



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2018. gada 28. jūnijā *

Apelācija – Valsts atbalsts – Vācijas nodokļu tiesiskais regulējums par noteiktu zaudējumu pārvešanu uz nākamajiem taksācijas gadiem (“sanācijas klauzula”) – Lēmums, ar kuru atbalsta shēma atzīta par nesaderīgu ar iekšējo tirgu – Prasība atcelt tiesību aktu – Pieņemamība – LESD 263. panta ceturrtā daļa – Individuāli skarta persona – LESD 107. panta 1. punkts – Jēdziens “valsts atbalsts” – Selektivitātes kritērijs – Atsauces sistēmas noteikšana – Faktu juridiskā kvalifikācija

Lieta C-203/16 P

par apelācijas sūdzību atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 56. pantam, ko 2016. gada 12. aprīlī iesniedza

Dirk Andres, Heitkamp Bau Holding GmbH maksātnespējas administrators, ar dzīvesvietu Diseldorfā (Vācija), ko pārstāv *W. Niemann, S. Geringhoff* un *P. Dodos, Rechtsanwältin*,

prasītājs,

pārējie lietas dalībnieki:

Eiropas Komisija, ko pārstāv *R. Lyal* un *T. Maxian Rusche*, kā arī *K. Blanck-Putz*, pārstāvji,

atbildētāja pirmajā instancē,

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *T. Henze* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs *M. Ilešičs [M. Ilešič]*, tiesneši *A. Ross [A. Rosas]*, *K. Toadere [C. Toader]*, *A. Prehala [A. Prechal]* un *E. Jarašūns [E. Jarašiūnas]* (referents),

ģenerālvokāts: *N. Vāls [N. Wahl]*,

sekretārs: *I. Illēši [I. Illéssy]*, administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 19. oktobra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 20. decembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – vācu.

Spriedums

- 1 Ar apelācijas sūdzību *Dirk Andres*, rikojoties kā *Heitkamp BauHolding GmbH* (turpmāk tekstā – “*HBH*”) maksātspējas administrators, galvenokārt lūdz atcelt Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2016. gada 4. februāra spriedumu *Heitkamp BauHolding*/Komisija (T-287/11, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums”, EU:T:2016:60), ciktāl ar to Vispārējā tiesa kā nepamatotu ir noraidījusi *HBH* prasību atcelt Komisijas Lēmumu 2011/527/ES (2011. gada 26. janvāris) par valsts atbalstu C 7/10 (ex CP 250/09 un NN 5/10), ko īstenoja Vācija [atbilstoši Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli paredzētajai shēmai] nodokļu zaudējumu pārvešanai grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas gadījumā (“*KStG, Sanierungsklausel*”) (OV 2011, L 235, 26. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”), kā arī atcelt šo lēmumu.
- 2 Ar pretapelācijas sūdzību Eiropas Komisija lūdz atcelt pārsūdzēto spriedumu, ciktāl ar to Vispārējā tiesa ir noraidījusi iebildi par nepieņemamību, kuru tā izvirzīja pret šo prasību, un lūdz ar to noraidīt prasību pirmajā instancē kā nepieņemamu.

Tiesvedības priekšvēsture un apstrīdētais lēmums

- 3 Tiesvedības priekšvēsturi un apstrīdēto lēmumu, kā izklāstīts pārsūdzētā sprieduma 1.–35. punktā, var rezumēt šādi.

Vācijas tiesības

- 4 Vācijā saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “*EStG*”) 10.d panta 2. punktu zaudējumi, kas radušies kādā taksācijas gadā, var tikt pārnesti uz vēlākiem taksācijas gadiem, kas nozīmē, ka konkrētie zaudējumi var tikt atskaitīti no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem nākošajos gados (turpmāk tekstā – “zaudējumu pārvešanas noteikums”). Saskaņā ar *Körperschaftsteuergesetz* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “*KStG*”) 8. panta 1. punktu zaudējumu pārvešanas noteikums attiecas uz uzņēmumiem, kuri tiek aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli.
- 5 Šī zaudējumu pārvešanas iespēja izraisīja to, ka tikai nodokļu ietaupīšanas nolūkā tika pirkti uzņēmumi, kas ir izbeiguši jebkādu komercdarbību, bet kam vēl ir pārnesami zaudējumi. Lai novērstu šādus darījumus, kuri tiek uzskatīti par ļaunprātīgiem, Vācijas likumdevējs 1997. gadā *KStG* 8. pantā iekļāva 4. punktu, ar ko ierobežoja iespēju pārnest zaudējumus, tos atļaujot pārnest tikai uz tādiem uzņēmumiem, kas ir juridiski un ekonomiski identiski tiem, kuriem ir radušies zaudējumi.
- 6 *KStG* 8. panta 4. punkts tika atcelts no 2008. gada 1. janvāra ar *Unternehmensteuerreformgesetz* (Likums par reformām uzņēmējdarbības aplikšanā ar nodokļiem). Ar šo likumu *KStG* tika iekļauts jauns 8.c panta 1. punkts (turpmāk tekstā arī – “zaudējumu atsavināšanas noteikums”), kurš ierobežo vai pat izslēdz iespēju pārnest zaudējumus, kad ir notikusi sabiedrības 25 % vai vairāk kapitāldaļu iegāde (turpmāk tekstā – “zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums”). Saskaņā ar šo noteikumu, pirmkārt, ja tiek nodoti no 25 % līdz 50 % no sabiedrībā piederošā parakstītā kapitāla, no tiesībām, kas izriet no dalības, īpašumtiesībām vai balsstiesībām piecu gadu laikā pēc nodošanas, neizmantotos zaudējumus atsavina proporcionāli veiktajām izmaiņām, ko izsaka procentos. Otrkārt, gadījumā, kad ieguvējam tiek nodots vairāk kā 50 % no sabiedrībā piederošā parakstītā kapitāla, no tiesībām, kas izriet no dalības, īpašumtiesībām vai balsstiesībām, neizmantotos zaudējumus vairs nevar atskaitīt.
- 7 No zaudējumu atsavināšanas noteikuma nebija paredzēti nekādi izņēmumi. Tomēr nodokļu iestādes zaudējumus radoša kapitāldaļu pirkuma gadījumā, kura mērķis ir grūtībās esoša uzņēmuma sanācija, varēja piešķirt atbrīvojumu no nodokļa pēc taisnīguma, piemērojot *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā finanšu ministrija, Vācija) 2003. gada 27. marta dekrētu.

- 8 2009. gada jūnijā ar *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* (Likums par veselības apdrošināšanu saistībā ar nodokļu atvieglojumiem pilsoņiem) *KStG* 8.c pantā tika iekļauts 1.a punkts (turpmāk tekstā arī – “sanācijas klauzula” vai “apstrīdētais pasākums”). Saskaņā ar šo jauno normu struktūrvienība var pārņest zaudējumus, pat ja ir noticis zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums *KStG* 8.c panta 1. punkta izpratnē, ja ir izpildīti šādi nosacījumi: kapitāldaļu pirkums ir paredzēts sabiedrības sanācijas nolūkā; pirkuma brīdī tā ir maksātnespējīga, tai ir pārmērīgi parādi vai pastāv draudi nonākt tādā situācijā; tās pamatstruktūra tiek saglabāta, kas būtībā tiek veikts, paturot darbiniekus, veicot būtisku iemaksu apgrozāmajā kapitālā vai atlaižot vēl atgūstamus parādus; ekonomikas nozarē nenotiks izmaiņas nākamajos 5 gados pēc kapitāldaļu iegādes un to iegādes brīdī sabiedrība nav izbeigusi savu darbību.
- 9 Apstrīdētais pasākums stājās spēkā 2009. gada 10. jūlijā, un tas ir piemērojams ar atpakaļejošu spēku no 2008. gada 1. janvāra, kas ir datums, kad stājās spēkā zaudējumu atsavināšanas noteikums.

Apstrīdētais lēmums

- 10 Apstrīdētā lēmuma 1. pantā Komisija konstatēja, ka “valsts atbalsts, kas piešķirts, pamatojoties uz [*KStG*] 8.c panta 1.a punktu, un ko [Vācijas Federatīvā Republika] ir īstenojusi, [...] ir nesaderīgs ar iekšējo tirgu”.
- 11 Lai sanācijas klauzulu kvalificētu kā valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, šī iestāde tostarp uzskatīja, ka ar šo klauzulu tiek ieviests izņēmums no *KStG* 8.c panta 1. punktā noteiktās normas, kurā bija paredzēts atsavināt to sabiedrību neizmantotos zaudējumus, kurās ir notikušas akcionāru izmaiņas, un ka līdz ar to minētā klauzula varēja piešķirt selektīvu priekšrocību uzņēmumiem, kuri atbilst tās iegūšanas nosacījumiem, kas nav attaisnojams ar nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, jo apstrīdētā pasākuma mērķis cīnīties ar problēmām, kuras radušās ekonomikas un finanšu krīzes rezultātā, kas bija šīs sistēmas ārējais mērķis. Šī lēmuma 2. un 3. pantā tā tomēr paziņoja, ka daži no piešķirtajiem individuālajiem atbalstiem šī tiesiskā regulējuma ietvaros – ja ir ievēroti konkrēti nosacījumi – bija saderīgs ar iekšējo tirgu.
- 12 Apstrīdētā lēmuma 4. pantā Komisija uzdeva Vācijas Federatīvajai Republikai no saņēmējiem atgūt nesaderīgo atbalstu, kas bija piešķirts atbilstoši šī lēmuma 1. pantā minētajam tiesiskajam regulējumam. Saskaņā ar minētā lēmuma 6. pantu šai dalībvalstij bija jāpaziņo Komisijai šo atbalsta saņēmēju saraksts.

Tiesvedības rašanās fakti

- 13 *HBH* ir sabiedrība, kas kopš 2008. gada bija maksātnespējas riska situācijā. 2009. gada 20. februārī tās mātesuzņēmums no tās pārpirka kapitāldaļas, lai ar to apvienotos tās sanācijas nolūkā. Minētā pirkuma dienā *HBH* atbilda sanācijas klauzulas piemērošanas nosacījumiem. Tas tika konstatēts *Finanzamt Herne* (Hernes Finanšu pārvalde, Vācija) izdotajā saistošajā 2009. gada 11. novembra informācijas pieprasījumā (turpmāk tekstā – “saistošais informācijas pieprasījums”). Turklāt 2010. gada 29. aprīlī *HBH* no Hernes Finanšu pārvaldes saņēma paziņojumu par avansa maksājumu saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli par 2009. taksācijas gadu, kurā bija ņemti vērā atbilstoši šai klauzulai pārnestie zaudējumi.
- 14 Ar 2010. gada 24. februāra vēstuli Komisija informēja Vācijas Federatīvo Republiku par savu lēmumu saistībā ar apstrīdēto pasākumu uzsākt LESD 108. panta 2. punktā paredzēto formālo izmeklēšanas procedūru. Ar 2010. gada 30. aprīļa vēstuli Federālā finanšu ministrija izdeva rīkojumu Vācijas finanšu pārvaldei vairs nepiemērot šo pasākumu.

- 15 2010. gada 27. decembrī 2010. gada 29. aprīļa paziņojums par avansa maksājumu tika aizstāts ar jaunu paziņojumu par uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu par 2009. taksācijas gadu, kurā nebija piemērota sanācijas klauzula. 2011. gada janvārī *HBH* saņēma paziņojumus par uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu saistībā ar vēlākajiem taksācijas gadiem, kuros tā arī netika ņemta vērā. 2011. gada 1. aprīlī *HBH* saņēma paziņojumu par uzņēmumu ienākuma nodokli par 2009. taksācijas gadu. Tā kā *KStG* 8.c panta 1.a punkts netika piemērots, tā nevarēja pārnest 2008. gada 31. decembrī pastāvošos zaudējumus.
- 16 2011. gada 19. aprīlī Hernes Finanšu pārvalde atcēla saistošo informācijas pieprasījumu.
- 17 2011. gada 22. jūlijā Vācijas Federatīvā Republika paziņoja Komisijai to uzņēmumu sarakstu, kam ir ticis piemērots apstrīdētais pasākums. Šī dalībvalsts arī paziņoja to sabiedrību sarakstu, attiecībā uz kurām tika atcelti saistošie informācijas pieprasījumi saistībā ar sanācijas klauzulas piemērošanu, kuru starpā bija arī *HBH*.

Tiesvedība Vispārējā tiesā un pārsūdzētais spriedums

- 18 Ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 6. jūnijā, *HBH* cēla prasību atcelt apstrīdēto lēmumu.
- 19 Ar atsevišķu dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 16. septembrī, Komisija cēla iebildi par nepieņemamību saskaņā ar 1991. gada 2. maija Vispārējās tiesas Reglamenta 114. pantu.
- 20 2011. gada 29. augustā Vācijas Federatīvā Republika lūdza atļauju iestāties šajā lietā *HBH* prasījumu atbalstam. Šis lūgums tika apmierināts ar Vispārējās tiesas otrās palātas priekšsēdētāja 2011. gada 5. oktobra rīkojumu.
- 21 Ar Vispārējās tiesas 2014. gada 21. maija rīkojumu iebilde par nepieņemamību tika apvienota ar lietas izskatīšanu pēc būtības atbilstoši šī paša reglamenta 114. panta 4. punktam.
- 22 Prasības pamatojumā *HBH* norādīja divus pamatus: pirmkārt, ka apstrīdētais pasākums nebija *a priori* selektīvs un, otrkārt, ka šo pasākumu pamatoja nodokļu sistēmas raksturs un uzbūve.
- 23 Ar pārsūdzēto spriedumu Vispārējā tiesa, pirmkārt, noraidīja iebildi par nepieņemamību, nospriežot, ka apstrīdētais lēmums *HBH* skāra tieši un individuāli tādēļ, ka būtībā, jau pirms tika pieņemts lēmums par formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanu, tā izmantoja iegūtās tiesības uz nodokļa ietaupījumu, ko apliecināja Vācijas nodokļu iestādes, un ka turklāt tai bija interese celt prasību. Otrkārt, Vispārējā tiesa *HBH* prasību noraidīja kā nepamatotu.

Lietas dalībnieku prasījumi un tiesvedība Tiesā

- 24 Apelācijas sūdzībā *HBH* lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzētā sprieduma rezolutīvās daļas 2) un 3) punktu, kā arī apstrīdēto lēmumu,
 - pakārtoti atcelt pārsūdzētā sprieduma rezolutīvās daļas 2) un 3) punktu un nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, un
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.
- 25 Komisija lūdz Tiesu apelācijas sūdzību noraidīt un piespriest *HBH* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

- 26 Pretapelācijas sūdzībā Komisija lūdz Tiesu:
- atcelt pārsūdzētā sprieduma rezolutīvās daļas 1) punktu,
 - kā nepieņemamu noraidīt pirmajā instancē celto prasību,
 - noraidīt apelācijas sūdzību,
 - atcelt pārsūdzētā sprieduma rezolutīvās daļas 3) punktu, ar kuru Komisijai ir piespriests segt vienu trešdaļu no saviem tiesāšanās izdevumiem, un
 - piespriest *HBH* atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kas radušies tiesvedībā Tiesā un Vispārējā tiesā.
- 27 *HBH* lūdz noraidīt pretapelācijas sūdzību un piespriest Komisijai atlīdzināt ar to saistītos tiesāšanās izdevumus.
- 28 Tiesas sēdē Vācijas Federatīvā Republika sniedza mutvārdu apsvērumus, no kuriem izriet, ka tā atbalsta *HBH* prasījumus par pretapelācijas sūdzības noraidīšanu, pārsūdzētā sprieduma atcelšanu daļā, ar kuru prasība pirmajā instancē ir noraidīta kā nepamatota, un apstrīdētā lēmuma atcelšanu.

Par pretapelācijas sūdzību

- 29 Pretapelācijas sūdzība par prasības pirmajā instancē pieņemamību, kas ir jautājums, kurš ir jāizskata pirms jautājumiem pēc būtības, kuri izvirzīti pamata apelācijas sūdzībā, ir jāizskata vispirms.

Lietas dalībnieku argumenti

- 30 Komisija norāda, ka pārsūdzētā sprieduma 50.–79. punktā Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, interpretējama individuālā skāruma jēdzienu LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē.
- 31 Pirmkārt, atsaucoties uz 2000. gada 19. oktobra spriedumu Itālija un *Sardegna Lines*/Komisija (C-15/98 un C-105/99, EU:C:2000:570), kā arī 2011. gada 9. jūnija spriedumu *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368), Komisija apgalvo, ka kritērijs, kas ir atbilstošs, lai konstatētu, vai apelācijas sūdzības iesniedzēju individuāli skar Komisijas lēmums par atbalsta shēmas atzīšanu par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, ir tas, vai šis apelācijas sūdzības iesniedzējs ir faktiskais vai iespējamais saskaņā ar šo shēmu piešķirtā atbalsta saņēmējs. Tikai faktiskos saņēmējus šāds lēmums skarot individuāli.
- 32 Taču pārsūdzētā sprieduma 62., 70. un 74. punktā Vispārējā tiesa savu lēmumu esot balstījusi nevis uz šo judikatūru, bet uz spriedumiem, kuriem nav nozīmes šajā lietā. Faktiski neviens apstāklis, kas lietās, kurās ir taisīti spriedumi, 1985. gada 17. janvāris, *Piraiki-Patraiki* u.c./Komisija (11/82, EU:C:1985:18), 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija (C-182/03 un C-217/03, EU:C:2006:416), 2009. gada 17. septembris, Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina* (C-519/07 P, EU:C:2009:556), 2014. gada 27. februāris, *Stichting Woonpunt* u.c./Komisija (C-132/12 P, EU:C:2014:100), kā arī 2014. gada 27. februāris, *Stichting Woonlinie* u.c./Komisija (C-133/12 P, EU:C:2014:105), uz kuriem Vispārējā tiesa balstījās šajos punktos, ļāva secināt, ka prasītāji bija skarti individuāli, nav konstatējams šajā lietā.
- 33 Tādējādi, pretēji Vispārējās tiesas izklāstītajam pārsūdzētā sprieduma 63. un 74. punktā, prasības pirmajā instancē pieņemamības izvērtējums bija atkarīgs nevis no *HBH* "faktiskās un juridiskās situācijas" vai no "iegūto tiesību" pastāvēšanas, bet tikai no tā, vai šī pēdējā ir vai nav faktiski saņēmusi atbalstu saskaņā ar aplūkojamo atbalsta shēmu. Pārsūdzētā sprieduma 75. un 76. punktā arī esot

pieļauta viena kļūda, jo no 2011. gada 9. jūnija sprieduma *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija (C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368), uz kuru Vispārējā tiesa ir atsaukusies šajā 76. punktā, varot tikai secināt, ka individuālā skāruma novērtēšanai nav svarīgi, vai Komisijas lēmums ir vai nav pieņemts kopā ar rikojumu atgūt faktiski piešķirto atbalstu.

- 34 Otrkārt, Komisija norāda, ka noteicošais Vispārējās tiesas izmantotais elements analizē par *HBH* "faktisko un juridisko situāciju", lai konstatētu, ka šo pēdējo apstrīdētais lēmums skar individuāli, ir pārsūdzētā sprieduma 74. punktā norādītā "iegūto tiesību" pastāvēšana. Taču, lai gan šīs "iegūtās tiesības" ir jāsaprot kā iegūtās tiesības Savienības tiesību izpratnē, Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā. Šādas tiesības var atzīt, tikai piemērojot tiesiskās palāvības aizsardzības principu, un saskaņā ar Tiesas judikatūru šī aizsardzība principā netiek sniegta saistībā ar tiem atbalstiem, kas piešķirti, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktā paredzēto paziņošanas pienākumu.
- 35 Treškārt, pamatojoties uz šo pašu apsvērumu, Komisija norāda, ka gadījumā, kad ar "iegūtajām tiesībām" Vispārējā tiesa ir apzīmējusi iegūtās tiesības valsts tiesību izpratnē, tā arī ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, jo šīs lietas apstākļos iegūtās tiesības atbilstoši valsts tiesībām ir pretējas arī tai judikatūrai, kurā tiek izslēgta šāda tiesību esamība gadījumā, kad atbalsts ir piešķirts, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu.
- 36 Līdz ar to pārsūdzēta sprieduma rezolūīvās daļas 1) punkts esot jāatceļ un, tā kā *HBH* nav faktiski saņēmusi attiecīgo valsts atbalstu saskaņā ar šo shēmu, prasība pirmajā instancē esot jānoraida kā nepieņemama.
- 37 *HBH* un Vācijas Federatīvā Republika norāda, ka pretapelācijas sūdzība esot nepamatota.

Tiesas vērtējums

- 38 Atbilstoši LESD 263. panta ceturtajai daļai jebkura fiziska vai juridiska persona ar šī panta pirmajā un otrajā daļā minētajiem nosacījumiem var celt prasību par tiesību aktu, kas adresēts šai personai vai kas viņu skar tieši un individuāli, un par reglamentējošu aktu, kas viņu skar tieši, bet neietver īstenošanas pasākumus.
- 39 Šajā lietā, no vienas puses, nav strīda, kā Vispārējā tiesa ir norādījusi pārsūdzētā sprieduma 57. punktā, ka apstrīdētā lēmuma vienīgais adresāts ir Vācijas Federatīvā Republika. No otras puses, kā izriet no šī sprieduma 58.–79. punkta, uzskatot, ka *HBH* šis lēmums skāris tieši un individuāli, un tāvad atbilstoši otrajam šajā noteikumā minētajam gadījumam Vispārējā tiesa nosprieda, ka *HBH* bija interese celt prasību.
- 40 Sava vienīgā pamata pirmajā daļā Komisija būtībā norāda, ka pārsūdzētā sprieduma 62., 63., 70. un 74.–77. punktā Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, izvērtējot šo *HBH* prasības pieņemamības nosacījumu atkarībā no tās faktiskās un juridiskās situācijas, lai gan vienīgais atbilstošais kritērijs bija tas, vai tā bija faktiskā vai potenciālā atbalsta saņēmēja atbilstoši attiecīgajai atbalsta shēmai.
- 41 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru personas, kas nav lēmuma adresāti, var apgalvot, ka lēmums tās skar individuāli, tikai tad, ja šis lēmums tās ietekmē šīm personām raksturīgu īpašu pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas šīs personas atšķir no visām citām personām un tādējādi tās individuāli izceļ tieši tāpat kā lēmuma adresātus (spriedumi, 1963. gada 15. jūlijs, *Plaumann*/Komisija, 25/62, EU:C:1963:17, 223. lpp., kā arī 2014. gada 27. februāris, *Stichting Woonpunt* u.c./Komisija, C-132/12 P, EU:C:2014:100, 57. punkts).

- 42 Iespēja vairāk vai mazāk precīzi noteikt to personu skaitu vai pat identitāti, uz kurām attiecas pasākums, nekādā gadījumā nenozīmē, ka šis pasākums tās skar individuāli, ja šis pasākums ir piemērojams objektīvām tiesiskām vai faktiskām situācijām, kas paredzētas attiecīgajā tiesību aktā (spriedumi, 1978. gada 16. marts, *Unicme u.c./Padome*, 123/77, EU:C:1978:73, 16. punkts, kā arī 2013. gada 19. decembris, *Telefónica/Komisija*, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Tādējādi Tiesa ir precizējusi, ka uzņēmums principā nevar apstrīdēt Komisijas lēmumu, ar kuru tiek aizliegti atbalsta pasākumi konkrētā nozarē, ja šis lēmums skar to tikai tāpēc, ka šis uzņēmums pieder pie attiecīgās nozares un ir iespējama atbalsta saņēmējs. Attiecībā uz šādu uzņēmumu šāds lēmums ir vispārpiemērojams pasākums, kas tiek piemērots objektīvi noteiktās situācijās un kam ir tiesiskas sekas attiecībā uz vispārīgā un abstraktā veidā noteiktu personu kategoriju (spriedumi, 2000. gada 19. oktobris, Itālija un *Sardegna Lines/Komisija*, C-15/98 un C-105/99, EU:C:2000:570, 33. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2013. gada 19. decembris, *Telefónica/Komisija*, C-274/12 P, EU:C:2013:852, 49. punkts).
- 44 Savukārt tad, ja lēmums skar tādu personu grupu, kas ir identificētas vai identificējamās šī akta pieņemšanas brīdī, ņemot vērā šīs grupas locekļus raksturojošus kritērijus, šis akts šīs personas var skart individuāli, jo tās pieder pie ierobežota uzņēmēju loka (spriedumi, 2008. gada 13. marts, *Komisija/Infront WM*, C-125/06 P, EU:C:2008:159, 71. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2014. gada 27. februāris, *Stichting Woonpunt u.c./Komisija*, C-132/12 P, EU:C:2014:100, 59. punkts).
- 45 Tādējādi tāda individuāla atbalsta faktiskie saņēmēji, kas ir piešķirts atbilstoši atbalsta shēmai un kuru Komisija ir uzdevusi atgūt, šī iemesla dēļ ir individuāli skarti LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2000. gada 19. oktobris, Itālija un *Sardegna Lines/Komisija*, C-15/98 un C-105/99, EU:C:2000:570, 34. un 35. punkts; skat. arī spriedumu, 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere" u.c./Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 53. punkts).
- 46 Protams, kā apgalvo Komisija, no šīs judikatūras izriet, ka Tiesa, pirmkārt, atzīst, ka faktiskos tāda individuālā atbalsta saņēmējus, kas piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, kura nav saderīga ar iekšējo tirgu, Komisijas lēmums, ar ko šī shēma ir atzīta par nesaderīgu ar iekšējo tirgu un ir uzdots atbalstu atgūt, skar individuāli, un, otrkārt, ka Tiesa izslēdz, ka prasītāju uzskata par individuāli skartu tikai tādēļ, ka tas ir šī atbalsta iespējama saņēmējs. Tomēr no tā nevar secināt, kā to apgalvo Komisija, ka, tiklīdz runa ir par lēmumu, ar kuru šī pēdējā minētā atbalsta shēma atzīst nesaderīgu ar iekšējo tirgu, vienīgais atbilstošais kritērijs, lai novērtētu, vai prasītāju šāds lēmums skar individuāli LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē, ir tas, vai šis prasītājs ir faktiskais vai iespējama saskaņā ar šo shēmu piešķirtā atbalsta saņēmējs.
- 47 Kā to būtībā ir norādījis arī ģenerāladvokāts secinājumu 57., 59., 67. un 68. punktā, šī sprieduma 43. un 45. punktā atgādinātā judikatūra, kas ir izstrādāta valsts atbalsta īpašajā kontekstā, ir tikai juridiska kritērija īpaša izteiksme individuāla skāruma izvērtēšanai LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē, kas izriet no 1963. gada 15. jūlija sprieduma *Plaumann/Komisija* (25/62, EU:C:1963:17). Saskaņā ar minēto spriedumu prasītāju citām personām adresēts lēmums individuāli skar tad, ja šis lēmums viņu aizskar viņam raksturīgu īpašu pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas viņu atšķir no visām citām personām (valsts atbalsta jomā skat. arī spriedumus, 2000. gada 19. oktobris, Itālija un *Sardegna Lines/Komisija*, C-15/98 un C-105/99, EU:C:2000:570, 32. punkts, un 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere" u.c./Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368, 52. punkts, kā arī citās jomās – spriedumus, 1985. gada 17. janvāris, *Piraiki-Patraiki u.c./Komisija*, 11/82, EU:C:1985:18, 11., 19. un 31. punkts, un 2018. gada 13. marts, *European Union Copper Task Force/Komisija*, C-384/16 P, EU:C:2018:176, 93. punkts).

- 48 Tātad tas, ka prasītājs var vai nevar piederēt faktisko vai potenciālo tāda individuālā atbalsta saņēmēju kategorijai, kas ir piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, kura ar Komisijas lēmumu ir atzīta par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, nevar būt noteicošais, lai noteiktu, vai šo prasītāju šis lēmums skar individuāli, ja katrā ziņā ir konstatēts, ka šo prasītāju šis lēmums turklāt ietekmē viņam piemītošo īpašo pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas to atšķir no visām citām personām.
- 49 No iepriekš minētā izriet, ka, nepieļaujot kļūdu tiesību piemērošanā un vispirms pārsūdzētā sprieduma 60.–62. punktā atgādinājusi šī sprieduma 41.–44. punktā izklāstīto judikatūru, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 63. punktā nolēma, ka “jāpārbauda, vai, ņemot vērā [HBH] faktisko un juridisko situāciju, ir uzskatāms, ka [apstrīdētais] lēmums to skar individuāli”.
- 50 No tā turklāt izriet, ka, nepieļaujot kļūdu tiesību piemērošanā, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 62., 70. un 74. punktā savas analīzes pamatojumam ir balstījusies uz šī sprieduma 32. punktā norādītiem spriedumiem, jo tajos visos bija piemērots individuālā skāruma kritērijs, kurš izriet no 1963. gada 15. jūlija sprieduma *Plaumann/Komisija* (25/62, EU:C:1963:17), apstākļos, kad, tāpat kā pamatlietā, nešķīta nozīmīgi atsaukties uz īpašo šīs judikatūras atspoguļojumu, kas izpaudās kā atšķirība starp faktiskajiem un iespējamajiem tāda individuāla atbalsta saņēmējiem, kurš piešķirts saskaņā ar atbalsta shēmu, kas atzīta par nesaderīgu ar iekšējo tirgu.
- 51 Tāpat arī, nepieļaujot kļūdu tiesību piemērošanā, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 75. un 76. punktā noraidīja Komisijas argumentāciju, saskaņā ar kuru tikai faktiski piešķirta priekšrocība no valsts līdzekļiem varētu likt konstatēt, ka *HBH* bija skarta individuāli, pamatojoties uz 2011. gada 9. jūnija spriedumu *Comitato “Venezia vuole vivere” u.c./Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, EU:C:2011:368). Faktiski, kā tas jau ir ticis konstatēts šī sprieduma 47. punktā, lai konstatētu, ka prasītāju *LESD 263*. panta ceturtās daļas izpratnē individuāli skar Komisijas lēmums, ar ko atbalsta shēmu atzīst par nesaderīgu ar iekšējo tirgu, atbilstošais kritērijs ir tas, vai prasītāju šis lēmums ietekmē tam raksturīgu īpašu pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas to atšķir no visām citām personām, ko turklāt Vispārējā tiesa jau ir pareizi atgādinājusi pārsūdzētā sprieduma 76. punktā.
- 52 Līdz ar to pretapelācijas sūdzības vienīgā pamata pirmā daļa ir nepamatota un tā ir jānoraida.
- 53 Attiecībā uz šī vienīgā pamata otro un trešo daļu ir jāatgādina, ka ar tām Komisija pārmet Vispārējai tiesai pārsūdzētā sprieduma 74. punktā pieļauto kļūdu tiesību piemērošanā, nospriežot, ka *HBH* bija individuāli skarta tādēļ, ka šai sabiedrībai esot bijušas “iegūtās tiesības” saņemt atbalstu atbilstoši apstrīdētajam pasākumam.
- 54 Šajā ziņā ir jānorāda, ka šajā 74. punktā Vispārējā tiesa it īpaši ir norādījusi, ka “šajā lietā [...] tika konstatēts, ka Vācijas nodokļu tiesību aktu īpašo iezīmju dēļ [HBH] bija iegūtas tiesības uz nodokļa ietaupījumu, ko apliecina Vācijas nodokļu iestādes [...], šis apstāklis viņu atšķir no citiem komersantiem, kuri netiek skarti kā iespējamie ieguvēji no apstrīdētā pasākuma”, par šo jautājumu atsaucoties uz šī paša sprieduma 68. punktu.
- 55 Šajā 68. punktā Vispārējā tiesa konstatēja, ka tās identificētos apstākļus šī sprieduma 66. un 67. punktā kā tādus, kas raksturo *HBH* faktisko un juridisko situāciju 1963. gada 15. jūlija sprieduma *Plaumann/Komisija* (25/62, EU:C:1963:17) izpratnē, apstiprināja Vācijas nodokļu iestāde, it īpaši ar saistošo informācijas pieprasījumu. Šos apstākļus veidoja, pirmkārt, tas, ka pirms Komisijas formālas izmeklēšanas procedūras uzsākšanas *HBH* bija tiesības pārnest savus zaudējumus atbilstoši Vācijas tiesiskajam regulējumam, jo bija izpildīti sanācijas klauzulā paredzētie nosacījumi, un, otrkārt, tas, ka 2009. gadā *HBH* bija guvusi ar nodokli apliekamu peļņu, no kuras tā atskaitīja saskaņā ar sanācijas klauzulu pārnestos zaudējumus.

- 56 No tā pārsūdzētā sprieduma 69. punktā tā secināja, ka, “piemērojot Vācijas tiesisko regulējumu, bija skaidrs, ka 2009. fiskālā gada noslēgšanas brīdī [HBH] bija nodokļu ietaupījums, kuru tā turklāt varēja precīzi aprēķināt”, jo “Vācijas iestādēm nav nekādas novērtējuma brīvības attiecībā uz apstrīdētā pasākuma piemērošanu, jo minētā nodokļu ietaupījuma izveidošanās [...] atbilstoši nodokļu režīma piemērošanas kārtībai bija tikai laika jautājums”. Pēc tam šajā pašā 69. punktā tā konstatēja, ka “Vācijas iestādes apstiprināja, ka pirms lēmuma sākt procedūru un vēlāk – [apstrīdētā] lēmuma – pieņemšanas, [HBH] bija iegūtās tiesības piemērot šo nodokļu ietaupījumu, kas, ja netiktu pieņemti minētie lēmumi, būtu konkretizējušās kā paziņojuma par nodokļa piemērošanu izdošana, kurā tiek atļauts pārņemt zaudējumus un to reģistrēt bilanci”, un ka “Vācijas nodokļu iestādes un Komisija to varēja viegli identificēt”.
- 57 Pārsūdzētā sprieduma 70. punktā no tā tika konstatēts, ka HBH “ne tikai nevarētu tikt uzskatīta par uzņēmumu, kuru [apstrīdētais] lēmums skar tādēļ, ka tā pieder konkrētai nozarei un ir kvalificējama kā iespējamais atbalsta saņēmējs, bet, tieši pretēji, tā ir jāuzskata par tādu, kas ietilpst to komersantu slēgtajā lokā, kuri tikuši identificēti vai kurus vismaz būtu viegli identificēt [apstrīdētā] lēmuma pieņemšanas brīdī [1963. gada 15. jūlija] sprieduma [Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17)] izpratnē”.
- 58 Tādējādi no visiem atbilstošajiem pārsūdzētā sprieduma punktiem kopā izriet, ka tas, ka Vispārējā tiesa, tā 74. punktā izmantoja jēdzienu “iegūtas tiesības”, tikai īsi norādīja uz HBH īpašo faktisko un juridisko situāciju, ļaujot uzskatīt, ka apstrīdētais lēmums to skar individuāli 1963. gada 15. jūlija sprieduma Plaumann/Komisija (25/62, EU:C:1963:17) izpratnē.
- 59 Tā kā pretapelācijas sūdzības vienīgā pamata otrā un trešā daļa balstās uz kļūdainu pārsūdzētā sprieduma interpretāciju, tās ir jānoraida kā nepamatotas un līdz ar to pretapelācijas sūdzība ir jānoraida kopumā.

Par pamata apelācijas sūdzību

- 60 Apelācijas sūdzības pamatojumam HBH norāda divus pamatus, pirmo – par Vispārējai tiesai esošā pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi un otro – par LESD 107. panta pārkāpumu. Vispirms ir jāizskata šis otrais pamats.

Lietas dalībnieku argumenti

- 61 Ar otro pamatu HBH, pirmkārt, apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pārkāpusi LESD 107. pantu, jo, apstiprinot Komisijas nostāju, saskaņā ar kuru zaudējumu atsavināšanas noteikums ir atbilstoša atsaucēs sistēma šajā lietā, tā esot noteikusi šo atsaucēs sistēmu kļūdaini. Pārsūdzētā sprieduma 103. un 106. punktā Vispārējā tiesa esot vispirms pareizi identificējusi vispārējo nodokļu sistēmu, proti, zaudējumu pārvešanas noteikumu. Tomēr KStG 8.c panta 1. punktā paredzēto zaudējumu atsavināšanas noteikumu un tārad izņēmumu no šīs vispārējās sistēmas tā esot atzinusi par kopējo vai parasto nodokļu sistēmu, kas ir atbilstoša, lai analizētu nosacījumu par selektivitāti. Tā esot kļūdaini neņēmusi vērā zaudējumu pārvešanas noteikumu. Tādējādi par “atsaucēs sistēmu” kvalificējot izņēmumu no vispārējās nodokļu sistēmas, Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā vai katrā ziņā esot sagrozījusi tai iesniegtos pierādījumus vai valsts tiesības.
- 62 Kļūda tiesību piemērošanā esot arī tas, ka vispārējā vai parastā nodokļu sistēma tika noteikta, veicot pamatnoteikuma un izņēmuma sintēzi, jo vairāk tādēļ, ka noteikumi, kurus Vispārējā tiesa apkopojusi pārsūdzētā sprieduma 104. punktā, neesot bijuši vienādā normatīvā līmenī, jo zaudējumu pārvešanas noteikums bija konstitucionālā principa par aplikšanu ar nodokļiem atkarībā no nodokļa maksātspējas izpaušme.

- 63 Turklāt no pārsūdzētā sprieduma 104. un 107. punkta izriet, ka Vispārējā tiesa, identificējot atsaucēs sistēmu, esot arī “pielīdzinājusi” pirmo un otro selektivitātes nosacījuma pārbaudes posmu un līdz ar to nepareizi piemērojusi judikatūru.
- 64 Otrkārt, Vispārējā tiesa esot pārkāpusi LESD 107. pantu, veicot apstrīdētā pasākuma *a priori* selektivitātes pārbaudi. No vienas puses, tā esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, uzskatot, ka uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, un to, kuriem tā nav nepieciešama, faktiskā un juridiskā situācija ir salīdzināmas. It īpaši mērķis, kāds ir jebkurai nodokļu normai – radīt nodokļu ieņēmumus – nav pietiekams, lai rastos attiecīgo uzņēmēju situāciju salīdzināmība.
- 65 No otras puses, sanācijas klauzula noteikti esot vispārējs pasākums. Pārsūdzētā sprieduma 141. punkts esot pretrunā judikatūrai, saskaņā ar kuru vienīgais atbilstošais elements, lai novērtētu pasākuma vispārējo raksturu, esot jautājums, vai tas ir piemērojams neatkarīgi no uzņēmuma darbības rakstura vai priekšmeta vai arī tā piemērošanai ir nepieciešams, lai uzņēmums mainītu savu darbību.
- 66 Treškārt, Vispārējā tiesa esot pārkāpusi LESD 107. pantu, noraidot sanācijas klauzulas pamatojumu. Pārsūdzētā sprieduma 158.–160. un 164.–166. punktā tā esot kļūdaini konstatējusi, ka šīs klauzulas mērķis ir veicināt grūtībās nonākušu uzņēmumu sanāciju, un secinājusi, ka šis mērķis nav daļa no nodokļu sistēmas. Šī sprieduma 166.–170. punktā tā arī esot kļūdaini noraidījusi pamatojumu, kas balstīts uz principu par nodokļa uzlikšanu atkarībā no nodokļa maksātspējas.
- 67 Turklāt *HBH* norāda, ka tās apelācijas sūdzības otrais pamats ir pieņemams, jo tajā ir izvirzīti tikai tiesību jautājumi. It īpaši tajā runa ir nevis par faktu izvērtējumu, bet par kļūdainu kritēriju piemērošanu, nosakot atsaucēs sistēmu, un par Vispārējās tiesas sniegto faktu juridisko kvalifikāciju, kas Tiesai jāpārbauda apelācijas ietvaros.
- 68 Komisija galvenokārt norāda, ka šis otrais pamats ir nepieņemams. Tā pirmā un trešā daļa esot par valsts tiesību konstatējumu un līdz ar to – par faktu jautājumiem. Katrā ziņā, ciktāl šī pamata pirmajā daļā *HBH* pārmet Vispārējai tiesai atsaucēs sistēmas noteikšanu, ņemot vērā tiesisko regulējumu, kas ir piemērojams tikai konkrētai uzņēmumu grupai, tā balstījās uz nepareizu pārsūdzētā sprieduma 103.–109. punkta interpretāciju. No tā izrietot, ka Vispārējā tiesa esot tikai identificējusi visiem uzņēmumiem piemērojamās tiesības, ciktāl par zaudējumu pārņemšanai būtiskajiem elementiem tā atzinusi identitāti un saimniecisko turpinātību, un runa esot par faktu jautājumiem.
- 69 Arī otrā pamata otrā daļa esot nepieņemama. No vienas puses, jautājumi par uzņēmēju situācijas salīdzināmību un šajā sakarā nozīmīgā mērķa identificēšanu esot faktu jautājumi. No otras puses, Vispārējā tiesa esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, atzīstot par pieņemamiem argumentus, kurus *HBH* izvirzīja saistībā ar apstrīdētā pasākuma kvalifikāciju par vispārēju pasākumu, jo tā nevarēja to uzskatīt par izvirzītā pirmā pamata pirmās daļas paplašinājumu.
- 70 Pakārtoti, šis otrais pamats esot nepamatots. Pirmkārt, *HBH* aizstāvētā tēze par atsaucēs sistēmas definīciju nav pamatota nedz ar attiecīgajām Vācijas tiesībām, nedz ar Vispārējai tiesai iesniegtajiem dokumentiem. Turklāt Vācijas likumdevējs esot pats definējis zaudējumu atsavināšanas noteikumu kā tādu, kas veido jauno pamatnoteikumu. Tādējādi Vispārējā tiesa neesot pieļāvusi kļūdu, konstatējot, ka pēc *KStG* 8.c panta 1. punkta ieviešanas zaudējumu pārņemšanas atcelšana gadījumā, kad ir noticis zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums, ir Vācijas nodokļu tiesību jaunais pamatnoteikums.
- 71 Otrkārt, *HBH* argumenti par iespējamo attiecīgo uzņēmēju situāciju nesalīdzināmību izriet no nepareizas pārsūdzētā sprieduma izpratnes. No vienas puses, no saimnieciskās identitātes maiņas viedokļa nepastāv atšķirības starp uzņēmumiem, kam ir nepieciešama sanācija, un tādiem, kuriem tā nav nepieciešama.

- 72 No otras puses, sanācijas klauzula ir nevis vispārējs, bet gan selektīvs pasākums. Šajā ziņā *HBH* nostāju nevar lietderīgi pamatot ar 2014. gada 7. novembra spriedumu *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 73 Treškārt, Vispārējā tiesa esot pareizi secinājusi, neatkarīgi novērtējot faktus, ka sanācijas klauzulas mērķis ir atbalstīt grūtībās nonākušus uzņēmumus. Katrā ziņā arguments, kas ir balstīts uz to, ka šīs klauzulas mērķis esot novērst pārmērīgu aplikšanu ar nodokli, esot neefektīvs, jo Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 167.–173. punktā konstatēja, ka pamatojums ir izslēdzams pat tad, ja šis mērķis tiktu apstiprināts. Turklāt Vispārējā tiesa arī ir pareizi noraidījusi argumentus, kuri ir balstīti uz Vācijas konstitucionālajām tiesībām un uz fiktīviem ienākumiem.
- 74 Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka Vispārējā tiesa, tāpat kā Komisija, ir pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā, nosakot atsaucē sistēmu. Atsaucoties uz 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kā arī 2016. gada 21. decembra spriedumu Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981), šī dalībvalsts norāda, ka, lai pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, Komisijai vispirms ir jānosaka parastā attiecīgajā dalībvalstī piemērojamā nodokļu sistēma un tad jāpierāda, ka aplūkojamais pasākums ievieš nošķirumu starp uzņēmumiem, kuri no šīs sistēmas izvīzītā mērķa viedokļa ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Šajā nolūkā nevar piekrist tādi pieejai, kurā tiek ņemta vērā vienīgi izmantotā regulējuma metode.
- 75 Taču šajā gadījumā Komisijas pieeja esot bijusi pamatota tikai ar izmantotā regulējuma metodi, un Vispārējā tiesa, to neapšaubot, lai gan tā varēja būt pretrunā Tiesas judikatūrai, esot pieļāvusi kļūdu tiesību piemērošanā. Tādējādi pārsūdzētajā spriedumā esot pareizi konstatēts atbilstošo nodokļu tiesību aktu saturs un piemērojamība, bet tie esot kļūdaini juridiski kvalificēti.

Tiesas vērtējums

- 76 Ar otrā pamata pirmo daļu *HBH* – kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika – būtībā apgalvo, ka Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 103.–107. punktā ir kļūdaini noteikusi atsaucē sistēmu, kurā ir jāaplūko apstrīdētā pasākuma selektivitāte.
- 77 Tā kā Komisija apstrīd šīs pirmās daļas pieņemamību tādēļ, ka tā esot par faktu jautājumiem, ir jāatgādina, ka, protams, faktu un pierādījumu novērtējums, ja vien šie fakti un šie pierādījumi nav sagrozīti, nav tiesību jautājums, kuru kā tādu pārbauda Tiesa apelācijas ietvaros. Tomēr gadījumā, ja Vispārējā tiesa ir konstatējusi vai novērtējusi faktus, atbilstoši LESD 256. pantam Tiesas kompetencē ir pārbaudīt šo faktu juridisko kvalifikāciju un no tās izrietošās tiesiskās sekas (spriedumi, 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 78. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 20. decembris, *Comunidad Autónoma del País Vasco* u.c./Komisija, no C-66/16 P līdz C-69/16 P, EU:C:2017:999, 97. punkts).
- 78 Tādējādi saistībā ar tāda novērtējuma pārbaudi apelācijas tiesvedībā, ko Vispārējā tiesa veikusi attiecībā uz valsts tiesībām, kas valsts atbalsta jomā ir faktu novērtējums, Tiesai ir tikai kompetence pārbaudīt, vai ir notikusi šo tiesību sagrozīšana (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 79. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2017. gada 20. decembris, *Comunidad Autónoma del País Vasco* u.c./Komisija, no C-66/16 P līdz C-69/16 P, EU:C:2017:999, 98. punkts). Savukārt Vispārējās tiesas veiktās valsts tiesību normas juridiskās kvalifikācijas pārbaude apelācijā, ņemot vērā Savienības tiesību normas, ir tiesību jautājums, kas ietilpst Tiesas kompetencē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 3. aprīlis, Francija/Komisija, C-559/12 P, EU:C:2014:217, 83. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 61.–63. punkts).

- 79 Šajā lietā ir jākonstatē, ka minētajā pirmajā daļā *HBH* apstrīd nevis valsts tiesību saturu vai piemērojamību, kā to konstatējusi Vispārējā tiesa, bet zaudējumu atsavināšanas noteikuma kvalifikāciju par “atsauces sistēmu”, tāpat kā Komisija to izdarīja apstrīdētajā lēmumā.
- 80 Taču jēdziens “atsauces sistēma” attiecas uz priekšrocības selektivitātes nosacījuma analīzes pirmo posmu, kurš atbilstoši Tiesas judikatūrai pats veido “valsts atbalsta” jēdzienu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (spriedumi, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 74. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts).
- 81 Tā kā *HBH* argumenti ir vērsti uz Vispārējās tiesas veiktās faktu juridiskās kvalifikācijas apstrīdēšanu, apelācijas sūdzības otrā pamata pirmā daļa ir pieņemama.
- 82 Runājot par lietu pēc būtības, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valsts pasākuma kvalificēšanai par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē tiek prasīta visu šādu nosacījumu izpilde. Pirmkārt, to piešķir pati valsts vai no valsts līdzekļiem. Otrkārt, šādi iejaucoties, ir jābūt iespējamībai, ka tiks ietekmēta tirdzniecība starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīva priekšrocība tās saņēmējam. Ceturtkārt, tai jābūt tādai, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (spriedumi, 2010. gada 10. jūnijs, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, EU:C:2010:335, 31. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts).
- 83 Attiecībā uz nosacījumu par priekšrocības selektivitāti no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka šī nosacījuma izvērtēšanai ir jānosaka, vai saistībā ar konkrētu tiesisko kārtību šis valsts pasākums var radīt priekšroku “noteiktiem uzņēmumiem vai noteiktu preču ražošanai” salīdzinājumā ar citiem, kas ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā, ievērojot ar minēto kārtību izvirzīto mērķi, un kam piemēro atšķirīgu attieksmi, kuru būtībā var kvalificēt kā diskriminējošu (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 84 Turklāt, ja attiecīgais pasākums ir iecerēts kā atbalsta režīms, nevis kā individuāls atbalsts, Komisijai ir jāpierāda, ka šis pasākums, lai gan ar to ir noteikta vispārēji piemērojama priekšrocību sniegšana, sniedz priekšrocības vienīgi konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētām saimnieciskās darbības nozarēm (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 55. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 85 It īpaši attiecībā valsts pasākumiem, ar kuriem piešķir nodokļu priekšrocības, ir jāatgādina, ka šāda veida pasākums, lai gan ar to netiek veikta valsts līdzekļu izmaksāšana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli salīdzinājumā ar pārējiem nodokļu maksātājiem un tas var sniegt selektīvu priekšrocību tā saņēmējiem, un tāpat tas ir kvalificējams par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Turpretim par šādu atbalstu šīs tiesību normas izpratnē nav uzskatāma nodokļu priekšrocība, kas izriet no vispārpiemērojama pasākuma, kurš vienādi ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. un 73. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra; skat. arī spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. punkts).
- 86 Šādā kontekstā, lai valsts nodokļu pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, Komisijai vispirms ir jāidentificē kopējā vai “parastā” nodokļu sistēma, kas ir piemērojama attiecīgajā dalībvalstī, un pēc tam tai ir jāpierāda, ka attiecīgais nodokļu pasākums ir atkāpe no minētās kopējās sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviesta to subjektu nošķiršana, kuri, ievērojot ar šo kopējo sistēmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 87 “Valsts atbalsta” jēdziens tomēr neattiecas uz pasākumiem, ar ko ievieš to uzņēmumu nošķiršanu, kuri, ievērojot ar attiecīgo tiesisko režīmu izvirzīto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā un kuri tādā *a priori* ir selektīvi, ja attiecīgā dalībvalsts spēj pēc tam pierādīt, ka šāda nošķiršana ir pamatota, jo tā izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai uzbūves (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 52. punkts; skat. arī spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 88 Tādā principā selektivitātes nosacījuma pārbaude ietver vispirms atsaucēs sistēmas noteikšanu, kurā attiecīgais pasākums iekļaujas, šai noteikšanai piešķirot lielāku nozīmi nodokļu pasākumu gadījumā, jo priekšrocību var konstatēt, tikai to salīdzinot ar tā saucamajiem “normālajiem” nodokļiem (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 55. punkts).
- 89 Tādējādi, lai noteiktu visus uzņēmumus, kas atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, iepriekš ir noteikti jādefinē tiesiskais režīms, ņemot vērā kura mērķi, konkrētā situācijā ir jāpārbauda to uzņēmumu, kas gūst priekšrocību no attiecīgā pasākuma, faktiskās un juridiskās situācijas salīdzināmība ar to uzņēmumu situāciju, kas šo priekšrocību negūst (spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 60. punkts).
- 90 Tomēr nodokļu sistēmas kvalificēšana par “selektīvu” nav pakārtota faktam, ka tai ir jābūt izveidotai tādā veidā, ka uzņēmumiem, kuri, iespējams, gūst labumu no selektīvas priekšrocības, parasti tiek noteikti tādi paši nodokļu maksājumi kā citiem uzņēmumiem, tomēr tiem piemēro noteikumus par atkāpēm, tādējādi selektīvo priekšrocību identificējot kā starpību starp parastiem nodokļu maksājumiem un tiem nodokļu maksājumiem, kurus veic pirmie minētie uzņēmumi (spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 91. punkts).
- 91 Lai selektivitātes kritēriju varētu izprast šādi, esot nepieciešams, ka nodokļu režīms, lai to varētu kvalificēt kā “selektīvu”, būtu ieviests, izmantojot konkrētu regulējuma metodi, kuras rezultātā jau sākotnēji valsts nodokļu noteikumi nebūtu kontrolējami valsts atbalsta jomā tikai tādēļ, ka tiem ir piemērojama cita regulējuma metode, kaut arī tie rada tādas pašas tiesiskās un/vai faktiskās sekas, pielāgojot un kombinējot dažādas nodokļu normas. Tas esot pretrunā pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru LESD 107. panta 1. punktā valsts intervences pasākumi netiek šķirti atkarībā no tā, kādi ir to iemesli vai mērķi, bet šie pasākumi tiek definēti, ņemot vērā to radītās sekas, un tādējādi neatkarīgi no izmantotajām metodēm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 87., 92. un 93. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 92 Lai gan atbilstoši šai judikatūrai konkrētas regulējuma metodes izmantošana nevar ļaut valsts nodokļu normas pilnībā izslēgt no kontroles, kā tas ir paredzēts LESD valsts atbalstu jomā, šīs regulējuma metodes izmantošana tāpat nav pietiekama, lai definētu atbilstošo atsaucēs sistēmu nolūkā analizēt selektivitātes nosacījumu, ja vien valsts intervences pasākuma forma izšķirošā veidā neprevalē pār tā sekām. Tādējādi, kā to būtībā norādījis arī ģenerāladvokāts secinājumu 108. punktā, izmantotā regulējuma metode nevar būt izšķirošs elements atskaites sistēmas noteikšanai.
- 93 Ņemot to vērā, no šīs pašas judikatūras turklāt izriet, ka, lai gan nodokļu pasākuma selektivitātes pierādīšanai nav izšķiroši, kāda regulējuma metode tiek izmantota, jo ne vienmēr ir nepieciešams, lai tai būtu atkāpes raksturs attiecībā uz kopējo nodokļu režīmu, apstākļi, ka tai šāds raksturs piemīt, izmantojot šo regulējuma metodi, ir piemērots šādam nolūkam, ja no tā izriet, ka tiek nošķirtas divas saimnieciskās darbības subjektu kategorijas un tām *a priori* piemēro atšķirīgu attieksmi, proti, uz dažiem attiecas atkāpes pasākums, savukārt citiem turpina piemērot kopējo nodokļu režīmu, kaut gan

abas šīs kategorijas, ievērojot ar minēto režīmu izvirzīto mērķi, atrodas salīdzināmā situācijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. punkts).

- 94 Turklāt ir jāatgādina, ka fakts, ka tikai tie nodokļu maksātāji, kas atbilst pasākuma piemērošanas nosacījumiem, var saņemt ar šo pasākumu sniegtās priekšrocības, pats par sevi šim pasākumam nevar piešķirt selektīvu raksturu (spriedumi, 2012. gada 29. marts, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts, kā arī 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. punkts).
- 95 Ņemot vērā šos apsvērumus, ir jāpārbauda, vai, kā apgalvo *HBH* un Vācijas Federatīvā Republika, Vispārējā tiesa šajā lietā nav ievērojusi LESD 107. panta 1. punktu, kā to interpretē Tiesa, nospriežot, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka atbilstošā atskaites sistēma, lai novērtētu apstrīdētā pasākuma selektivitāti, bija vienīgi zaudējumu atsavināšanas noteikums.
- 96 Šajā ziņā ir jānorāda, ka pārsūdzētā sprieduma 103. punktā Vispārējā tiesa atgādināja, ka “[apstrīdētajā] lēmumā Komisija [...] ir definējusi zaudējumu atsavināšanas noteikumu kā vispārēju normu, attiecībā uz kuru ir jāpārbauda, vai uzņēmumi, kas ir vienādā faktiskā un juridiskā situācijā, ir tikuši nodalīti, bet [*HBH*] atsaucas uz vispārīgāku zaudējumu pārnesšanas normu, kas ir piemērojama jebkurai nodokļa uzlikšanai”.
- 97 Minētā sprieduma 104. punktā ir arī atgādināts, ka “zaudējumu pārnesšanas noteikums ir tiesības, ko var izmantot jebkura sabiedrība, kurai tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis”, un ka “zaudējumu atsavināšanas noteikums ierobežo šīs tiesības, ja tiek iegādāti 25 % vai vairāk kapitāldaļu, un tās atceļ, ja tiek iegādāti vairāk par 50 % kapitāldaļu”, pēc tam konstatējot, ka “ši norma [tātad] ir sistemātiski piemērojama visos gadījumos, kad līdzdalība mainās par 25 vai vairāk procentiem, nešķirojot pēc attiecīgo uzņēmumu rakstura vai īpašībām”.
- 98 Minētā sprieduma 105. punktā Vispārējā tiesa piebilda, ka “[turklāt] pārstrukturēšanas [sanācijas] klauzula ir formulēta kā izņēmums no zaudējumu atsavināšanas noteikuma un tā ir piemērojama tikai konkrēti definētām situācijām, kuras ir noteiktas šajā pēdējā minētajā normā”.
- 99 Šī paša sprieduma 106. punktā no tā tika secināts, ka “ir jākonstatē, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums, tāpat kā zaudējumu pārnesšanas noteikums, ietilpst tiesību aktu sistēmā, kurā iekļaujas apstrīdētais pasākums”, ka “citiem vārdiem, šajā lietā atbilstošās tiesību normas veido vispārējais zaudējumu pārnesšanas noteikums, kas tiek ierobežots ar zaudējumu atsavināšanas noteikumu, un [ka] tieši šajā kontekstā ir jāpārbauda, vai ar apstrīdēto pasākumu tiek ieviesta tādu komersantu nošķiršana, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā judikatūras izpratnē”.
- 100 Pārsūdzētā sprieduma 107. punktā Vispārējā tiesa no tā secināja, ka “Komisija nav pieļāvusi kļūdu, konstatējot, ka pastāv vispārīgāka norma, proti, zaudējumu pārnesšanas noteikums, un nospriežot, ka atsaucē tiesību normu sistēma, kas ieviesta, lai novērtētu apstrīdētā pasākuma selektivitāti, ir zaudējumu atsavināšanas noteikums”.
- 101 Kā apgalvo *HBH* un Vācijas Federatīvā Republika, šī loģika likusi Vispārējai tiesai par atsaucē sistēmu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē kļūdaini atzīt tikai zaudējumu atsavināšanas noteikumu, no šīs atskaites sistēmas izslēdzot vispārējo zaudējumu pārnesšanas noteikumu.
- 102 No šīs argumentācijas izriet, ka, lai gan Vispārējā tiesa konstatēja, ka pastāv vispārēja nodokļu norma, kas ir piemērojama visiem uzņēmumiem, kuriem jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, proti, zaudējumu pārnesšanas noteikums, tā tomēr uzskatīja, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka atbilstošā atsaucē sistēma apstrīdētā pasākuma selektivitātes novērtēšanai bija tikai zaudējumu atsavināšanas noteikums, lai gan nebija strīda par to, ka šis pēdējais minētais noteikums pats bija

izņēmums no zaudējumu pārņemšanas noteikuma, un visu šo noteikumu saturu analīzei bija jāļauj konstatēt, ka sanācijas klauzulas rezultātā tika definēta situācija, uz kuru attiecas vispārējais zaudējumu pārņemšanas noteikums.

- 103 Taču, kā būtībā norādīja arī ģenerālvokāts secinājumu 109. punktā, no Tiesas judikatūras, kas atgādināta šī sprieduma 90.–93. punktā, izriet, ka nodokļu pasākuma selektivitāti nevar pareizi novērtēt pēc atsaucē sistēmas, kuru veido daži no plašākas tiesību normu sistēmas samāksloti izņemti noteikumi. Tādējādi, šajā lietā no atbilstošās atsaucē sistēmas izslēdzot vispārējo zaudējumu pārņemšanas noteikumu, Vispārējā tiesa to ir definējusi acīmredzami pārāk šauri.
- 104 Kaut gan, lai nonāktu pie šī secinājuma, Vispārējā tiesa balstījās uz to, ka apstrīdētais pasākums ir ticis formulēts kā izņēmums no vispārējā zaudējumu pārņemšanas noteikuma, ir jāatgādina, ka tas jau ir norādīts šī sprieduma 92. punktā, ka izmantotā regulējuma metode nevar būt izšķirošais elements atsaucē sistēmas noteikšanai.
- 105 Turklāt neviens no pārsūdzētā sprieduma pamatojumam lietderīgiem argumentiem šajā lietā nevar tikt secināts no 2013. gada 18. jūlija sprieduma *P* (C-6/12, EU:C:2013:525), jo tajā Tiesa nav spriedusi par jautājumu, kam ir jāveido atsaucē sistēma tai iesniegtajā lietā.
- 106 No visa iepriekš minētā izriet, ka *HBH* otrā pamata pirmā daļa ir pamatota un šajā ziņā nav vajadzīgs izskatīt tās atbalstam iesniegto argumentu otro daļu. Tāpat ir jānorāda, ka Vispārējā tiesa, pamatojoties uz savu tiesiski kļūdaino novērtējumu, saskaņā ar kuru Komisija neesot pieļāvusi kļūdu, kad tā par atbilstošo atsaucē sistēmu šajā lietā, lai novērtētu apstrīdētā pasākuma selektivitāti, atzina tikai zaudējumu atsavināšanas noteikumu, pēc tam analizēja tai iesniegto *HBH* argumentāciju nolūkā pierādīt, pirmkārt, ka apstrīdētais pasākums nav *a priori* selektīvs, un, otrkārt, ka apstrīdēto pasākumu attaisno nodokļu sistēmas raksturs un uzbūve.
- 107 Taču, kā izriet no šī sprieduma 83. un 86.–89. punktā atgādinātās judikatūras, kļūda atsaucē sistēmas noteikšanā, pēc kuras jānovērtē pasākuma selektivitāte, noteikti padara par kļūdainu visu ar selektivitātes nosacījumu saistīto analīzi. Šādos apstākļos jāapmierina apelācijas sūdzība un jāatceļ pārsūdzētā sprieduma rezolutīvās daļas 2) un 3) punkts, neizskatot nedz apelācijas sūdzības otrā pamata otro un trešo daļu, nedz tās pirmo pamatu.

Par prasību Vispārējā tiesā

- 108 Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtu 61. panta pirmajai daļai Tiesa Vispārējās tiesas nolēmuma atcelšanas gadījumā pati var taisīt galīgo spriedumu attiecīgajā lietā, ja to ļauj tiesvedības stadija.
- 109 Tā tas ir izskatāmajā lietā. Šajā ziņā pietiek norādīt, ka no šī sprieduma 82.–107. punktā norādītajiem iemesliem izriet, ka *HBH* prasības Vispārējā tiesā pirmā pamata pirmā daļa ir pamatota, ciktāl tajā tiek lūgts konstatēt, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu, nosakot atbilstošo atsaucē sistēmu apstrīdētā pasākuma selektivitātes novērtēšanai, jo tā to esot definējusi kā tādu, kurā ietilpst tikai zaudējumu atsavināšanas noteikums. Tā kā Komisija novērtēja apstrīdētā pasākuma selektivitāti pēc kļūdaini noteiktas atsaucē sistēmas, apstrīdētais lēmums ir jāatceļ.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 110 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība nav pamatota vai ja tā ir pamatota un Tiesa lietā taisa galīgo spriedumu, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem.

- 111 Atbilstoši šī reglamenta 138. panta 1. punktam, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz tā 184. panta 1. punktu, lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs.
- 112 Tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs gan saistībā ar pretapelācijas sūdzību, gan pamata apelācijas sūdzību, apstrīdētais lēmums ir atcelts un *HBH* ir lūgusi Komisijai piespriet atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, tai ir jāpiespriež segt savus un atlīdzināt *HBH* tiesāšanās izdevumus gan tiesvedībā pirmajā instancē, gan apelācijas tiesvedībā.
- 113 Atbilstoši šī paša reglamenta 184. panta 4. punktam, ja persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē, pati nav iesniegusi apelācijas sūdzību, tai var piespriet atlīdzināt apelācijas tiesvedībā radušos tiesāšanās izdevumus vienīgi tad, ja tā piedalījies Tiesā notiekošās tiesvedības rakstveida vai mutvārdu daļā. Ja šī persona piedalās tiesvedībā, Tiesa var nolemt, ka tā savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.
- 114 Vācijas Federatīvā Republika – persona, kas iestājusies lietā pirmajā instancē, ir piedalījies Tiesā notiekošās tiesvedības mutvārdu daļā, [bet] nav lūgusi piespriet Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Šādos apstākļos ir jānospiež, ka tā sedz savus tiesāšanās izdevumus saistībā ar apelācijas tiesvedību.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Pretapelācijas sūdzību noraidīt.**
- 2) **Eiropas Savienības Vispārējās tiesas 2016. gada 4. februāra sprieduma *Heitkamp BauHolding /Komisija* (T-287/11, EU:T:2016:60) rezolūīvās daļas 2) un 3) punktu atcelt.**
- 3) **Komisijas Lēmumu 2011/527/ES (2011. gada 26. janvāris) par valsts atbalstu C 7/10 (ex CP 250/09 un NN 5/10), ko īstenoja Vācija [atbilstoši Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli paredzētajai shēmai] nodokļu zaudējumu pārvešanai grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas gadījumā (“KStG, Sanierungsklausel”), atcelt.**
- 4) **Eiropas Komisija sedz savus un atlīdzina *Dirk Andres*, kurš rīkojas kā *Heitkamp BauHolding GmbH* maksātnespējas administrators, tiesāšanās izdevumus gan saistībā ar tiesvedību pirmajā instancē, gan tiesvedību apelācijas tiesvedībā.**
- 5) **Vācijas Federatīvā Republika sedz savus apelācijas tiesvedībā radušos tiesāšanās izdevumus pati.**

[Paraksti]