlasničkih ili glasačkih prava u društvu tijekom pet godina nakon prijenosa, neiskorišteni gubici se otpisuju proporcionalno izvršenoj izmjeni, izraženoj u postotku. S druge strane, u slučaju prijenosa na stjecatelja više od 50 % upisanog kapitala ili članskih, vlasničkih ili glasačkih prava u društvu, neiskorišteni gubici se više ne mogu odbiti.
- 7 Nije bila predviđena nikakva iznimka od pravila o prestanku prava na prijenos gubitaka. Porezna tijela mogla su ipak, u slučaju štetnog stjecanja udjela radi sanacije poduzeća u poteškoćama, odrediti oslobođenje od poreza na temelju pravičnosti, u skladu s odlukom Bundesministeriuma der Finanzen (Savezno ministarstvo za financije, Njemačka) od 27. ožujka 2003.

- 8 U lipnju 2009., na temelju Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung (Zakon o zdravstvenom osiguranju u vezi s poreznim olakšicama građana), u članak 8.c KStG-a uveden je stavak 1.a (u daljnjem tekstu i: sanacijska klauzula ili sporna mjera). Na temelju te nove odredbe gospodarski subjekt može izvršiti prijenos gubitaka, čak i u slučaju štetnog stjecanja udjela u smislu članka 8.c stavka 1. KStG-a, kad se ispune sljedeći uvjeti: cilj stjecanja udjela je sanacija društva; u trenutku stjecanja društva ono je insolventno, prezaduženo ili u opasnosti da će to postati; njegova temeljna poslovna struktura je sačuvana, što se ostvaruje, u bitnome, očuvanjem radnih mjesta, znatnim prinosom obrtnog kapitala ili otpisom još uvijek nadoknadiivih dugova; nije došlo ni do kakve promjene gospodarskog sektora tijekom pet godina nakon stjecanja udjela i, u trenutku stjecanja udjela, društvo nije prestalo obavljati svoju djelatnost.
- 9 Sporna mjera stupila je na snagu 10. srpnja 2009., a primjenjuje se retroaktivno od 1. siječnja 2008., kada je stupilo na snagu pravilo o prestanku prava na prijenos poreznih gubitaka.

Sporna odluka

- 10 U članku 1. sporne odluke Komisija je utvrdila da „državna potpora koju je [Savezna Republika Njemačka] nezakonito dodijelila na temelju članka 8.c stavka 1.a [KStG-a] [...] nije spojiva s unutarnjim tržištem.”
- 11 U svrhu kvalifikacije sanacijske klauzule kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, ta je institucija među ostalim ocijenila da se tom klauzulom uvodi iznimka od pravila, utvrđenog člankom 8.c stavkom 1. KStG-a, kojim se predviđa prestanak prava na prijenos poreznih gubitaka koja nisu iskoristila društva čije se vlasništvo promijenilo, i da je navedena klauzula stoga mogla dodijeliti selektivnu prednost poduzećima koja su ispunjavala uvjete za njezinu primjenu, a koja se nije temeljila na naravi ili općoj strukturi poreznog sustava s obzirom na to da je cilj sporne mjere bilo rješavanje problema nastalih zbog gospodarske i financijske krize, što nije imalo mnogo veze s tim sustavom. U člancima 2. i 3. te odluke Komisija je ipak izjavila da su određene pojedinačne potpore koje su dodijeljene u okviru tog propisa, uz uvjet poštovanja određenih uvjeta, spojive s unutarnjim tržištem.
- 12 U članku 4. sporne odluke Komisija je Saveznoj Republici Njemačkoj naložila da od korisnika povрати pojedinačne potpore dodijeljene u okviru propisa iz članka 1. te odluke. Na temelju članka 6. potonje, ta je država članica morala među ostalim Komisiji dostaviti popis tih korisnika.

Činjenice iz kojih proizlazi spor

- 13 HBH je društvo za koje od 2008. postoji opasnost od insolventnosti. Dana 20. veljače 2009. njegovo društvo majka otkupilo je njegove udjele kako bi se spojilo s njime u svrhu njegove sanacije. HBH je na dan tog stjecanja ispunjavao uvjete za primjenu sanacijske klauzule. To je bilo utvrđeno u obvezujućoj obavijesti Finanzamta Herne (Porezna uprava u Herneu, Njemačka) od 11. studenoga 2009. (u daljnjem tekstu: obvezujuća obavijest). Osim toga, HBH je 29. travnja 2010. od porezne uprave u Herneu primio odluku o predujmu poreza na dobit za poslovnu godinu 2009., u kojoj su uzeti u obzir gubici preneseni na temelju sanacijske klauzule.
- 14 Komisija je 24. veljače 2010. dopisom obavijestila Saveznu Republiku Njemačku da je u pogledu sporne mjere odlučila pokrenuti formalni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a. Dopisom od 30. travnja 2010. Savezno ministarstvo financija naložilo je njemačkoj poreznoj upravi da više ne provodi tu mjeru.
- 15 Dana 27. prosinca 2010. odluka o predujmu poreza od 29. travnja 2010. zamijenjena je novom odlukom o predujmu poreza na dobit za poslovnu godinu 2009., u kojoj nije uzeta u obzir sanacijska klauzula. U siječnju 2011. HBH je među ostalim primio odluku o predujmu poreza na dobit za kasnija

porezna razdoblja kojom se ta klauzula također zanemaruje. Dana 1. travnja 2011. to je društvo primilo rješenje o porezu na dobit za poslovnu godinu 2009. Budući da nije primijenjen članak 8.c stavak 1.a KStG-a, ono nije moglo prenijeti gubitke koji su postojali na dan 31. prosinca 2008.

- 16 Porezna uprava u Herneu je 19. travnja 2011. poništila obvezujuću obavijest.
- 17 Savezna Republika Njemačka je 22. srpnja 2011. Komisiji dostavila popis poduzetnika koji su bili korisnici sporne mjere. Ta država članica također joj je dostavila popis društava u pogledu kojih su poništene obvezujuće obavijesti o primjeni sanacijske klauzule, a na koji je bilo uvršteno društvo HBH.

Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda

- 18 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 6. lipnja 2011. društvo HBH pokrenulo je postupak za poništenje sporne odluke.
- 19 Komisija je zasebnim aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 16. rujna 2011. istaknula prigovor nedopuštenosti, na temelju članka 114. Poslovnika Općeg suda od 2. svibnja 1991.
- 20 Savezna Republika Njemačka je 29. kolovoza 2011. podnijela zahtjev za intervenciju u potporu zahtjevu društva HBH. Taj je zahtjev prihvaćen rješenjem predsjednika drugog vijeća Općeg suda od 5. listopada 2011.
- 21 Rješenjem Općeg suda od 21. svibnja 2014. odluka o prigovoru nedopuštenosti odgođena je do odluke o meritumu, u skladu s člankom 114. stavkom 4. tog poslovnika.
- 22 Društvo HBH je u prilog svojoj tužbi istaknulo dva tužbena razloga, pri čemu se prvi temeljio na nepostojanju *a priori* selektivnog karaktera sporne mjere, a drugi na opravdanosti te mjere na temelju naravi i opće strukture poreznog sustava.
- 23 Pobijanom presudom Opći sud je, s jedne strane, odbio prigovor nedopuštenosti, presudivši da se sporna odluka izravno i osobno odnosi na društvo HBH zbog toga što je ono, u biti, prije donošenja odluke o otvaranju formalnog istražnog postupka steklo pravo na poreznu uštedu koje su potvrdila njemačka porezna tijela i što je osim toga imalo pravni interes. Opći sud je, s druge strane, odbio tužbu društva HBH kao neosnovanu.

Zahtjevi stranaka i postupak pred Sudom

- 24 Društvo HBH u svojoj žalbi od Suda zahtijeva da:
- ukine točke 2. i 3. izreke pobijane presude i poništi spornu odluku;
 - podredno, ukine točke 2. i 3. izreke pobijane presude i vrati predmet Općem sudu i
 - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 25 Komisija od Suda zahtijeva da odbije žalbu i društvu HBH naloži snošenje troškova.
- 26 Komisija u protužalbi od Suda zahtijeva da:
- ukine točku 1. izreke pobijane presude;
 - odbaci prvostupanjsku tužbu kao nedopuštenu;

- odbije žalbu;
 - ukinе točku 3. izreke pobijane presude u dijelu u kojem je Komisiji naloženo snošenje trećine svojih troškova,
 - naloži društvu HBH snošenje troškova postupka pred Sudom i postupka pred Općim sudom.
- 27 HBH zahtijeva da se protužalba odbije i Europskoj komisiji naloži snošenje troškova.
- 28 Savezna Republika Njemačka je na raspravi podnijela usmena očitovanja iz kojih proizlazi da podupire zahtjeve društva HBH za odbijanje protužalbe, ukidanje pobijane presude u dijelu u kojem je njome odbijena prvostupanjska tužba kao neosnovana i poništenje sporne odluke.

O protužalbi

- 29 Budući da je protužalba koja se odnosi na dopuštenost prvostupanjske tužbe pitanje koje prethodi onom meritornom istaknutom u žalbi, valja je prvu ispitati.

Argumentacija stranaka

- 30 Komisija ističe da je Opći sud u točkama 50. do 79. pobijane presude počinio pogrešku koja se tiče prava time što je pogrešno protumačio pojam osobnog utjecaja u smislu članka 263. četvrtog stavka UFEU-a.
- 31 Kao prvo, pozivajući se na presude od 19. listopada 2000., Italija i Sardegna Lines/Komisija (C-15/98 i C-105/99, EU:C:2000:570) i od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368), Komisija navodi da je relevantan kriterij za utvrđivanje odnosi li se na tužitelja osobno Komisijina odluka kojom se sustav potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem to je li tužitelj stvarni ili potencijalni korisnik potpore dodijeljene na temelju tog sustava. Takva se odluka može osobno odnositi samo na stvarne korisnike.
- 32 Međutim, u točkama 62., 70. i 74. pobijane presude Opći sud nije temeljio svoju odluku na toj sudskoj praksi, već na presudama koje nisu relevantne za ovaj predmet. Naime, u predmetima u kojima su donesene presude od 17. siječnja 1985., Piraiki-Patraiki i dr./Komisija (11/82, EU:C:1985:18), od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416), od 17. rujna 2009., Komisija/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556) i od 27. veljače 2014., Stichting Woonpunt i dr./Komisija (C-132/12 P, EU:C:2014:100) i Stichting Woonlinie i dr./Komisija (C-133/12 P, EU:C:2014:105), na koje se Opći sud pozvao u svojim točkama, ne postoje okolnosti na temelju kojih bi se moglo zaključiti da se odluka odnosila osobno na tužitelje.
- 33 Dakle, protivno onomu što je Opći sud naveo u točkama 63. i 74. pobijane presude, ocjena dopuštenosti tužbe u prvom stupnju ne ovisi o „činjeničnoj i pravnoj situaciji” u kojoj se nalazilo društvo HBH ili postojanju „stečenog prava”, već isključivo o pitanju je li ono stvarno primilo potporu na temelju predmetnog sustava potpora. Točke 75. i 76. pobijane presude također sadržavaju pogrešku time što se iz presude od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368), na koju se Opći sud pozvao u toj točki 76., može samo zaključiti da u svrhu ocjene osobnog utjecaja nije bitno nalazi li se u Komisijinoj odluci ili ne odredba o povratu potpore koja je stvarno dodijeljena.
- 34 Kao drugo, Komisija primjećuje da je odlučujući kriterij koji je Opći sud naveo u svojoj analizi „činjenične i pravne situacije” društva HBH, kako bi utvrdio da se sporna odluka odnosi na njega osobno, postojanje „stečenog prava” navedenog u točki 74. pobijane presude. Međutim, ako to

„stečeno pravo” treba razumjeti kao stečeno pravo u smislu prava Unije, Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava. Naime, takvo pravo može se priznati samo na temelju načela zaštite legitimnih očekivanja i, prema sudskoj praksi Suda, takva zaštita se u načelu ne priznaje potporama dodijeljenima uz povredu obveze obavješćivanja iz članka 108. stavka 3. UFEU-a.

- 35 Kao treće, na temelju te iste primjedbe, Komisija navodi da je Opći sud također počinio pogrešku koja se tiče prava ako je „stečeno pravo” smatrao pravom stečenim u smislu nacionalnog prava s obzirom na to da bi priznanje stečenog prava na temelju nacionalnog prava u okolnostima predmetnog slučaja bilo također protivno sudskoj praksi koja isključuje priznanje takvog prava za potpore dodijeljene povredom članka 108. stavka 3. UFEU-a.
- 36 Točku 1. izreke pobijane presude stoga valja ukinuti i, s obzirom na to da društvo HBH nije bilo stvarni korisnik predmetnog sustava potpora, tužbu u prvom stupnju treba odbaciti kao nedopuštenu.
- 37 HBH i Savezna Republika Njemačka navode da protužalba nije osnovana.

Ocjena Suda

- 38 U skladu s člankom 263. četvrtim stavkom UFEU-a, svaka fizička ili pravna osoba može pod uvjetima utvrđenima u stavku prvom i drugom tog članka pokrenuti postupke protiv akta koji je upućen toj osobi ili koji se izravno i osobno odnosi na nju te protiv regulatornog akta koji se izravno odnosi na nju, a ne podrazumijeva provedbene mjere.
- 39 U predmetnom slučaju je s jedne strane nesporno, kao što je Opći sud naveo u točki 57. pobijane presude, da je jedini adresat sporne odluke Savezna Republika Njemačka. S druge strane, kao što proizlazi iz točaka 58. do 79. te presude, Opći sud je presudio da je društvo HBH imalo procesnu legitimaciju time što je utvrdio da se ta odluka osobno i izravno na njega odnosila, stoga na temelju druge pretpostavke u toj odredbi.
- 40 Prvim dijelom svojeg žalbenog razloga Komisija navodi da je u biti u točkama 62., 63., 70. i 74. do 77. pobijane presude Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava ocjenjujući taj uvjet dopuštenosti tužbe društva HBH s obzirom na njegovu činjeničnu i pravnu situaciju, iako je jedini relevantni kriterij bilo to je li to društvo bilo stvarni ili potencijalni korisnik predmetnog sustava potpore.
- 41 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, osobe koje nisu adresati odluke mogu tvrditi da se ona odnosi na njih osobno samo ako ih ta odluka pogađa zbog određenih karakteristika koje su im svojstvene ili zbog činjenične situacije koja ih razlikuje od ostalih osoba i time ih individualizira na istovrstan način poput adresata takve odluke (presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija, 25/62, Zb., EU:C:1963:17, str. 223. i od 27. veljače 2014., Stichting Woonpunt i dr./Komisija, C-132/12 P, EU:C:2014:100, t. 57.).
- 42 Mogućnost da se, s više ili manje točnosti, odredi broj ili čak identitet pravnih subjekata na koje se primjenjuje neka mjera ni u kojem slučaju ne znači kako treba smatrati da se ta mjera osobno odnosi na te subjekte sve dok se njezina primjena ostvaruje na temelju objektivnih pravnih ili činjeničnih okolnosti određenih u predmetnom aktu (presude od 16. ožujka 1978., Unicme i dr./Vijeće, 123/77, EU:C:1978:73, t. 16. i od 19. prosinca 2013., Telefónica/Komisija, C-274/12 P, EU:C:2013:852, t. 47. i navedena sudska praksa).
- 43 Sud je pojasnio da poduzetnik, u načelu, ne može pobijati odluku Komisije kojom se zabranjuje neki sustav sektorskih potpora ako se ta odluka na njega odnosi samo zbog činjenice da pripada predmetnom sektoru i da je potencijalni korisnik navedenog sustava. Naime, takva odluka pokazuje se, u pogledu takvog poduzetnika, kao mjera općeg dosega koja se primjenjuje na objektivno utvrđene situacije i proizvodi pravne učinke u pogledu općenito i apstraktno određenih kategorija osoba

(presude od 19. listopada 2000., Italija i Sardegna Lines/Komisija, C-15/98 i C-105/99, EU:C:2000:570, t. 33. i navedena sudska praksa i od 19. prosinca 2013., Telefónica/Komisija, C-274/12 P, EU:C:2013:852, t. 49.).

- 44 Nasuprot tomu, kad odluka utječe na skupinu osoba koje su bile određene ili odredive u trenutku donošenja tog akta i prema kriterijima koji su svojstveni članovima skupine, ta se odluka može osobno odnositi na te osobe kao na dio užeg kruga gospodarskih subjekata (presude od 13. ožujka 2008., Komisija/Infront WM, C-125/06 P, EU:C:2008:159, t. 71. i navedena sudska praksa i od 27. veljače 2014., Stichting Woonpunt i dr./Komisija, C-132/12 P, EU:C:2014:100, t. 59.).
- 45 Zbog toga se na stvarne korisnike pojedinačnih potpora dodijeljenih na temelju sustava potpora čiji je povrat naložila Komisija taj akt osobno odnosi u smislu članka 263. četvrtog stavka UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 19. listopada 2000., Italija i Sardegna Lines/Komisija, C-15/98 i C-105/99, EU:C:2000:570, t. 34. i 35.; vidjeti također presudu od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 53.).
- 46 Točno je da, kao što navodi Komisija, iz te sudske prakse proizlazi da Sud, s jedne strane, priznaje da se na stvarne korisnike pojedinačnih potpora dodijeljenih na temelju sustava potpora nespojivog s unutarnjim tržištem osobno odnosi Komisijina odluka kojom se taj sustav proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem i kojom se nalaže njihov povrat i, s druge strane, isključuje da se ta odluka osobno odnosi na tužitelja samo zbog toga što je potencijalni korisnik tog sustava. Ipak, iz toga nije moguće zaključiti da je, kao što navodi Komisija, kad se radi o njezinoj odluci kojom se sustav potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem, jedini relevantni kriterij za ocjenu odnosi li se takva odluka, u smislu članka 263. četvrtog podstavka UFEU-a, osobno na tužitelja taj je li taj tužitelj stvarni ili potencijalni korisnik potpore dodijeljene na temelju tog sustava.
- 47 Naime, kao što je u biti naveo nezavisni odvjetnik u točkama 57., 59., 67. i 68. svojeg mišljenja, sudska praksa navedena u točkama 43. i 45. ove presude, nastala u posebnom kontekstu državnih potpora, samo je poseban izraz pravnog kriterija relevantnog za ocjenu osobnog utjecaja, u smislu članka 263. četvrtog stavka UFEU-a, koji proizlazi iz presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17). U skladu s tom presudom, na tužitelja se osobno odnosi odluka upućena drugoj osobi kad ga ta odluka pogađa zbog određenih karakteristika koje su mu svojstvene ili zbog činjenične situacije koja ga razlikuje od ostalih osoba (vidjeti također, u području državnih potpora, presude od 19. listopada 2000., Italija i Sardegna Lines/Komisija, C-15/98 i C-105/99, EU:C:2000:570, t. 32. i od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, t. 52. i, u drugim područjima, presude od 17. siječnja 1985., Piraiki-Patraiki i dr./Komisija, 11/82, EU:C:1985:18, t. 11., 19. i 31. i od 13. ožujka 2018., European Union Copper Task Force/Komisija, C-384/16 P, EU:C:2018:176, t. 93.).
- 48 Posljedično tomu, činjenica može li tužitelj spadati u kategoriju stvarnih ili potencijalnih korisnika pojedinačne potpore dodijeljene na temelju sustava potpora koji je Komisijinom odlukom proglašen nespojivim s unutarnjim tržištem ne može biti odlučujuća za utvrđivanje odnosi li se ta odluka na tog tužitelja osobno ako je u svakom slučaju utvrđeno da ona navedenog tužitelja pogađa zbog određenih karakteristika koje su mu svojstvene ili zbog činjenične situacije koja ga razlikuje od ostalih osoba.
- 49 Iz prethodno navedenog proizlazi da Opći sud nije počinio pogrešku koja se tiče prava time što se, nakon što se u točkama 60. do 62. pobijane presude pozvao na sudska praksu iznesenu u točkama 41. do 44. ove presude, u točki 63. pobijane presude posvetio provjeri „treba li s obzirom na njegovu činjeničnu i pravnu situaciju smatrati da [sporna] odluka izravno utječe na [društvo HBH].”
- 50 Iz toga nadalje proizlazi da se Opći sud, također ne počinivši pogrešku koja se tiče prava, u točkama 62., 70. i 74. pobijane presude, u potporu svojoj analizi, temeljio na presudama navedenima u točki 32. ove presude jer se one sve odnose na primjenu kriterija osobnog utjecaja iz presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17), u okolnostima u kojima, kao u

predmetnom slučaju, nije trebalo primijeniti posebnu značajku te sudske prakse, u obliku razlike između stvarnih i potencijalnih korisnika pojedinačne potpore dodijeljene na temelju sustava potpora koji je proglašen nespojivim s unutarnjim tržištem.

- 51 Također, Opći sud nije počinio pogrešku koja se tiče prava time što je u točkama 75. i 76. pobijane presude odbacio Komisijinu argumentaciju prema kojoj se samo na temelju prednosti koja je stvarno dodijeljena iz državnih sredstava može utvrditi da se ta odluka osobno odnosila na društvo HBH na temelju presude od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere” i dr./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368). Naime, kao što je već utvrđeno u točki 47. ove presude, u svrhu utvrđivanja da se Komisijina odluka kojom se sustav potpora proglašava nespojivim s unutarnjim tržištem osobno odnosi na tužitelja, u smislu članka 263. četvrtog podstavka UFEU-a, relevantni kriterij je taj pogađa li ona tužitelja zbog određenih karakteristika koje su mu svojstvene ili zbog činjenične situacije koja ga razlikuje od ostalih osoba, na što je Opći sud osim toga valjano podsjetio u toj točki 76. pobijane presude.
- 52 Posljedično tomu, budući da prvi dio jedinog protužalbenog razloga nije osnovan, valja ga odbiti.
- 53 Kad je riječ o drugom i trećem dijelu tog jedinog razloga, valja podsjetiti da njima Komisija prigovara Općem sudu da je u točki 74. pobijane presude počinio pogrešku koja se tiče prava time što je presudio da se taj akt osobno odnosi na društvo HBH zbog toga što je to društvo imalo „stečeno pravo” na potporu na temelju sporne mjere.
- 54 U tom pogledu, valja navesti da je u toj točki 74. Opći sud među ostalim naveo da „je u tom predmetu [...] utvrđeno da je, zbog posebnosti njemačkog poreznog zakonodavstva, [HBH] imao stečeno pravo na poreznu uštedu koje su potvrdila njemačka porezna tijela [...], a koja okolnost ga razlikuje od drugih subjekata na koje ona utječe samo kao na potencijalne korisnike sporne mjere”, upućujući na točku 68. iste presude.
- 55 U toj točki 68. Opći sud je utvrdio da su okolnosti koje je naveo u točkama 66. i 67. te presude kao karakteristične za činjeničnu i pravnu situaciju u kojoj se nalazilo društvo HBH u smislu presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17) potvrdila njemačka porezna tijela, i to u obvezujućoj obavijesti. Te su se okolnosti s jedne strane sastojale u činjenici da je prije otvaranja Komisijina formalnog istražnog postupka društvo HBH imalo pravo prenijeti svoje gubitke na temelju njemačkog propisa, s obzirom na to da su uvjeti predviđeni sanacijskom klauzulom bili ispunjeni i, s druge strane, u činjenici da je tijekom 2009. društvo HBH ostvarilo oporezivu dobit od koje je odbilo gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule.
- 56 Iz toga je u točki 69. pobijane presude zaključio da je „na temelju njemačkog propisa bilo izvjesno da bi u trenutku zatvaranja poreznog razdoblja u 2009. [HBH] ostvario uštedu poreza, a što je, uostalom, mogao precizno odrediti” zato što je, „s obzirom na to da njemačka tijela nisu raspolagala nikakvom marginom prosudbe u pogledu primjene sporne mjere, ostvarenje navedene uštede poreza na temelju pravila za primjenu poreznog sustava [...] bilo samo pitanje vremena.” U toj istoj točki 69. bilo je utvrđeno da je društvo HBH, posljedično tomu, „imalo stečeno pravo na primjenu te porezne uštede – koje su prije donošenja odluke o pokretanju postupka, a potom [sporne] odluke, potvrdila njemačka tijela – koje bi se da nije bilo tih odluka ostvarilo izdavanjem poreznog rješenja koje bi dopuštalo prijenos gubitaka i posljedični upis prijenosa u njegovu bilancu” i da su „je, zbog toga, njemačka tijela i Komisija lako mogle odrediti.”
- 57 U točki 70. pobijane presude on je iz toga zaključio da se za društvo HBH „ne može smatrati da pobijana odluka [na njega] utječe jedino zbog njegove pripadnosti sektoru o kojem je riječ i njegova statusa potencijalnog korisnika nego ga, naprotiv, treba smatrati dijelom zatvorenog kruga gospodarskih subjekata koji su bili određeni ili barem lako odrediti u trenutku donošenja [sporne] odluke, u smislu presude [od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17)]”.

- 58 Stoga iz tumačenja svih relevantnih odlomaka pobijane presude proizlazi da je Opći sud u točki 74. koristio izraz „stečeno pravo” kako bi sažeo konkretnu činjeničnu i pravnu situaciju društva HBH, na temelju koje je moguće smatrati da se sporna odluka odnosi na to društvo osobno u smislu presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17).
- 59 Budući da se drugi i treći dio jedinog protužalbenog razloga temelje na pogrešnom tumačenju pobijane presude, treba ih, a stoga i protužalbu u cijelosti, odbiti kao neosnovane.

O žalbi

- 60 U prilog svojoj žalbi društvo HBH poziva se na dva žalbena razloga, pri čemu se prvi temelji na povredi obveze obrazlaganja Općeg suda, a drugi na povredi članka 107. UFEU-a. Najprije valja ispitati taj drugi razlog.

Argumentacija stranaka

- 61 Svojim drugim žalbenim razlogom HBH kao prvo smatra da je Opći sud povrijedio članak 107. UFEU-a time što je, potvrdivši stajalište Komisije prema kojem pravilo o prestanku prava na prijenos gubitaka čini relevantni referentni okvir u predmetnom slučaju, pogrešno definirao taj referentni okvir. U točkama 103. i 106. pobijane presude Opći sud je najprije točno utvrdio opći porezni sustav, odnosno pravilo o prijenosu gubitaka. Ipak, on je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznih gubitaka iz članka 8.c stavka 1. KStG-a i stoga iznimku od tog općeg sustava smatrao zajedničkim ili uobičajenim poreznim sustavom koji je relevantan za analizu uvjeta selektivnosti. On je pogreškom propustio uzeti u obzir pravilo o prijenosu gubitaka. Time što je kao „referentni okvir” odredio iznimku od općeg poreznog sustava, Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava ili barem iskrivio dokaze koji su mu bili podneseni ili nacionalno pravo.
- 62 Također je pogreška koja se tiče prava utvrđivanje općeg ili uobičajenog poreznog sustava sintezom načelnog pravila i iznimke, osobito jer se pravila čiju je sintezu izvršio Opći sud u točki 104. pobijane presude ne nalaze na istoj normativnoj razini, s obzirom na to da je pravilo o prijenosu gubitaka izraz ustavnog načela oporezivanja prema mogućnosti plaćanja poreza.
- 63 Nadalje, iz točaka 104. i 107. pobijane presude proizlazi da je Opći sud, prilikom utvrđivanja referentnog okvira, također „izjednačio” prvu i drugu fazu ispitivanja uvjeta selektivnosti i tako pogrešno primijenio sudsku praksu.
- 64 Kao drugo, Opći sud je povrijedio članak 107. UFEU-a prilikom svojeg ispitivanja *a priori* selektivne naravi spornog akta. S jedne strane, on je počinio pogrešku koja se tiče prava time što je utvrdio da su usporedive činjenična i pravna situacija u kojoj se nalaze poduzeća kojima je potrebna sanacija i ona u kojoj se nalaze zdrava poduzeća. Konkretno, cilj svake porezne odredbe, odnosno ostvarivanje poreznih prihoda, ne može biti dovoljan da bi situacije predmetnih gospodarskih subjekata bile usporedive.
- 65 S druge strane, sanacijska klauzula je doista opća mjera. Točka 141. pobijane presude u suprotnosti je sa sudskom praksom prema kojoj je jedini relevantni element za ocjenu općenitosti mjere to primjenjuje li se ona neovisno o naravi ili cilju aktivnosti poduzeća ili njezina primjena zahtijeva da poduzeće izmijeni svoju aktivnost.
- 66 Kao treće, Opći sud je povrijedio članak 107. UFEU-a time što je odbio opravdanje sanacijske klauzule. U točkama 158. do 160. i 164. do 166. pobijane presude pogrešno je utvrdio da je cilj te klauzule pogodovati sanaciji poduzeća u poteškoćama te zaključio da taj cilj nije svojstven poreznom sustavu. U točkama 166. do 170. te presude također je pogrešno odbijeno opravdanje koje se temeljilo na načelu oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza.

- 67 Nadalje, društvo HBH navodi da je njegov drugi žalbeni razlog doista dopušten jer su u njemu istaknuta samo pravna pitanja. Konkretno, on se ne odnosi na ocjenu činjenica, već na primjenu pogrešnih kriterija za utvrđivanje referentnog okvira i pravnu kvalifikaciju činjenica koju je izvršio Opći sud, što bi trebalo spadati u nadzor Suda u okviru žalbe.
- 68 Komisija tvrdi da je taj drugi žalbeni razlog nedopušten. Njegov prvi i treći dio odnose se na utvrđenje nacionalnog prava i stoga na činjenična pitanja. U svakom slučaju, time što prvim dijelom tog razloga HBH prigovara Općem sudu da je utvrdio referentni okvir uzimajući u obzir propis koji se primjenjuje samo na određenu grupu poduzeća, on se temelji na pogrešnom tumačenju točaka 103. do 109. pobijane presude. Iz njih proizlazi da je Opći sud samo utvrdio pravo primjenjivo na sva poduzeća jer su odlučujući element za prijenos gubitaka gospodarski identitet i kontinuitet te se radi o činjeničnim pitanjima.
- 69 Stoga je drugi dio drugog žalbenog razloga također dopušten. S jedne strane, pitanje usporedivosti situacija u kojima se nalaze gospodarski subjekti i utvrđivanje relevantnog cilja u tom pogledu činjenična su pitanja. S druge strane, Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava time što je prihvatio argumentaciju koju mu je iznijelo društvo HBH u vezi s kvalifikacijom sporne mjere kao opće mjere jer ju se nije moglo smatrati proširenjem prvog dijela prvog žalbenog razloga istaknutog pred tim sudom.
- 70 Podredno, taj drugi žalbeni razlog nije osnovan. Na prvom mjestu, teza koju zastupa društvo HBH u pogledu definiranja referentnog okvira nije potkrijepljena ni predmetnim njemačkim pravom ni dokumentima podnesenima Općem sudu. Nadalje, njemački zakonodavac je sâm definirao pravilo o prestanku prava na prijenos gubitaka kao novo osnovno pravilo. Opći sud stoga nije počinio pogrešku time što je utvrdio da, nakon uvođenja članka 8.c stavka 1. KStG-a, ukidanje prijenosa gubitaka u slučaju štetnog stjecanja udjela čini novo načelno pravilo njemačkog poreznog prava.
- 71 Na drugom mjestu, argumentacija društva HBH u vezi s navodnom neusporedivošću situacija u kojima se nalaze predmetni gospodarski subjekti proizlazi iz pogrešnog razumijevanja pobijane presude. S jedne strane, sa stajališta promjene gospodarskog identiteta, ne postoji razlika između poduzeća kojima je potrebna sanacija i onih kojima ona nije potrebna.
- 72 S druge strane, sanacijska klauzula nije opća, već doista selektivna mjera. U tom pogledu, presuda od 7. studenog 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939) ne može valjano poduprijeti stajalište društva HBH.
- 73 Kao treće, Opći sud je pravilno utvrdio, u okviru svoje samostalne ocjene činjenica, da je cilj sanacijske klauzule pomoći poduzećima u poteškoćama. U svakom slučaju, bespredmetan je argument koji se temelji na tome da je cilj te klauzule spriječiti pretjerano oporezivanje s obzirom na to da je Opći sud u točkama 167. do 173. pobijane presude utvrdio da je isključeno opravdanje čak i ako se taj cilj prihvati. Nadalje, Opći sud je također pravilno odbacio argumente koji su se temeljili na njemačkom ustavnom pravu i fiktivnim koristima.
- 74 Savezna Republika Njemačka smatra da je Opći sud, poput Komisije, prilikom utvrđivanja referentnog okvira počinio pogrešku koja se tiče prava. Upućujući na presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), ta država članica navodi da, kako bi mjeru okvalificirala kao „selektivnu”, Komisija mora najprije utvrditi uobičajeni porezni sustav primjenjiv u predmetnoj državi članici i potom dokazati da ispitana mjera uvodi razlike između poduzeća te se nalazi, u pogledu cilja tog sustava, u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. U tu svrhu ne može se prihvatiti pristup koji se temelji isključivo na regulatornoj tehnici.

- 75 Međutim, u predmetnom slučaju, Komisijin pristup temeljio se isključivo na regulatornoj tehnici te bi Opći sud, da ga nije osporio iako je bio protivan sudskoj praksi Suda, bio počinio pogrešku koja se tiče prava. Stoga je u pobijanoj presudi valjano utvrdio sadržaj i doseg relevantnih poreznih odredbi, ali im je pripisao pogrešnu pravnu kvalifikaciju.

Ocjena Suda

- 76 Prvim dijelom svojeg drugog žalbenog razloga društvo HBH, koje podupire Savezna Republika Njemačka, navodi u biti da je Opći sud u točkama 103. do 107. pobijane presude pogrešno utvrdio referentni okvir u kojem je trebalo ispitati selektivnu narav sporne mjere.
- 77 Budući da Komisija osporava dopuštenog tog prvog dijela zbog toga što se on odnosi na činjenična pitanja, valja podsjetiti da ocjena činjenica i dokaza nije, osim u slučaju iskrivljavanja tih činjenica i tih dokaza, pravno pitanje koje je kao takvo podložno nadzoru Suda u okviru žalbe. Ipak, kad Opći sud utvrdi ili ocijeni činjenice, Sud je nadležan za provođenje, na temelju članka 256. UFEU-a, nadzora njihove pravne kvalifikacije i njezinih pravnih posljedica (presude od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 78. i navedena sudska praksa i od 20. prosinca 2017., Comunidad Autónoma del País Vasco i dr./Komisija, C-66/16 P do C-69/16 P, EU:C:2017:999, t. 97.).
- 78 Stoga, što se tiče ispitivanja, u okviru žalbenog postupka, ocjena Općeg suda glede nacionalnog prava, koje su u području državnih potpora činjenična ocjena, Sud je nadležan samo utvrditi je li došlo do iskrivljavanja tog prava (vidjeti u tom smislu presude od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 79. i navedenu sudsku praksu i od 20. prosinca 2017., Comunidad Autónoma del País Vasco i dr./Komisija, C-66/16 P do C-69/16 P, EU:C:2017:999, t. 98.). Nasuprot tomu, budući da ispitivanje u okviru žalbenog postupka pravne kvalifikacije koju je Opći sud dao tom nacionalnom pravu u odnosu na odredbu prava Unije čini pravno pitanje, ono spada u nadležnost Suda (vidjeti u tom smislu presude od 3. travnja 2014., Francuska/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, t. 83. i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 61. do 63.).
- 79 U predmetnom slučaju valja utvrditi da navedenim prvim dijelom društvo HBH ne osporava sadržaj ili doseg nacionalnog prava kako ih je utvrdio Opći sud, već kvalifikaciju „referentnog okvira” koju je poput Komisije u spornoj odluci pripisao pravilu o prestanku prava na prijenos gubitaka.
- 80 Međutim, pojam „referentnog okvira” odnosi se na prvi dio analize uvjeta selektivnosti prednosti koji je, prema sudskoj praksi Suda, sâm element pojma „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (presude od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 74. i navedena sudska praksa i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.).
- 81 Budući da je cilj argumentacije društva HBH osporiti pravnu kvalifikaciju činjenica koju je izvršio Opći sud, prvi dio drugog žalbenog razloga je dopušten.
- 82 Kad je riječ o meritumu, valja podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda kvalifikacija nacionalne mjere „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva ispunjenje svih sljedećih pretpostavki. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora pružiti selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (presude od 10. lipnja 2010., Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, EU:C:2010:335, t. 31. i navedena sudska praksa i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53.).

- 83 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti, iz jednako ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da ocjena tog uvjeta zahtijeva utvrđivanje može li u okviru dotičnog pravnog sustava predmetna nacionalna mjera staviti u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način trpe različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54. i navedena sudska praksa).
- 84 Nadalje, ako je predmetna mjera zamišljena kao opći sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, uz to što dodjeljuje prednost općeg doseg, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 55. kao i navedena sudska praksa).
- 85 Što se posebno tiče nacionalnih mjera kojima se dodjeljuju porezne pogodnosti, treba podsjetiti da mjera takve naravi koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika može pružiti selektivnu prednost korisnicima i stoga čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naprotiv, porezna pogodnost koja proizlazi iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne čini takvu potporu u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72. i 73. i navedenu sudsku praksu; vidjeti također presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56.).
- 86 U tom kontekstu, u svrhu kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora, kao prvo, utvrditi zajednički ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici te, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog zajedničkog sustava jer se njome uvodi razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 57. i navedena sudska praksa).
- 87 Pojam „državna potpora” ne obuhvaća, međutim, mjere kojima se uvodi razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne kada država članica, kao treće, uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 52.; vidjeti također presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58. kao i navedenu sudsku praksu).
- 88 Ispitivanje uvjeta selektivnosti tako podrazumijeva utvrđivanje, kao prvo, referentnog okvira u kojem se nalazi predmetna mjera, pri čemu to utvrđivanje ima osobitu važnost u slučaju poreznih mjera jer se samo postojanje prednosti može utvrditi isključivo u odnosu na takozvano „uobičajeno” oporezivanje (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56. i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 55.).
- 89 Određivanje svih poduzetnika koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji ovisi o prethodnoj definiciji pravnog sustava prema cilju na temelju kojeg treba, ako je to slučaj, ispitati usporedivost činjenične i pravne situacije svakog poduzetnika kojem se predmetnom mjerom pogoduje s takvom situacijom svakog poduzetnika kojem se tom mjerom ne pogoduje (presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 60.).
- 90 Ipak, kvalifikacija poreznog sustava kao „selektivnog” nije uvjetovana činjenicom da on bude uspostavljen na način da poduzeća koja eventualno uživaju selektivnu prednost općenito podliježu istim poreznim teretima kao i druga poduzeća, ali i pravilima o odstupanju tako da se selektivna

prednost može odrediti kao razlika između uobičajenog poreznog tereta i onog koji snose ta prvospomenuta poduzeća (presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 91.).

- 91 Naime, takvo razumijevanje kriterija selektivnosti pretpostavljalo bi da porezni sustav, kako bi ga se moglo okvalificirati „selektivnim”, bude uspostavljen prema određenoj regulatornoj tehnici, što bi imalo za posljedicu da nacionalna porezna pravila otpočetak izbjegnu nadzor u području državnih potpora samo zbog toga što su nastala drukčijom regulatornom tehnikom iako pravno/ili činjenično, uz prilagodbu i kombiniranje različitih poreznih pravila, proizvode iste učinke. Ono bi tako bilo protivno ustaljenoj sudskoj praksi prema kojoj članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije prema razlozima ili ciljevima državnih intervencija, nego ih definira ovisno o njihovim učincima i stoga neovisno o tehnikama koje se primjenjuju (vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 87., 92. i 93. i navedenu sudsku praksu).
- 92 Ako u skladu s tom sudskom praksom uporaba predmetne regulatorne tehnike ne može omogućiti nacionalnim poreznim pravilima da otpočetak izbjegnu nadzor predviđen UFEU-om u području državnih potpora, upućivanje na korištenu regulatornu tehniku također nije dostatno za definiranje referentnog okvira u svrhu analize uvjeta selektivnosti, osim kako bi se dala odlučujuća prednost obliku državnih intervencija nad njihovim učincima. Posljedično tomu, kao što je u biti naveo nezavisni odvjetnik u točki 108. svojeg mišljenja, korištena regulatorna tehnika ne može biti odlučujući element u svrhu utvrđivanja referentnog okvira.
- 93 Međutim, iz te sudske prakse nadalje proizlazi da iako u svrhu utvrđivanja selektivnosti neke porezne mjere korištena regulatorna tehnika nije odlučujuća tako da nije uvijek nužno da ona odstupa od uobičajenog poreznog sustava, okolnost da je odstupanje rezultat korištenja te regulatorne tehnike relevantna je kada iz nje proizlazi razlikovanje dviju kategorija subjekata i *a priori* dolazi do njihova različitog tretmana, odnosno jedni su obuhvaćeni odstupanjem, a drugi i dalje podliježu uobičajenom poreznom sustavu, iako se te dvije kategorije nalaze u situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj kojem navedeni sustav teži (vidjeti u tom smislu presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 77.).
- 94 Nadalje, treba podsjetiti da činjenica da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu imati korist od nje ne znači sama po sebi da ta mjera ima selektivan karakter (presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42. i od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59.).
- 95 S obzirom na ta razmatranja valja ispitati je li, kao što tvrde društvo HBH i Savezna Republika Njemačka, Opći sud u predmetnom slučaju povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a, kako ga tumači Sud, time što je presudio da Komisija nije počinila pogrešku kad je utvrdila da se relevantni referentni okvir za ocjenu selektivnog karaktera sporne mjere sastoji od samog pravila o prestanku prava na prijenos gubitaka.
- 96 U tom pogledu, valja navesti da je u točki 103. pobijane presude Opći sud podsjetio da „je Komisija u [spornoj] odluci [...] pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka definirala kao opće pravilo u pogledu kojega bi trebalo ispitati je li se prema poduzetnicima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji postupalo različito, dok se [društvo HBH] poziva na pravilo koje je općenitije od prijenosa gubitaka, a primjenjuje se na svako oporezivanje.”
- 97 Također je podsjetio, u točki 104. te presude, da „je pravilo o prijenosu gubitka mogućnost koju mogu koristiti sva društva prilikom primjene poreza na dobit” i da „pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ograničava navedenu mogućnost na stjecanje udjela jednakog ili većeg od 25 % kapitala te da ju isključuje prilikom stjecanja udjela većeg od 50 % kapitala”, utvrdivši potom da se

„potonje pravilo primjenjuje [...] stoga sustavno na sve slučajeve oblika promjene dioničara – koja je jednaka ili veća od 25 % kapitala – a da se to pritom ne razlikuje ovisno o naravi ili obilježjima dotičnih poduzetnika.”

- 98 U točki 105. navedene presude Opći sud je dalje istaknuo da „je sanacijska klauzula prema svojem tekstu iznimka od pravila o prestanku prava na prijenos gubitaka i primjenjuje se jedino u određenim situacijama koje ulaze u potonje pravilo.”
- 99 Iz toga je u točki 106. iste presude zaključio da „treba utvrditi da je pravilo o prestanku prava na prijenos [gubitaka], poput pravila o prijenosu gubitaka, dio zakonodavnog okvira u koji ulazi sporna mjera”, da se „[d]rugim riječima relevantni zakonodavni okvir u ovom slučaju sastoji [...] od općeg pravila [o prijenosu] gubitaka, kako je ograničeno pravilom o prestanku prava na prijenos [gubitaka], te upravo u tom okviru treba ispitati uvodi li sporna mjera razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i [pravnoj] situaciji u smislu sudske prakse”.
- 100 U točki 107. pobijane presude Opći sud je iz toga zaključio da „Komisija nije pogriješila kada je, utvrđujući postojanje općenitijeg pravila, to jest onog o prijenosu gubitaka, utvrdila da za ocjenu selektivnosti sporne mjere postavljenim referentnim zakonodavnim okvirom treba smatrati pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.”
- 101 Kao što navode društvo HBH i Savezna Republika Njemačka, takvo zaključivanje navelo je Opći sud da pogrešno okvalificira samo pravilo o prestanku prava na prijenos gubitaka kao referentni okvir u smislu sudske prakse koja se odnosi na članak 107. stavak 1. UFEU-a, isključujući pritom iz tog referentnog okvira opće pravilo o prijenosu gubitaka.
- 102 Naime, iz tog zaključivanja proizlazi da iako je Opći sud utvrdio postojanje općeg poreznog pravila primjenjivog na sva poduzeća koja su obveznici poreza na dobit, odnosno pravila o prijenosu gubitaka, on je ipak ocijenio da Komisija nije počinila pogrešku utvrdivši da se referentni okvir relevantan za ispitivanje selektivnosti sporne mjere sastoji od samog pravila o prestanku prava na prijenos gubitaka, i to iako nije bilo sporno da je potonje pravilo samo činilo iznimku od pravila o prijenosu gubitaka i da bi se ispitivanjem čitavog sadržaja tih odredbi moralo utvrditi da je učinak sanacijske klauzule bio definirati situaciju obuhvaćenu općim pravilom o prijenosu gubitaka.
- 103 Međutim, kako je također u biti naveo nezavisni odvjetnik u točki 109. svojeg mišljenja, iz sudske prakse Suda, navedene u točkama 90. do 93. ove presude, proizlazi da se selektivnost porezne mjere ne može valjano ocjenjivati s obzirom na okvir koji obuhvaća odredbe koje su umjetno izdvojene iz šireg zakonodavnog okvira. Posljedično tomu, isključivši stoga iz relevantnog referentnog okvira u predmetnom slučaju opće pravilo o prijenosu gubitaka, Opći sud ga je očito preusko definirao.
- 104 Budući da je Opći sud do tog zaključka došao na temelju činjenice da je sporna mjera bila formulirana kao iznimka od pravila o prestanku prava na prijenos gubitaka, valja podsjetiti da, kao što je već navedeno u točki 92. ove presude, korištena regulatorna tehnika ne može biti odlučujući element pri utvrđivanju referentnog okvira.
- 105 Nadalje, iz presude od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525) nije moguće u predmetnom slučaju izvesti nijedan koristan argument jer se u toj presudi Sud nije izjasnio o tome što mora činiti referentni okvir u predmetu koji mu je podnesen.
- 106 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da je prvi dio drugog žalbenog razloga društva HBH osnovan a da pritom nije potrebno u tom pogledu ispitati drugi aspekt argumentacije podnesene u njegovu potporu. Valja također navesti da je na temelju svoje ocjene, koja je bila pravno pogrešna, a prema kojoj Komisija nije počinila pogrešku kad je utvrdila da se referentni okvir koji je u predmetnom slučaju bio relevantan za ocjenu selektivnosti sporne mjere sastojao samo od pravila o prestanku prava

na prijenos gubitaka, Opći sud analizirao ostatak argumentacije koju mu je iznijelo društvo HBH, želeći dokazati, s jedne strane, nepostojanje *a priori* selektivnog karaktera sporne mjere i, s druge strane, opravdanost sporne mjere pomoću naravi i strukture poreznog sustava.

- 107 Međutim, kao što proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 83. i 86. do 89. ove presude, pogreška pri utvrđivanju referentnog okvira za određivanje selektivnosti mjere nužno obilježava cjelokupnu analizu uvjeta selektivnosti. U tim okolnostima valja prihvatiti žalbu i ukinuti točke 2. i 3. izreke pobijane presude a da nije potrebno ispitati drugi i treći dio drugog žalbenog razloga niti prvi žalbeni razlog.

O tužbi pred Općim sudom

- 108 U skladu s člankom 61. prvim stavkom Statuta Suda Europske unije, potonji, u slučaju ukidanja odluke Općeg suda, može sam konačno odlučiti o sporu ako stanje postupka to dopušta.
- 109 To je slučaj u ovom predmetu. U tim okolnostima, dovoljno je navesti da iz razloga navedenih u točkama 82. do 107. ove presude proizlazi da je osnovan prvi dio prvog žalbenog razloga društva HBH pred Općim sudom u mjeri u kojoj je njegova namjena utvrditi da je Komisija počinila pogrešku prilikom utvrđivanja referentnog okvira relevantnog za ocjenu selektivnosti sporne mjere kad je odredila da se taj okvir sastoji samo od pravila o prestanku prava na prijenos gubitaka. Stoga valja poništiti spornu odluku jer je Komisija ocjenjivala selektivnost sporne mjere na temelju pogrešno utvrđenog referentnog okvira.

Troškovi

- 110 U skladu s člankom 184. stavkom 2. Poslovnika Suda, kad žalba nije osnovana ili kad je osnovana i Sud sâm konačno odluči o sporu, Sud odlučuje o troškovima.
- 111 U skladu s člankom 138. stavkom 1. istog Poslovnika, koji se na temelju njegova članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove.
- 112 Budući da Komisija nije uspjela s protužalbenim i žalbenim zahtjevom, da je sporna odluka poništena i da je društvo HBH zatražilo da se Komisiji naloži snošenje troškova, valja joj naložiti da osim vlastitih snosi troškove društva HBH u vezi s prvostupanjskim i žalbenim postupkom.
- 113 Na temelju članka 184. stavka 4. istog poslovnika, stranci koja je intervenirala u prvom stupnju, a nije sama podnijela žalbu, ne može se naložiti snošenje troškova žalbenog postupka, osim ako je sudjelovala u pisanom ili usmenom dijelu tog postupka pred Sudom. Kad je takva stranka sudjelovala u postupku, Opći sud može odlučiti da sama snosi vlastite troškove.
- 114 Savezna Republika Njemačka, koja je kao intervenijent u prvom stupnju sudjelovala u usmenom dijelu postupka pred Sudom, nije zatražila da se Komisiji naloži snošenje troškova. U tim okolnostima valja odlučiti da će ona snositi vlastite troškove žalbenog postupka.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) proglašava i presuđuje:

1. Protužalba se odbija.

2. Ukidaju se točke 2. i 3. izreke presude Općeg suda Europske unije od 4. veljače 2016., Heitkamp BauHolding/Komisija (T-287/11, EU:T:2016:60).

3. **Poništava se Odluka Komisije 2011/527/EU od 26. siječnja 2011. o državnoj potpori C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) koju je Njemačka dodijelila na temelju sanacijske klauzule propisane Zakonom o porezu na dobit (KStG, Sanierungsklausel).**
4. **Europskoj komisiji nalaže se snošenje, osim vlastitih, troškova Dirka Andresa, u svojstvu stečajnog upravitelja društva Heitkamp BauHolding GmbH, u vezi s prvostupanjskim i žalbenim postupkom.**
5. **Savezna Republika Njemačka snosit će vlastite troškove žalbenog postupka.**

Signatures