

SKLEP KOMISIJE

z dne 26. januarja 2011

o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija Shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“)

(notificirano pod dokumentarno številko C(2011) 275)

(Besedilo v nemškem jeziku je edino verodostojno)

(Besedilo velja za EGP)

(2011/527/EU)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o Evropski uniji in Pogodbe o delovanju Evropske unije ter zlasti prvega pododstavka člena 108(2) PDEU ⁽¹⁾,

ob upoštevanju Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru in zlasti člena 62(1)(a) Sporazuma,

po pozivu vsem zainteresiranim stranem, naj predložijo svoje pripombe v skladu z navedenima določbama ⁽²⁾,

ob upoštevanju naslednjega:

1. POSTOPEK

- (1) Komisija je z dopisoma z dne 5. avgusta 2009 in 30. septembra 2009 zaprosila Nemčijo za informacije o členu 8c zakona o davku na dohodek pravnih oseb (*Körperschaftsteuergesetz*, v nadaljevanju: KStG). Nemske oblasti so na ta zahtevka odgovorile z dopisoma z dne 20. avgusta 2009 in 5. novembra 2009. Na podlagi sklepa z dne 24. februarja 2010 je Komisija sprožila formalni postopek preiskave v zvezi s pomočjo na podlagi člena 108(2) Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU).
- (2) Odločitev Komisije o sprožitvi formalnega postopka je bila objavljena v *Uradnem listu Evropske unije* ⁽³⁾. Komisija je pozvala vse zainteresirane strani, naj predložijo svoje pripombe.
- (3) Nemske oblasti so odgovorile z dopisom z dne 9. aprila 2010.

- (4) V Bruslju sta bila organizirana dva sestanka z nemškimi oblastmi, in sicer 9. aprila 2010 in 3. junija 2010. Nemčija je predložila dodatna pojasnila 2. julija 2010. Komisija ni prejela nobenih pripomb zainteresiranih strani.

2. OPIS UKREPA

2.1 Ozadje

- (5) Obdavčitev pravnih oseb v Nemčiji večinoma temelji na zakonu o davku na dohodek (*Einkommensteuergesetz*, v nadaljevanju: EStG) in KStG. Člen 10d(2) EStG omogoča, da se izgube, nastale v davčnem letu, prenesejo naprej; to pomeni, da se lahko obdavčljivi dohodek v skladu z načelom plačilne sposobnosti v prihodnjih davčnih letih zmanjša in se pri davčni osnovi upoštevajo izgube v višini do največ 1 milijona EUR na leto. V skladu s členom 8(1) KStG možnost prenosa izgub velja tudi za subjekte, ki so zavezani plačevanju davka od dobička pravnih oseb.
- (6) Možnost prenosa izgub je privedla do slamnatih podjetij (*Mantelgesellschaften*), ki so že zdavnaj prenehala opravljati kakršno koli gospodarsko dejavnost, vendar so ohranila izgube, ki so se prenašale naprej.
- (7) Da bi preprečile poslovanje slamnatih podjetij, so nemske zakonodajne oblasti leta 1997 omejile možnost prenosa izgub z uvedbo predpisa o slamnatem trgovanju (*Mantelkaufregelung*) v členu 8(4) KStG. Predpis je omejil prenos izgub na tiste gospodarske družbe, ki so bile pravno in ekonomsko enake družbi, ki je zabeležila izgube. Predpis ne vsebuje opredelitve pojma „ekonomsko enak“, navaja pa en negativen in dva pozitivna primera:
 - (a) gospodarska družba ni ekonomsko enaka, če se prenese več kot polovica njenih delnic in če družba nato nadaljuje svojo gospodarsko dejavnost ali jo začne znova s pretežno novimi sredstvi,
 - (b) gospodarska družba pa je ekonomsko enaka, če je priliv novih sredstev namenjen izključno prestrukturiranju družbe, ki ustvarja izgubo, in če se dejavnost, ki je povzročila prenos trajne izgube, nadaljuje v primerljivem obsegu še naslednjih 5 let,

⁽¹⁾ S 1. decembrom 2009 sta člena 87 in 88 Pogodbe ES postala člena 107 in 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU). V obeh primerih so določbe vsebinsko enake. V tem sklepu je treba sklicevanje na člena 107 in 108 PDEU razumeti kot sklicevanje na člena 87 in 88 Pogodbe ES, kadar je to primerno.

⁽²⁾ UL C 90, 8.4.2010, str. 8.

⁽³⁾ Glej opombo 2.

- (c) gospodarska družba je ekonomsko enaka tudi, če prevzemna družba, namesto da bi priskrbela nova sredstva, krije izgube družbe, ki jih je ta ustvarila.
- (8) Zadnja dva primera sta bila običajno imenovana „Sanierungsklausel“ (določba, ki dovoljuje prestrukturiranje podjetij v težavah).
- (9) Člen 8(4) KStG je bil 1. januarja 2008 razveljavljen z zakonom o reformi obdavčitve podjetij iz leta 2008 (*Unternehmenssteuerreformgesetz*).
- (10) S tem zakonom je bila uvedena nova različica člena 8c(1) KStG, ki predpisuje precej strožje omejitve za prenos izgub v primeru sprememb poslovnega deleža gospodarske družbe kot člen 8(4) KStG. Novo pravilo določa:
- (a) neizrabljene izgube v celoti zapadejo, če se več kot 50 % delniškega kapitala ali članskih, lastniških ali volilnih pravic prenese na prevzemnika,
- (b) če se v obdobju petih let prenese več kot 25, vendar ne več kot 50 % delniškega kapitala ali članskih, lastniških ali volilnih pravic, neizrabljene izgube zapadejo sorazmerno.
- (11) Novo pravilo prvotno ni določalo izjem za podjetja, ki so v postopku prestrukturiranja in v katerih se hkrati izvajajo občutne spremembe glede lastništva.
- (12) V skladu z obrazložitvenim memorandumom, ki ga je sprejel nemški parlament z zakonom o reformi obdavčitve podjetij iz leta 2008, je bil namen nadomestitve člena 8(4) KStG z novim členom 8c(1) KStG poenostaviti pravila (v obrazložitvenem memorandumu je navedeno, da je praktična uporaba člena 8(4) KStG sprožila veliko težkih pravnih vprašanj) in izboljšati ciljno usmerjanje na zlorabe⁽⁴⁾. Zakonodajne oblasti so se zavedale, da sprememba pomeni, da v primeru prestrukturiranja podjetja v težavah, ki pomeni spremembo lastništva, prenos izgub ne bo več mogoč. Vendar je to veljalo za sprejemljivo, saj je bilo davčnim organom omogočeno, da v takšnem primeru odpišejo davčne dolgove na podlagi lastniškega kapitala celo brez eksplicitne zakonske določbe⁽⁵⁾.

⁽⁴⁾ Bundestagsdrucksache 16/4841, str. 74.

⁽⁵⁾ Bundestagsdrucksache 16/4841, str. 76, s sklicevanjem na okrožnico zveznega ministrstva za finance z dne 27. marca 2003; BStBl I, str. 240.

2.2 Ukrep

- (13) Junija 2009 je bil v člen 8c KStG vstavljen odstavek 1a, ki določa, da je prenos izgub še vedno mogoč, če se prevzem podjetja v težavah izvede z namenom prestrukturiranja. Na tej spremembi je bil osnovan del zakona o razbremenitvi državljanov – sklad za zdravstveno zavarovanje (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*)⁽⁶⁾. Nova določba je prav tako imenovana *Sanierungsklausel* ali nova *Sanierungsklausel*, da se loči od svoje predhodne določbe iz člena 8(4) KStG. Določa izjemo pri omejitvi prenosa davčnih izgub, ki je začela veljati 1. januarja 2008 s sprejetjem člena 8c(1) KStG.
- (14) Člen 8c(1a) KStG določa, da lahko gospodarska družba prenese izgube kljub spremembi svojega poslovnega deleža, zajetega v členu 8c(1) KStG, če so izpolnjeni naslednji pogoji:
- (a) prevzem je namenjen prestrukturiranju gospodarske družbe⁽⁷⁾;
- (b) družba je ali bi lahko bila v času prevzema plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena⁽⁸⁾;
- (c) ohranijo se temeljne poslovne strukture družbe, pri čemer se zahteva naslednje:
- da gospodarska družba spoštuje dogovor med upravo in svetom delavcev (*Betriebsvereinbarung*) glede ohranitve delovnih mest ali
 - da se prvih pet let po prevzemu ohrani 80 % delovnih mest (v smislu povprečne letne plače) ali

⁽⁶⁾ Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*), 16. julij 2009, BGBl. I št. 43, str. 1959.

⁽⁷⁾ Prestrukturiranje (*Sanierung*) je ukrep, namenjen preprečevanju ali odpravljanju plačilne nesposobnosti (*Zahlungsunfähigkeit*) ali prekomerne zadolženosti (*Überschuldung*). V skladu s tem je upravičenost omejena na podjetja, ki so ali bi lahko bila ob spremembi poslovnega deleža plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena.

⁽⁸⁾ Izrazi „plačilna nesposobnost“, „nevarnost plačilne nesposobnosti“ in „prekomerna zadolženost“ so opredeljeni v nemški zakonodaji o plačilni nesposobnosti (*Insolvenzordnung*, v nadaljevanju: InsO). Zlasti plačilna nesposobnost (člen 17 InsO): dolžnik velja za nezmožnega plačila dospelih obveznosti. Praviloma se domneva, da je dolžnik plačilno nesposoben, če neha plačevati obveznosti. Nevarnost plačilne nesposobnosti (člen 18 InsO): šteje se, da je dolžnik v nevarnosti, da postane plačilno nesposoben, takrat, ko ni zmožen pravočasno poravnati obstoječih plačilnih obveznosti. Prekomerna zadolženost (člen 19 InsO): dolžnik je prekomerno zadolžen, ko s svojim premoženjem ne krije več obstoječih obveznosti; razen če je glede na okoliščine zelo verjetno, da bo podjetje še naprej obstajalo.

- da se zagotovi priliv znatnih poslovnih sredstev ali odpis dolgov, ki imajo dvanajst mesecev še vedno ekonomsko vrednost; poslovna sredstva veljajo za znatna, če predstavljajo vsaj 25 % sredstev predhodnega poslovnega leta; morebitni prenosi nazaj na prevzemno družbo, opravljeni v prvih treh letih, se odštejejo;

(d) družba prvih pet let po prevzemu ne spremeni sektorja dejavnosti;

(e) družba v času prevzema ne preneha poslovati.

(15) Člen 8c(1a) KStG je začel veljati 10. julija 2009 in se uporablja z veljavnostjo za nazaj od 1. januarja 2008.

(16) Člen 8c(1a) KStG je bil najprej uveden samo za določen čas, in sicer do 31. decembra 2009. Nato pa je nemški parlament 22. decembra 2009, kot del zakona za pospeševanje gospodarske rasti iz leta 2009 (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*)⁽⁹⁾, sprejel določbo, ki je izbrisala zadevno samoderogacijsko klavzulo iz KStG.

(17) Upoštevati je treba, da je izgube, prenesene naprej, mogoče pokriti samo z dobičkom družbe, v kateri poteka prestrukturiranje. Prevzemna družba ne more kriti izgub z lastnim dobičkom.

(18) To velja tudi, če prevzemna družba konsolidira svoje davčne obveznosti na skupinski ravni, saj prvi stavek točke 1 člena 15 KStG prepoveduje prenos izgube, če je nadzorovana hčerinska družba (*Organgesellschaft*) del integrirane skupine (*Organshaft*)⁽¹⁰⁾.

(19) Vendar v skladu z nemško zakonodajo o obdavčenju pravnih oseb takšne izgube ne zapadejo, temveč se le „zamrznejo“ na ravni subjekta in jih je mogoče uporabiti šele, ko podjetje ni več konsolidirano. Prenos takšnih „zamrznjenih“ izgub ni časovno omejen.

(20) Prevzemna družba ima posredne koristi od člena 8c(1a) KStG, saj se po uspešno zaključenem postopku prestrukturiranja davčna obremenitev prestrukturirane družbe

zmanjša. Poleg tega lahko prevzemna družba seveda vključi del ali vse svoje dejavnosti v prevzeto družbo in tako uporabi prenesene izgube.

2.3 Primerjava med členoma 8c(1a) KStG in 8(4) KStG

(21) Novo pravilo iz člena 8c(1a) KStG se od prejšnjega pravila iz razveljavljenega člena 8(4) KStG razlikuje v enem pomembnem vidiku, ki je ključnega pomena pri ocenjevanju za namene državne pomoči.

(22) Družba v skladu s členom 8c(1) KStG izgubi pravico do prenosa izgub, če se prenese več kot polovica delnic, razen če velja *Sanierungsklausel*. Splošno pravilo je, da ob znatnih spremembah lastništva pravica do prenosa zapade. Obstoječa *Sanierungsklausel* je torej izjema od splošnega pravila.

(23) V skladu s prejšnjim členom 8(4) KStG je kot splošno pravilo veljalo, da so se v primeru znatnih sprememb lastništva izgube še naprej prenašale, pod pogojem, da je bila družba ekonomsko enaka. Namen te izjeme je bilo preprečiti zlorabe, na primer v obliki poslovanja znotraj slamnatih podjetij.

3. ODLOČITEV O SPROŽITVI POSTOPKA

(24) Komisija je z dopisom z dne 24. februarja 2010 obvestila Nemčijo, da se je v zvezi s tem ukrepom odločila sprožiti postopek, določen v členu 108(2) PDEU.

(25) V odločitvi o sprožitvi postopka je Komisija zavzela stališče, da člen 8c(1a) KStG razlikuje med finančno zdravimi družbami, ki ustvarjajo izgube, in družbami, ki so (potencialno) plačilno nesposobne ali prekomerno zadolžene, pri čemer koristi samo slednjim. Zdelo se je torej, da člen 8c(1a) KStG odstopa od referenčnega sistema, po katerem nobena od obeh vrst družb ne bi bila upravičena do prenosa izgub. Zato je Komisija predhodno sklenila, da je ukrep selektiven in pomeni državno pomoč, ker se je zdelo, da so izpolnjeni predpogoji iz člena 107(1) PDEU. Nazadnje je Komisija izrazila dvome o skladnosti ukrepa s členom 107(3)(b) PDEU, kot ga razlaga začasni ovir⁽¹¹⁾, in s členom 107(3)(c), kot ga razlagajo smernice za reševanje in prestrukturiranje⁽¹²⁾ ter smernice o regionalni pomoči⁽¹³⁾.

⁽⁹⁾ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), 22. december 2009 (BGBl I, str. 3950), člen 2(3)(b).

⁽¹⁰⁾ Izgube na ravni podskupine, glej točko 1 člena 15 KStG.

⁽¹¹⁾ Sporočilo Komisije – Začasni okvir Skupnosti za ukrepe državne pomoči v podporo dostopu do financiranja ob trenutni finančni in gospodarski krizi (UL C 83, 7.4.2009, str. 1).

⁽¹²⁾ Smernice Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah (UL C 244, 1.10.2004, str. 2).

⁽¹³⁾ Smernice o državni regionalni pomoči za 2007–2013 (UL C 54, 4.3.2006, str. 13).

- (26) Odločitev Komisije o sprožitvi postopka je bila objavljena v *Uradnem listu Evropske unije* ⁽¹⁴⁾. Komisija je pozvala vse zainteresirane strani, naj predložijo svoje pripombe.
- (27) Po sprožitvi formalnega postopka preiskave je nemško zvezno ministrstvo za finance naročilo davčnim organom, zadolženim za pobiranje davkov, naj prenehajo uporabljati člen 8c(1a) KStG, dokler Komisija ne sprejme končne odločitve v zvezi s tem primerom, in naj obvestijo zadevne subjekte, da bodo morali v primeru negativne končne odločitve Komisije sredstva državne pomoči vrniti ⁽¹⁵⁾.

4. PRIPOMBE NEMČIJE

- (28) Nemčija meni, da člen 8c(1a) KStG ne pomeni državne pomoči iz treh razlogov:
- (a) skladen je z načelom zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu (glej točko 4.1);
- (b) ni selektiven (glej točko 4.2);
- (c) upravičen je z naravo in celotno strukturo nemškega davčnega sistema (glej točko 4.3).
- (29) Nemčija nadalje dokazuje, da nova *Sanierungsklausel* iz člena 8c(1a) KStG pravzaprav ustreza stari *Sanierungsklausel* iz člena 8(4) KStG, ki je Komisija ni nikoli kritizirala (glej točko 4.4), in da so številne druge države članice uporabljale podobna davčna pravila (glej točko 4.5).

4.1 Skladnost z načelom zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu

- (30) Ta argument so nemške oblasti prvič predstavile v svojem dopisu z dne 2. julija 2010. Nemčija trdi, da je mogoče načelo zasebnega upnika uporabiti tudi v zvezi z davčnimi dolgovi ali davkom podobnimi dolgovi ⁽¹⁶⁾. Odnos Nemčije do njenih davkoplačevalcev naj bi bil primerljiv z odnosom med zasebnim upnikom in dolžnikom, ki ju povezuje dolgoročna pogodba, na primer

najemna pogodba ali pogodba o zaposlitvi. Po mnenju nemških oblasti bi se zasebni upnik, ki je vključen v dolgoročno pogodbo, odrekel delu prihodnjih zahtevkov, če bi s tem omogočil, da bi dolžnika prevzelo drugo podjetje, in tako zagotovil nadaljevanje dolgoročne pogodbe.

4.2 Neobstoj selektivnosti

- (31) Nemčija meni, da je člen 8c(1a) KStG splošen ukrep, saj ga lahko uporabljajo vsa podjetja, ne glede na regijo, sektor in velikost. Nemčija poudarja, da se lahko vsako podjetje znajde v finančnih težavah, ki jih ne more samo obvladati, in tako postane kandidat za uporabo pravila.
- (32) Nemške oblasti ugotavljajo, da je Komisija v svojem obvestilu o podjetniški obdavčitvi iz leta 1998 zavzela stališče, da davčni ukrepi, ki so izključno tehnične narave, na primer pravila o prenosu izgub, niso selektivni, „če se brez razlik uporabljajo za vsa podjetja in za proizvodnjo vsega blaga“, in da „dejstvo, da imajo nekatera podjetja ali nekateri sektorji večje ugodnosti kot druga zaradi teh davčnih ukrepov, ne pomeni nujno, da so zajeti v pravila o konkurenci, ki urejajo državno pomoč.“ ⁽¹⁷⁾
- (33) Nemčija meni, da so bile te ugotovitve posebej pomembne pri davčnih spodbudah za raziskave in razvoj, pa tudi za varstvo okolja, usposabljanje in zaposlovanje. Po mnenju nemških oblasti davčna pravila, ki podpirajo podjetja, ki se še posebej trudijo na teh področjih, niso selektivna, ker veljajo za vsa podjetja, četudi *de facto* bolj koristijo podjetjem, ki delujejo v določenih sektorjih. Po mnenju Nemčije bi morali enaki argumenti veljati tudi za davčna pravila, ki podpirajo podjetja v težavah, prevzetih z namenom prestrukturiranja.
- (34) Nemčija trdi, da sta se Sodišče in Splošno sodišče strinjali, da lahko ukrep, ki koristi izključno podjetjem v težavah, načeloma predstavlja splošen ukrep, ki ni selektiven. V zvezi s tem Nemčija najprej navaja primer DMT, v katerem je Sodišče v zvezi z belgijskimi plačilnimi olajšavami za podjetja v težavah navedlo, da ⁽¹⁸⁾:

„Francoska vlada trdi, da plačilne olajšave v primerjavi s prispevki za socialno varnost ne predstavljajo državne pomoči, če se v popolnoma enakih okoliščinah odobrijo vsakemu podjetju, ki je v finančnih težavah. Zdi se, da to velja za režim, vzpostavljen z belgijsko zakonodajo. Vendar Komisija trdi, da ima belgijski urad za socialno varnost ONSS diskrecijsko pravico za odobritev plačilnih olajšav.“

⁽¹⁴⁾ Glej opombo 2.

⁽¹⁵⁾ Okrožnica zveznega ministrstva za finance z dne 30. aprila 2010, naslovljena na deželne davčne organe (zadolžene za pobiranje davkov): http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/koerperschaftsteuer_umwandlungsteuerrecht/009.html.

⁽¹⁶⁾ Nemčija navaja naslednji zadevi: sodba z dne 14. septembra 2004 v zadevi C-276/02 *Španija proti Komisiji* (ZOdI 2004, str. I-8091, točki 15 in 26), ter sodba z dne 29. junija 1999 v zadevi C-256/97 *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)* (Recueil 1999, str. I-3913, točki 22 in 25).

⁽¹⁷⁾ Obvestilo Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL C 384, 10.12.1998, str. 3), odstavka 13 in 14.

⁽¹⁸⁾ Zadeva *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, navedena zgoraj, uvodne izjave 26–28.

Iz besedila člena 92(1) Pogodbe je razvidno, da splošni ukrepi, ki ne podpirajo samo določenih podjetij ali proizvodnje samo določenega blaga, niso predmet te določbe. Nasprotno pa v primeru, ko ima organ, pristojen za odobritev finančne pomoči, toliko svobode, da lahko izbira upravičence ali pogoje za dodelitev finančne pomoči, takšna pomoč ne more veljati za splošno (v zvezi s tem glej zadevo C-241/94 Francija proti Komisiji [1996] Recueil I-4551, točki 23 in 24).

Nacionalno sodišče je tisto, ki mora v glavnem postopku odločiti, ali je pravica ONSS za odobritev plačilnih olajšav diskrecijska ali ne, in če ni, določiti, ali so plačilne olajšave, ki jih odobri ONSS, splošne narave ali dajejo prednost določenim podjetjem.“

- (35) Poleg tega Nemčija navaja primer *HAMSA*, v katerem so španske oblasti zagovarjale stališče, da ukrep ni selektiven, ker velja za vsa podjetja v težavah. O tej točki je Splošno sodišče odločilo, da ⁽¹⁹⁾:

„V tem primeru utemeljiv, na katero se sklicujeta kandidat in Kraljevina Španija, da je španski zakon z dne 26. julija 1922, ki se nanaša na odlog plačil, splošen postopek, ki velja za vsa podjetja v težavah, ni mogoče sprejeti. Čeprav je res, da se zakon ne more selektivno uporabljati v prid določenih kategorij podjetij ali sektorjev dejavnosti, je treba upoštevati, da odpisi dolgov, ki jih kritizira Komisija, ne izhajajo samodejno iz uporabe zakona, temveč iz prostih preudarkov zadevnih javnih organov. Poleg tega na osnovi ustaljene sodne prakse velja, da ko ima organ, pristojen za odobritev finančne pomoči, toliko svobode, da lahko izbira upravičence ali pogoje za dodelitev finančne pomoči, takšna pomoč ne more veljati za splošno (sodba z dne 29. junija 1999 v zadevi C-256/97, *DM Transport* (Recueil I-3913, točka 27)).“

- (36) Nemške oblasti trdijo, da člen 8c(1a) KStG, za razliko od ukrepov v primerih *DMT* in *HAMSA*, ne predvideva diskrecijskih odločitev javnih organov, temveč da njegova uporaba samodejno izhaja iz zakona. Zato je mogoče uporabiti argument *a contrario* in trditi, da člen 8c(1a) KStG ni selektiven.
- (37) Poleg tega je Nemčija mnenja, da člen 8c(1a) KStG tvori del zbirke pravil nemškega zakona o plačilni nesposobnosti. Upravičenost podjetja temelji predvsem na pojmih plačilne nesposobnosti, nevarnosti plačilne

nesposobnosti in prekomernega zadolževanja, ki so opredeljeni v uredbi o plačilni nesposobnosti in ki so podlaga za sprožitev stečajnih postopkov.

- (38) Glede vprašanja selektivnosti Nemčija ugotavlja, da s stališča Komisije vsakršno znižanje davkov predstavlja državno pomoč, četudi se uporablja na splošno, in da takšno stališče ni v skladu s PDEU.

4.3 Upravičenost zaradi narave ali celotne strukture davčnega sistema

- (39) Nemčija trdi, da izjemo, ki jo določa člen 8c(1a) KStG, upravičujeta narava in celotna struktura nemškega sistema obdavčenja pravnih oseb. Trdi, da obstaja objektivna razlika med podjetji v težavah, v katerih je potrebno prestrukturiranje, in drugimi podjetji ter da ta objektivna razlika upravičuje različno obravnavanje podjetij v težavah, ki so prevzeta z namenom prestrukturiranja. Nemške oblasti utemeljujejo svoj argument s tremi premisleki.

- (40) Prvič, medtem ko lahko finančno trdna podjetja izbirajo, ali bodo poiskala finančno pomoč na trgih kapitala ali našla podjetje, ki jih bo prevzelo, imajo podjetja v težavah na voljo samo drugo možnost, saj se jim ne bo uspelo zadolžiti na trgu kapitala ali pridobiti posojila. Podjetja v težavah bodo zato sistematično izgubila pravico do prenosa svojih izgub, medtem ko lahko stabilna podjetja vedno izbirajo med posojilom in iskanjem kupca.

- (41) Drugič, *ratio legis* člena 8c(1) KStG, tj. preprečevanje poslovanja v slamnatih podjetjih z nakopičenimi izgubami, ne zahteva izključitve prenosa izgub v primerih, kadar je namen prevzema prestrukturiranje in ne le optimizacija davkov. Brez omejitve člena 8c(1a) KStG na prevzeme podjetij v finančnih težavah z vidika prestrukturiranja, tj. če bi bili vključeni tudi drugi prevzemi, načelo *ratio legis* ne bi več veljalo.

- (42) Tretjič, namen člena 8c(1) KStG je zagotoviti, da prodajna cena deležev v podjetjih temelji izključno na ekonomski vrednosti podjetja in da nanjo ne vpliva vrednost nakopičenih izgub za optimizacijo davkov. V primeru prevzema podjetja v težavah zaradi prestrukturiranja pa morebitna vrednost nakopičenih izgub nima posebnega pomena. Nemčija ta argument utemeljuje s pojasnilom, da računovodje v računovodskih izkazih poslovnih skupin ne pripisujejo nikakršne vrednosti potencialnim prenesenim izgubam podjetja v težavah.

⁽¹⁹⁾ Sodba z dne 11. julija 2002 v zadevi T-152/99 *Hijos de Andrés Molina, S.A. (HAMSA)* (Recueil 2002, str. II-3049, točka 157).

- (43) Zaradi vseh treh razlogov skupaj Nemčija meni, da člen 8c(1a) KStG, četudi bi bil *prima facie* selektiven, v vsakem primeru upravičujeta narava in celotna struktura nemškega sistema obdavčenja pravnih oseb.

4.4 Povezava med novo in staro *Sanierungsklausel*

- (44) Nemčija ugotavlja, da je člen 8c KStG, ki je začel veljati 1. januarja 2008, nadomestil podobno pravilo, ki je bilo istega dne razveljavljeno, namreč člen 8(4) KStG. Obe pravili si prizadevata doseči enak cilj, tj. preprečiti poslovanje v slamatih podjetjih z nakopičenimi izgubami.
- (45) Nemčija ugotavlja, da Komisija ni nikoli izrazila zaskrbljenosti v zvezi s členom 8(4) KStG in da se torej zdi, da to pravilo ni predstavljalo državne pomoči.
- (46) Nemčiji se zato zdi mnenje Komisije v zvezi s to zadevo protislovno.

4.5 Podobna pravila v drugih davčnih sistemih

- (47) Nemčija je opozorila, da imajo številne druge države članice pravila, ki so primerljiva s členom 8c(1a) KStG. Med temi državami so Avstrija, Belgija, Finska, Italija, Luksemburg in Nizozemska. Ugotavlja, da Komisija v zvezi s pravili glede državne pomoči proti tem državam članicam ni ukrepala, čeprav so podobnosti med sistemi zelo velike.
- (48) V zvezi z odstavkom 34 odločitve o sprožitvi postopka, v katerem je opisano, kako je Komisija ukrepala glede francoskega sistema, Nemčija poudarja, da se nemški sistem razlikuje od francoskega, ki je omejen na določene gospodarske sektorje in predvideva popolno oprostitve davka od dobička pravnih oseb.

5. OCENA UKREPA

- (49) Člen 107(1) PDEU določa, da je vsaka pomoč, ki jo v kateri koli obliki dodeli država članica iz državnih sredstev in ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga in ki škodi trgovini med državami članicami, nezdružljiva z notranjim trgom.

5.1 Državna sredstva in pripisljivost

- (50) Ukrep je treba financirati iz državnih sredstev, uporabo državnih sredstev pa mora biti mogoče pripisati državi.

Izguba davčnega prihodka je enakovredna porabi državnih sredstev v obliki davčnih izdatkov. S tem ko Nemčija dovoljuje podjetjem, da si znižujejo svojo davčno obremenitev s prenosom izgub, izgublja prihodek, ki pomeni državno pomoč. Nemčija je obvestila Komisijo, da bi lahko izvajanje ukrepa privedlo do vsakoletnega primanjkljaja davčnih prihodkov v višini 900 milijonov EUR. Ker ukrep pomeni izgubo državnih sredstev, je torej dodeljen iz državnih sredstev. Pomoč se dodeli po zakonu, zato jo je mogoče pripisati državi.

5.2 Selektivna prednost

- (51) Poleg tega mora ukrep prenesti selektivno prednost na upravičenca. V skladu z ustaljeno sodno prakso pojem pomoči ne zajema le pozitivnih posledic, temveč tudi ukrepe, ki v različnih oblikah ublažijo stroške, ki so običajno vključeni v proračun podjetja⁽²⁰⁾.
- (52) V skladu s členom 8c(1) KStG določene spremembe v lastniški strukturi podjetja pomenijo delno ali popolno izgubo možnosti za prenos preteklih izgub za davčne namene.
- (53) Člen 8c(1a) KStG določa izjemo od tega pravila, če se sprememba lastništva nanaša na podjetje v težavah in se izvede za namen prestrukturiranja.
- (54) Člen 8c(1a) KStG bi torej lahko priznaval selektivno prednost podjetjem, ki izpolnjujejo te pogoje, saj jim omogoča, da za izračun obdavčljivega dohodka pokrijejo pretekle izgube s prihodnjimi dobički.
- (55) Kot je pojasnjeno v uvodni izjavi 28, Nemčija trdi, da člen 8c(1a) KStG ne pomeni takšne selektivne prednosti iz treh razlogov:
- (a) člen 8c(1a) KStG je skladen z načelom zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu (5.2.1);
- (b) člen 8c(1a) KStG ni selektiven *prima facie* (5.2.2);
- (c) člen 8c(1a) KStG je upravičen z naravo in celotno strukturo nemškega davčnega sistema (5.2.3).
- (56) Nemčija poudarja tudi podobnosti med členom 8c(1a) KStG in njegovim predhodnikom, členom 8(4) KStG (glej točko 5.2.4), ter dejstvo, da imajo druge države članice podobna pravila (glej točko 5.2.5).

⁽²⁰⁾ Sodba z dne 22. junija 2006 v združenih zadevah C-182/03 in C-217/03, Belgija (C-182/03) in *Forum 187 ASBL* (C-217/03) proti Komisiji (ZOdl 2006, str. I-5479, točki 86–87).

5.2.1 Možna uporaba načela zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu

- (57) Nemčija trdi, da je člen 8c(1a) KStG skladen z načelom zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu, ker ustreza vedenju zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu, ki je v dolgoročnem pogodbenem razmerju z dolžnikom.
- (58) Komisija zavrača to trditev kot neutemeljeno iz več razlogov. V skladu s sodno prakso Sodišča in Splošnega sodišča se načelo zasebnega upnika uporablja le, če ima država vlogo gospodarskega subjekta, ne pa tudi v primeru, ko uveljavlja svoje pravice kot javni organ ⁽²¹⁾. V tem primeru država v vlogi javnega organa izvaja davčni monopol.
- (59) Komisija meni, da sodna praksa, ki jo navaja Nemčija, te ocene ne spremeni. Člen 8c(1a) KStG se nanaša na ugotavljanje davčnega dolga, medtem ko so se dejstva, ki so privedla do odločitev Sodišča v zadevah *Španija proti Komisiji* ⁽²²⁾ in *DMT* ⁽²³⁾, nanašala na primere, ko je imela uprava možnost, da opusti obstoječe davčne dolge. V tem primeru torej načela zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu ni mogoče uporabiti.
- (60) Drugič, tudi če bi ga bilo mogoče uporabiti, čemur Komisija oporeka, Komisija ugotavlja, da se davčna ugodnost odobri samodejno, brez predhodne ocene skupnih izgub (ki določajo največjo količino za prihodnja znižanja davkov), možnosti upravičenca za ponovno doseganje rentabilnosti ali strateške pomembnosti dolžnika. Zasebni upnik v tržnem gospodarstvu v svojih splošnih pogojih poslovanja ne bi omogočil takšne samodejne opustitve prihodnjih dolgov, če mu ne bi bili vnaprej znani možna količina opustitve, finančne možnosti dolžnika in njegova strateška pomembnost.
- (61) Tretjič, Komisija ugotavlja, da člen 8c(1a) KStG v nasprotju z dolgoročnim pogodbenim razmerjem ne obravnava opustitve obstoječih dolgov, temveč zmanjšanje morebitnih prihodnjih dolgov, ki bi se lahko pojavilo, ko se finančno stanje dolžnika ponovno stabilizira. Z drugimi besedami, če država dovoli prenos dolgov, ni neporavnanih dolgov.

- (62) Četrtoč, Komisija ugotavlja, da v primeru plačilne nesposobnosti podjetje dolžnika običajno prevzame drugo podjetje. Ker ima država monopol nad davki, lahko pobere davke od drugega podjetja. Tako torej dolžnika, ki zapusti trg, nadomesti drug dolžnik. V nasprotju z načelom zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu načelo zvestobe obstoječih strank ne vpliva na odločitev države.
- (63) Komisija ugotavlja, da v tem primeru načela zasebnega upnika v tržnem gospodarstvu ni mogoče uporabiti, ker je država uveljavljala svoje pristojnosti kot javni organ in ni delovala kot gospodarski subjekt. Tudi če bi bilo načelo zasebnih upnikov v tržnem gospodarstvu v tem primeru mogoče uporabiti, je Komisija ugotovila, da zasebni upnik v dolgoročnem pogodbenem razmerju, če bi bil v enakem položaju kot država, ne bi sprejel ukrepa, podobnega členu 8c(1a) KStG.

5.2.2 *Prima facie* selektivnost

- (64) V skladu s sodno prakso Sodišča Evropskih skupnosti glede selektivnosti davčnega ukrepa člen 107(1) PDEU zahteva oceno, ali nacionalni ukrep po določenem zakonskem sistemu daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji ali proizvodnjo blaga, ki so z vidika cilja, za katerega si sistem prizadeva, v primerljivem stvarnem in pravnem položaju ⁽²⁴⁾.
- (65) Zato mora Komisija pri ocenjevanju selektivnosti davčnega ukrepa najprej določiti splošna ali „običajna“ pravila, ki veljajo na področju obdavčitve znotraj obstoječega davčnega sistema („referenčni sistem“). Nato mora določiti, ali ukrep odstopa od pravil referenčnega sistema, in sicer s primerjavo gospodarskih subjektov, ki so z vidika cilja, ki si ga prizadeva doseči davčni sistem države članice, v primerljivem stvarnem in pravnem položaju.

5.2.2.1 Referenčni sistem

- (66) Komisija meni, da je referenčni sistem nemški sistem plačevanja davka od dobička pravnih oseb v sedanji obliki in zlasti pravila o prenosu davčnih izgub za podjetja, v katerih se lahko spremeni lastništvo in so navedena v členu 8c(1) KStG. Kot je opisano zgoraj v

⁽²¹⁾ Sodba z dne 17. decembra 2008 v zadevi T-196/04 *Ryanair* proti Komisiji (ZOdl 2008, str. II-3643, točki 84–85); sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi C-334/99 *Nemčija* proti Komisiji (Recueil 2003, str. I-1139, točki 133 in 134).

⁽²²⁾ Navedena zgoraj.

⁽²³⁾ Navedena zgoraj.

⁽²⁴⁾ Sodba z dne 8. novembra 2001 v zadevi C-143/99 *Adria-Wien Pipeline* (Recueil 2001, str. I-8365, točka 41); sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi C-308/01 *GIL Insurance in drugi* (Recueil 2004, str. I-4777, točka 68); sodba z dne 3. marca 2009 v zadevi C-172/03 *Heiser* (ZOdl 2005, str. I-1627, točka 40); glej tudi Obvestilo Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL C 384, 10.12.1998, str. 3).

uvodni izjavi 10, po tem pravilu neizrabljene izgube v celoti zapadejo, če se več kot 50 % lastniških pravic prenese na prevzemnika; če se v obdobju petih let prenese več kot 25 %, vendar manj kot 50 % lastniških pravic, izgube zapadejo sorazmerno. Komisija torej zaključuje, da je zapadlost izgub splošno pravilo, tj. referenčni sistem, v primeru spremembe lastništva podjetja.

- (67) Komisija ugotavlja, da je člen 8c(1) KStG že uporabila kot referenčni sistem v eni od prejšnjih zadev⁽²⁵⁾. V tej zadevi je Komisija za nezdržljivo z notranjim trgov razglasila izjemo iz člena 8c(1) KStG, ki podjetjem, ki jih prevzamejo družbe za tvegani kapital, dovolijo prenos izgub kljub spremembi lastništva. Argumenti, ki so se izoblikovali v tem sklepu, prav tako veljajo za to zadevo.

5.2.2.2 Razlikovanje med podjetji v primerljivem stvarnem in pravnem položaju z vidika cilja davčnega sistema

- (68) Z oddaljevanjem od referenčnega scenarija člen 8c(1a) KStG omogoča družbam, ki so ali bi lahko bile v času prevzema plačilno nesposobne ali prekomerno zadolžene, da za namen prestrukturiranja prenesejo izgube, če izpolnjujejo določene pogoje (glej uvodno izjavo 14)).

- (69) Nemčija trdi, da je cilj člena 8c(1a) KStG odpraviti davčno oviro za prestrukturiranje podjetij v težavah. Z vidika cilja davčnega sistema so samo podjetja v težavah v primerljivem stvarnem in pravnem položaju. Ker člen 8c(1a) KStG velja za vsa podjetja v težavah, ni selektiven.

- (70) Nemčija meni, da sodbi v zadevah DMT⁽²⁶⁾ in HAMSA⁽²⁷⁾ podpirata to stališče. Nemčija trdi, da sta Sodišče in Splošno sodišče odločili, da so ukrepi v teh zadevah selektivni, ker so zahtevali diskrecijske odločitve javnih organov. Iz teh sodb nasprotno sledi, da ukrep, ki velja za vsa podjetja v težavah in ki ne dopušča diskrecije javnih organov, ni selektiven.

- (71) Komisija je najprej poudarila, da je treba cilj davčnega sistema izoblikovati na ravni referenčnega sistema in ne na ravni izjeme⁽²⁸⁾. Cilj sistema plačevanja davka od dobička pravnih oseb je ustvariti prihodke za proračun. Pojavi se vprašanje, ali se ta cilj upošteva pri podjetjih, ki neupravičeno zmanjšujejo svojo davčno osnovo s prenosi izgub iz slamnatih podjetij. Namen člena 8c(1) KStG je preprečevanje prenosa izgub družbam, ki spremenijo lastništvo. To je razvidno iz obrazložitvenega memoranduma k zakonu, ki je uvedel člen 8c(1) KStG in razveljavil člen 8(4) KStG⁽²⁹⁾. Tako so torej vsa podjetja, ki spremenijo lastništvo, z vidika cilja davčnega sistema v primerljivem stvarnem in pravnem položaju.

- (72) Komisija poudarja, da so samo podjetja v težavah upravičena do izjeme, ki jo omogoča člen 8c(1a) KStG. Vendar lahko podjetja, ki v času prevzema niso oz. niso v nevarnosti, da bi bila plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena, prav tako ustvarjajo izgubo, ampak niso upravičena do prenosa izgub.

- (73) Zato Komisija zaključuje, da člen 8c(1a) KStG razlikuje med podjetji, ki ustvarjajo izgubo, vendar so sicer stabilna, in podjetji, ki so ali bi lahko bila plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena, in sicer v prid slednjim. Člen 8c(1a) KStG tako razlikuje med podjetji, ki so z vidika cilja davčnega sistema v primerljivem stvarnem in pravnem položaju.

- (74) Drugič, Komisija poudarja, da sodna praksa Sodišča in Splošnega sodišča v nasprotju z nemškim stališčem ukrepa, ki velja za vsa podjetja v težavah in ne dopušča diskrecije javnih organov, po definiciji ni nikoli obravnavala kot neselektivnega.

- (75) Glede zadeve DMT je treba upoštevati, da Sodišče v odgovor na pripombo francoske vlade, ki ustreza stališču Nemčije v tej zadevi, v točki 28 zaključuje, da četudi nacionalne oblasti niso imele diskrecije, je bilo še vedno nacionalno sodišče tisto, ki bi moralo odločiti, ali je zadevni nacionalni ukrep splošen ali selektiven. Zato Sodišče posredno priznava, da je nacionalni ukrep, ki je dostopen vsem podjetjem v težavah in ne dopušča diskrecije javnih organov, še vedno lahko selektiven.

⁽²⁵⁾ Zadeva C 2/09 *MoRaKG*, Pogoji za kapitalske naložbe (UL L 6, 9.1.2010, str. 32).

⁽²⁶⁾ Navedena zgoraj.

⁽²⁷⁾ Navedena zgoraj.

⁽²⁸⁾ Sodba z dne 29. septembra 2000 v zadevi T-55/99 *CETM* (Recueil 2000, str. II-3207, točka 53).

⁽²⁹⁾ Glej Bundestagdrucksache 16/4841, str. 75 in naslednje, ter opis zgoraj.

- (76) V zvezi z zadevo HANSA Komisija ugotavlja, da se *obiter dictum* v točki 157 nanaša na splošno špansko zakonodajo o plačilni nesposobnosti. Vendar pri zadevnem ukrepu v zadevi HANSA ni šlo za ukrep na podlagi zakona o plačilni nesposobnosti, temveč za opustitev dolga, ki so jo španske oblasti odobrile prostovoljno, brez vsakršne pravne obveznosti, znesek dolga pa je bil veliko višji kot pri opustitvah dolgov, ki so jih odobrili zasebni upniki. Zadeva torej ni pomembna za oceno zadevnega ukrepa.
- (77) Generalni pravobranilec Fennelly skladno s svojim mnenjem v zadevi *Ecotrade* potrjuje, da so pravila, ki veljajo za vsa podjetja v težavah, lahko selektivna in pomenijo državno pomoč⁽³⁰⁾.
- (78) V nasprotju s stališčem Nemčije je torej analiza zadevnega ukrepa, ki jo je izvedla Komisija, skladna s sodno prakso Sodišča in Splošnega sodišča.
- (79) Komisija je torej mnenja, da je člen 8c (1a) KStG *prima facie* selektiven.
- 5.2.3 Upravičenost ukrepa na podlagi narave ali splošne sheme davčnega sistema, katerega del je
- (80) V skladu s sodno prakso Sodišča ukrep, ki je upravičen z naravo ali splošno shemo sistema, katerega del je, ne izpolnjuje tega pogoja selektivnosti, čeprav daje prednost prejemniku⁽³¹⁾.
- (81) Ko torej Komisija, kot v zadevnem primeru, sklene, da se zdi zadevni ukrep *prima facie* selektiven, mora oceniti, ali je razlikovanje upravičeno z naravo ali splošno shemo davčnega sistema, katerega del je.
- (82) Komisija ugotavlja, da mora za takšno upravičenost v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča poskrbeti država članica⁽³²⁾.
- (83) Sodišče je nadalje pojasnilo, da je treba razlikovati med cilji posamezne davčne ureditve, ki so zanjo postranskega pomena, in mehanizmi, vključenimi v davčni sistem, ki so potrebni za doseganje teh ciljev. Samo drugi mehanizmi izpolnjujejo pogoje za upravičenost ukrepa zaradi narave ali splošne sheme davčnega sistema, katerega del je.
- (84) Komisija meni, da je v tem primeru treba razlikovati med ciljem iz člena 8c(1) KStG in ciljem iz člena 8c(1a) KStG.
- (85) Kot priznava Nemčija v svojih stališčih, je cilj člena 8c(1) KStG preprečiti zlorabo prenosa izgub, ki ga dovoljuje nemški davčni sistem v obliki nakupov slamnatih podjetij.
- (86) V zvezi s tem Komisija ugotavlja, da ima člen 8c(1) KStG veliko širši obseg kot njegov predhodnik, člen 8(4) KStG. Medtem ko je slednji izključeval prenos izgub samo v primeru, ko sta bila izpolnjena dva kumulativna pogoja, namreč prevzem s strani druge gospodarske družbe in nova gospodarska dejavnost, nova določba ne vključuje drugega pogoja. Prevzem s strani druge gospodarske družbe torej zadostuje za zapadlost pravice do prenosa izgub. Zakonodajalec se je zavedal te razlike v obsegu, saj je bil izrecni namen spremembe zakonodaje financirati znižanje stopnje davka od dobička pravnih oseb s 25 na 15 %⁽³³⁾.
- (87) Nasprotno pa člen 8c(1a) KStG ni namenjen preprečevanju zlorab. To je razvidno iz obrazložitvenega memorandumu z uvedbo nove *Sanierungsklausel*, ki jo je objavil nemški parlament. V obrazložitvenem memorandumu je navedeno, da je bil člen §8c(1a) KStG uveden z namenom obvladovanja globalne finančne in gospodarske krize⁽³⁴⁾. Med krizo so bile omejitve v zvezi s prenosom izgub zaznane kot posebna ovira pri prestrukturiranju podjetij.
- (88) Komisija ugotavlja, da Nemčija v svojih pripombah k odločitvi o sprožitvi postopka poudarja dejstvo, da člen 8c(1a) KStG ni ukrep, namenjen preprečevanju zlorab, temveč je bil uveden za podporo podjetjem, ki so se v času finančne in gospodarske krize znašla v težavah.
- (89) Komisija zaključuje, da je cilj, ki ga želi doseči ta poseben davčni ukrep, postranskega pomena za davčni sistem. Skladno s sodno prakso Sodišča se ne gre zanašati na to, da bi prizadevanje za doseg takšnega postranskega cilja upravičilo ukrep z naravo in celotno strukturo davčnega sistema⁽³⁵⁾. Analizirati ga je mogoče le z oceno združljivosti.

⁽³⁰⁾ Zadeva C-200/97, mnenje, predloženo 16. julija 1998, točke 26–32.

⁽³¹⁾ Sodba v zadevi z dne 2. julija 1974 v zadevi 173/73, *Italija proti Komisiji* (Recueil 1974, str. 709, točka 33); sodba z dne 17. junija 1999 v zadevi C-75/97, *Belgija proti Komisiji* (Recueil 1999, str. I-3671, točka 33); zadeva *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, navedena zgoraj, točka 42; zadeva *GIL Insurance*, navedena zgoraj, točka 72; zadeva *Heiser*, navedena zgoraj, točka 43; sodba z dne 15. decembra 2005 v zadevi C-148/04, *Unicredito Italiano* (ZOdI 2005, str. I-11137, točka 51); sodba z dne 6. septembra 2006 v zadevi C-88/03, *Portugalska proti Komisiji* (ZOdI 2006, str. I-7145, točka 52).

⁽³²⁾ Zadeva *Portugalska proti Komisiji*, navedena zgoraj, točka 81.

⁽³³⁾ Bundestagdrucksache 16/4841, str. 30 in naslednje.

⁽³⁴⁾ Bundestagdrucksache 16/13429, str. 50, in Bundestagdrucksache 16/12674, str. 10.

⁽³⁵⁾ Zadeva *Portugalska proti Komisiji*, navedena zgoraj, točka 82, ki se nanaša na „kohezijo“ in „regionalni razvoj“ kot postranska cilja.

- (90) Trije argumenti, ki jih je predložila Nemčija, te ocene ne morejo spremeniti.
- (91) Glede argumenta Nemčije, da podjetje v težavah nima druge možnosti, kot da pridobi finančna sredstva od vlagatelja, medtem ko stabilno podjetje, ki začasno ustvarja izgubo, lahko izbira med pridobitvijo finančnih sredstev na trgu kapitala in prevzemom s strani vlagatelja s poznejšim refinanciranjem, Komisija meni, da z vidika cilja davčnega sistema ni pomembno, kako podjetje financira svoje poslovanje. Sistem obdavčenja pravnih oseb temelji na obdavčenju dobička in objavi izgub. Kot je bilo mogoče opaziti med finančno in gospodarsko krizo, so o izgubah občasno poročala tudi finančno stabilna podjetja. Toda ob uporabi *Sanierungsklausel* ta finančno stabilna podjetja niso upravičena do prenosa izgub in so zato v primeru spremembe lastništva in naknadnega refinanciranja s strani novih delničarjev v primerjavi z nestabilnimi podjetji, ki ustvarjajo izgubo, v slabšem položaju. Poleg tega Komisija ugotavlja, da so imela stabilna podjetja, ki so občasno beležila izgubo, med finančno in gospodarsko krizo velike težave pri dostopanju do trgov kapitala. Tako so celo dejanske predpostavke, na katerih je osnovan prvi argument, nepravilne. Na osnovi tega Komisija zavrača prvi argument Nemčije.
- (92) V zvezi z drugim argumentom Nemčije, da je izjemo iz člena 8c(1a) KStG od splošne prepovedi prenosa izgub v primeru spremembe lastništva, določene v členu 8c(1) KStG, upravičeval *ratio legis* člena 8c(1) KStG, ker ni bilo nevarnosti zlorab v primeru prestrukturiranja podjetja v težavah, Komisija ugotavlja, da ta argument ne upravičuje omejitve iz člena 8c(1a) KStG za podjetja v težavah. Komisija poudarja, da v primeru prevzema finančno stabilnih podjetij prav tako ni nevarnosti zlorabe. Nevarnost zlorabe obstaja samo v zvezi s slamnatimi podjetji. Kot je navedeno zgoraj, *ratio legis* člena 8c(1) KStG ni le preprečevanje zlorab. Njegov cilj je tudi povečati davčno osnovo nemškega sistema obdavčenja pravnih oseb in izravnati zmanjšanje stopnje davka od dobička pravnih oseb s 25 % na 15 %. To pojasnjuje, zakaj člen 8c(1) KStG vključuje tudi številne prevzeme deležev, pri katerih ni nevarnosti zlorabe. Komisija torej zavrača argument Nemčije, da izjema, predstavljena v členu 8c(1a) KStG, ustreza *ratio legis* člena 8c(1) KStG.
- (93) V zvezi s tretjim argumentom Nemčije, da izgubam podjetij v težavah revizorji običajno ne pripisujejo nobene vrednosti, ko računajo časovno razmejene davčne obveznosti za konsolidirane računovodske izkaze, in zato možnost prenosa ne vpliva na prodajno ceno podjetja v težavah, Komisija ugotavlja, da je to osnovano na računovodskih merilih in torej z davčnega vidika nepomembno. Drugič, Komisija ugotavlja, da je ta argument v nasprotju z izjavo Nemčije, da nezmožnost prenosa izgub predstavlja oviro pri prestrukturiranju. To velja le, če prevzemno podjetje možnosti prenosa izgub pripisuje določeno denarno vrednost. Zato Komisija zavrača tudi tretji argument Nemčije.
- (94) Poleg tega Nemčija trdi, da ostale države članice prav tako zagotavljajo davčne olajšave za prestrukturiranje podjetij; ena takšnih je francoska shema pomoči za prevzem podjetij v težavah. Komisija ne more sprejeti argumenta Nemčije, ki temelji na primerjavi. Prvič, če želi država članica upravičiti ukrep, se lahko sklicuje le na načela lastnega davčnega sistema kot referenčnega sistema, po katerem se oceni, ali pravila državne pomoči podjetju zagotavljajo prednost ali ne.. Dejstvo, da utegnejo v drugih državah članicah obstajati primerljivi davčni ukrepi, ni pomembno, saj bi bili lahko morebitni takšni ukrepi zajeti v določbah Pogodbe. Drugič, pogoji, ki veljajo za ukrepe v francoski shemi, se razlikujejo od člena 8c(1a) KStG. Francoska shema predvideva davčno oprostitev za novo nastala podjetja, ki prevzamejo podjetje v težavah. Ko je Komisija leta 2004 razglasila shemo za nezdružljivo s skupnim trgov (36), ga je Francija spremenila, tako da je ustrezal pravilom o državni pomoči. Zagotovljene koristi so zdaj deloma *de minimis*. Drugi del pomoči ustreza merilom regionalne pomoči ali pomoči za mala in srednje velika podjetja (37).
- (95) Zato Komisija na podlagi zgoraj navedenega sklene, da zadevni ukrep ne izhaja neposredno iz osnovnih načel davčnega sistema ter ni upravičen z naravo in splošno shemo davčnega sistema.
- 5.2.4 Povezava med staro in novo shemo za prenos davčnih izgub (*Sanierungsklausel*)
- (96) Nemčija trdi, da je člen 8c(1a) KStG v bistvu enak staremu členu 8(4) KStG in da Komisija ni nikoli obravnavala člena 8(4) KStG kot državno pomoč.

(36) Zadeva C 57/02 *Davčna oprostitve za prevzem podjetij v težavah* (UL L 108, 16.4.2004, str. 38).

(37) Zadeva N 553/04 *Davčna oprostitve za prevzem podjetij v težavah* (UL C 242, 1.10.2005, str. 5).

- (97) Komisija poudarja, da Nemčija ni nikoli priglasila člena 8(4) KStG. Komisija zato še ni presodila, ali vsebuje državno pomoč.
- (98) Ta postopek se nanaša samo na člen 8c(1a) KStG, ker je bil začetek formalnega postopka preiskave omejen na to določbo. Nemčija se pri utemeljevanju člena 8c(1a) KStG ne more sklicevati na argument, da Komisija ni nikoli formalno oporekala členu 8(4) KStG, ker ga nemške oblasti nikoli niso priglasile.
- (99) Če bi se izkazalo, da je ta odločba podjetjem zagotavljala selektivno prednost, si Komisija pridržuje pravico, da analizira člen 8(4) KStG v skladu s pravili o državni pomoči.

5.2.5 Podobne davčne sheme v drugih državah članicah

- (100) Dejstvo, da druge države članice uporabljajo podobne ali enake davčne sheme, ki jih niso priglasile Komisiji, ne vpliva na analizo vprašanja, ali zadevni ukrep pomeni državno pomoč.
- (101) Komisija bo informacije, ki jih je posredovala Nemčija, analizirala v skladu s členom 10 postopkovne uredbe⁽³⁸⁾.

5.2.6 Sklep o obstoju selektivne prednosti

- (102) Zato Komisija sklene, da člen 8c(1a) KStG zagotavlja selektivno prednost podjetjem, za katera velja.

5.3 Vpliv na trgovino znotraj Unije

- (103) Ukrep mora biti takšen, da vpliva na trgovino znotraj Unije in izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco. Člen 8c(1a) KStG se ne osredotoča na posamezne sektorje; to pomeni, da imajo lahko od njega korist vsi sektorji. Skoraj vsi sektorji nemškega gospodarstva so dejavni na trgih, ki so odprti za konkurenco in trgovino znotraj Unije. Zato je ukrep takšen, da vpliva na trgovino znotraj Unije in izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco.

- (104) Komisija na podlagi informacij, ki jih je predložila Nemčija, ugotavlja, da so vsa podjetja, ki so upravičena do ukrepa, po nemškem zakonu o plačilni nesposobnosti upravičena do postopkov zaradi plačilne nesposobnosti (glej uvodno izjavo 14 in opombo 7). Tako so torej vsi potencialni upravičenci ukrepa podjetja v težavah v smislu člena 10(c) Smernic Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah (v nadaljevanju: smernice za reševanje in prestrukturiranje). Posledično v skladu z Uredbo Komisije (ES) št. 1998/2006 z dne 15. decembra 2006 o uporabi členov 87 in 88 Pogodbe pri pomoči *de minimis* noben od upravičencev ni upravičen do pomoči *de minimis*⁽³⁹⁾, saj člen 1(h) te Uredbe s svojega področja uporabe izključuje podjetja v težavah.

5.4 Sklepna ugotovitev

- (105) Ker so torej izpolnjene vse zahteve, določene v členu 107(1) PDEU, Komisija meni, da v smislu tega člena shema prenosa davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah pomeni državno pomoč.

6. OCENA ZDRUŽLJIVOSTI UKREPA

- (106) Komisija lahko razglasi državno pomoč za združljivo z notranjim trgovom v skladu s členom 107(3) PDEU. V skladu s sodno prakso Sodišča breme dokazovanja združljivosti ukrepa nosi država članica⁽⁴⁰⁾. V zvezi s tem Komisija ugotavlja, da Nemčija, kljub temu da jo je Komisija k temu izrecno pozvala v odločitvi o sprožitvi postopka, Komisiji ni predložila nobenih informacij o zadevi. Že zgolj iz tega razloga Komisija ne more razglasiti državne pomoči za združljivo z notranjim trgovom.
- (107) Vendar je Komisija kljub temu preučila, ali bi lahko državni ukrep razglasila za združljivega z notranjim trgovom. Komisija ima pri primerih pomoči iz člena 107(3) PDEU široko diskrecijo⁽⁴¹⁾. Z uporabo te diskrecije je izdala smernice in obvestila, ki v skladu s členom 107(3) PDEU določajo merila, po katerih se lahko določene vrste pomoči razglasijo za združljive z notranjim trgovom. V skladu z ustaljeno sodno prakso Komisijo zavezujejo

⁽³⁹⁾ UL L 379, 28.12.2006, str. 5.

⁽⁴⁰⁾ Sodba z dne 28. aprila 1993 v zadevi C-364/90, *Italija proti Komisiji* (Recueil 1993, str. I-2097, točka 20); sodba z dne 15. decembra 1999 v združenih zadevah T-132/96 in T-143/96, *Freistaat Sachsen (T-132/96) ter Volkswagen AG in Volkswagen (T-143/96) proti Komisiji* (Recueil 1999, str. II-3663, točka 140); sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi C-372/97, *Italija proti Komisiji* (Recueil 2004, str. I-3679, točka 81).

⁽⁴¹⁾ Sodba z dne 21. marca 1990 v zadevi C-142/87, *Belgija proti Komisiji* (Recueil 1990, str. I-959, točka 56), in sodba z dne 11. junija 1996 v zadevi C-39/94, *SFEI in drugi* (Recueil 1996, str. I-3547, točka 36).

⁽³⁸⁾ Uredba Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL L 83, 27.3.1999, str. 1).

smernice in obvestila, ki jih izda na področju nadziranja državne pomoči, v kolikor ne odstopajo od predpisov Pogodbe in jih države članice priznavajo ⁽⁴²⁾.

- (108) Zato je treba najprej oceniti, ali priglašena pomoč sodi na področje uporabe ene ali več smernic ali obvestil in jo je mogoče razglasiti za združljivo z notranjim trgov, ker izpolnjuje pogoje za združljivost, določene v navedenih smernicah in obvestilih.

6.1 Morebitna združljivost na podlagi začasnega okvira ⁽⁴³⁾

- (109) Ker je bil člen 8c(1a) KStG uveden z namenom obvladovanja težav, ki jih je povzročila finančna in gospodarska kriza, je Komisija preučila, ali bi ga bilo mogoče razglasiti za združljivega po členu 107(3)(b) PDEU, kot ga razlaga začasni okvir.

- (110) Ob upoštevanju trenutne finančne in gospodarske krize ter njenega vpliva na celotno gospodarstvo držav članic Komisija meni, da so nekatere kategorije državne pomoči za določen čas upravičene za odpravljanje krize in se po členu 107(3)(b) PDEU razglasijo za združljive z notranjim trgov. V začasnem okviru so določeni pogoji, pod katerimi bo Komisija razglasila takšne sheme pomoči za združljive.

- (111) Vendar člen 8c(1a) KStG ne spada med ukrepe, določene v začasnem okviru, ker se nanaša na davčne olajšave podjetij v težavah. Začasni okvir pa ne vključuje državne pomoči v obliki davčnih olajšav.

- (112) Zato Komisija meni, da člen 8c(1a) KStG ne izpolnjuje pogojev, da bi ga razglasila za združljivega po členu 107(3)(b) TFEU, kot ga razlaga začasni okvir.

⁽⁴²⁾ Sodba z dne 24. marca 1993 v zadevi C-313/90, *CIRFS in drugi proti Komisiji* (Recueil 1993, str. I-1125, točka 36); sodba z dne 15. oktobra 1996 v zadevi C-311/94, *Ijssel-Vliet* (Recueil 1996, str. I-5023, točka 43); sodba z dne 26. septembra 2002 v zadevi C-351/98, *Španija proti Komisiji* (Recueil 2002, str. I-8031, točka 53).

⁽⁴³⁾ Sporočilo Komisije – Začasni okvir Skupnosti za ukrepe državne pomoči v podporo dostopu do financiranja ob trenutni finančni in gospodarski krizi (UL C 83, 7.4.2009, str. 1). To obvestilo je s 1. januarjem 2011 nadomestila nova različica (UL C 6, 11.1.2011, str. 5). Vendar v skladu s poglavjem 5 nove različice slednja označuje kot nezakonito pomoč samo pomoč, ki je bila odobrena po 1. januarju 2011. Ker je Nemčija prenehala izvrševati ukrep, ni bila nobena pomoč odobrena po tem datumu.

- (113) Vendar pa Komisija opominja, da se omejen znesek pomoči za določene upravičence lahko razglasi za združljivega z notranjim trgov v skladu s točko 4.2 začasnega okvira, če izpolnjuje vse pogoje nemške sheme pomoči, ki ga je Komisija odobrila na tej pravni podlagi. Da bi bil upravičenec upravičen do tovrstne pomoči, mora predvsem dokazati, da 1. julija 2008 ni bil podjetje v težavah v smislu smernic za reševanje in prestrukturiranje (za velika podjetja) ali v smislu člena 1(7) Uredbe Komisije (ES) št. 800/2008 z dne 6. avgusta 2008 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive s skupnim trgov s uporabo členov 87 in 88 Pogodbe (Uredba o splošni skupinski izjemi za državno pomoč – GBER) ⁽⁴⁴⁾ (za mala in srednje velika podjetja), in da bruto ekvivalent dotacije ne presega 500 000 EUR. Poleg tega mora izpolnjevati vse pogoje iz točke 4.2.2 začasnega okvira in sklepa, s katerim je odobrena nemška shema pomoči.

6.2 Morebitna združljivost na podlagi smernic za reševanje in prestrukturiranje ⁽⁴⁵⁾

- (114) Ker se člen 8c(1a) KStG nanaša na davčne ugodnosti za podjetja v težavah, je Komisija preučila njegovo združljivost v skladu s smernicami za reševanje in prestrukturiranje. Skladno s temi smernicami so do pomoči upravičena samo podjetja v težavah. Medtem ko se lahko plačilno nesposobno ali prekomerno zadolženo podjetje v smislu smernic šteje za podjetje v težavah, odstavek 13 smernic za reševanje in prestrukturiranje določa, da podjetje, ki pripada večji poslovni skupini ali ki ga prevzame večja poslovna skupina, običajno ni upravičeno do pomoči za reševanje ali prestrukturiranje. Ena od zahtev člena 8c(1a) KStG je sprememba poslovnega deleža. Po takšni spremembi utegne ciljno podjetje pripadati skupini. V takšnem primeru skupina običajno pomaga ciljnemu podjetju, ki nato po smernicah za pomoč in prestrukturiranje ni upravičeno do pomoči.

- (115) Poleg tega niti podjetja, ki so po smernicah za reševanje in prestrukturiranje upravičena do pomoči, ne izpolnjujejo drugih pogojev smernic.

- (116) Po odstavku 25(a) smernic za reševanje in prestrukturiranje je lahko pomoč za reševanje samo v obliki posojil in jamstev za posojila. Zato zadevna davčna ugodnost ne more biti obravnavana kot pomoč za reševanje.

⁽⁴⁴⁾ UL L 214, 9.8.2008, str. 3.

⁽⁴⁵⁾ Smernice Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah (UL C 244, 1.10.2004, str. 2).

- (117) V primeru pomoči za prestrukturiranje se v skladu s smernicami za reševanje in prestrukturiranje zahteva predložitev realističnega načrta prestrukturiranja za obnovo sposobnosti preživetja podjetja. Pomoč mora biti omejena na nujno potrebno pomoč. To pomeni, da mora upravičenec prispevati za stroške prestrukturiranja. In končno, da ne bi prihajalo do neprimernih izkrivljanj konkurence, so v smernicah za reševanje in prestrukturiranje določeni izravnalni ukrepi.
- (118) Člen 8c(1a) KStG ne izpolnjuje vseh teh pogojev. Medtem ko je v obrazložitvenem memorandumu navedeno, da mora ciljno podjetje predložiti načrt prestrukturiranja s pozitivnimi poslovnimi napovedmi, ni navedeno, da bo načrt izpolnjeval zahteve smernic za reševanje in prestrukturiranje niti da je obseg pomoči omejen na nujno potrebno pomoč. Obseg pomoči je odvisen od izgub, ki jih je podjetje ustvarilo v preteklosti. Poleg tega člen 8c(1a) KStG ne predvideva prispevka upravičenca ali izravnalnih ukrepov.
- (119) Pomoč za reševanje in prestrukturiranje, odobrena velikim podjetjem, mora biti priglašena ločeno. Ni je mogoče odobriti kot del sheme. Člen 8c(1a) KStG ne razlikuje med velikimi podjetji ter malimi in srednje velikimi podjetji.
- (120) Celo pri malih in srednje velikih podjetjih, kadar je pomoč za reševanje in prestrukturiranje načeloma lahko v obliki sheme, Komisija opozarja, da določene zahteve za takšno shemo, določene v odstavku 82 smernic za reševanje in prestrukturiranje, niso izpolnjene iz istih razlogov, kot so navedeni v uvodni izjavi 117.
- (121) Zato Komisija meni, da člen 8c(1a) KStG kot pomoč za prestrukturiranje ni združljiv z notranjim trgovom.

6.3 Morebitna združljivost na podlagi smernic o regionalni pomoči ⁽⁴⁶⁾

- (122) Člen 8c(1a) KStG je treba preučiti tudi z vidika smernic o regionalni pomoči.
- (123) Potencialni upravičenci morajo biti iz nemške regije, upravičene do regionalne pomoči. Po členu 8c(1a) KStG to ni nujno zavezujoč pogoj, ker določba velja za podjetja, ki se nahajajo kjer koli v Nemčiji.

⁽⁴⁶⁾ Smernice o državni regionalni pomoči za 2007–2013 (UL C 54, 4.3.2006, str. 13).

- (124) Poleg tega smernice o regionalni pomoči iz svojega področja uporabe izključujejo podjetja v težavah v smislu smernic za reševanje in prestrukturiranje (glej odstavek 9). Tako torej na podlagi smernic o regionalni pomoči ne more biti razglašena za združljivo niti pomoč za podjetja v regijah, ki so do nje upravičena.
- (125) Zato Komisija meni, da ukrep kot regionalna pomoč ni združljiv z notranjim trgovom.

6.4 Morebitna združljivost na podlagi smernic o okoljski pomoči ⁽⁴⁷⁾

- (126) Končno je treba člen 8c(1a) KStG preučiti tudi z vidika smernic o okoljski pomoči.
- (127) Poglavitni cilj smernic o okoljski pomoči je zagotoviti, da ukrepi državne pomoči privedejo do višje ravni varstva okolja, kot bi bila dosežena brez pomoči, in da v smislu izkrivljanja konkurence pozitivni učinki pomoči prevladajo nad negativnimi, ob upoštevanju načela „plača povzročitelj obremenitve“ (v nadaljevanju PPO), določenem v členu 191 PDEU.
- (128) Člen 8c(1a) KStG tega cilja ne uresničuje. Obrazložitveni memorandum ne navaja ciljev v smislu smernic o okoljski pomoči.
- (129) Kot je navedeno v odstavku 20 smernic za reševanje in prestrukturiranje, podjetja v težavah, katerega obstoj je v nevarnosti, ni mogoče obravnavati kot ustrezno sredstvo za promocijo drugih ciljev javne politike, dokler ni zagotovljeno njegovo preživetje. Ker so vsi potencialni upravičenci člena 8c(1a) KStG podjetja v težavah v smislu odstavka 10(c) smernic za reševanje in prestrukturiranje, Komisija meni, da se člen 8c(1a) KStG ne more šteti za okoljsko pomoč.

6.5 Morebitna združljivost na podlagi člena 107(3) PDEU

- (130) Komisija ugotavlja, da priglašeni ukrep sodi tako v začasni okvir kot tudi v smernice za reševanje in prestrukturiranje. Zato jo iz razlogov, navedenih v uvodni izjavi 109 in naslednjih, pri izvajanju presoje po členu 107(3)(b) in (c) PDEU zavezuje ta dve besedili.

⁽⁴⁷⁾ Smernice Skupnosti o državni pomoči za varstvo okolja (UL C 82, 1.4.2008, str. 1).

(131) Vendar pa lahko Komisija, če so ji predloženi prepričljivi argumenti za takšno ravnanje, presojo ponovi, če pri tem ravna v okviru omejitev, ki jih določa PDEU, in splošnih pravnih načel, zlasti načela enakega obravnavanja, kot ga razlaga sodna praksa Sodišča⁽⁴⁸⁾. Ob upoštevanju tega lahko skladno s sodno prakso Sodišča Komisija razglasi državno pomoč za združljivo z notranjim trgovom, če je pomoč namenjena odpravljanju resne motnje v gospodarstvu države članice (člen 107(3)(b) PDEU) ali doseganju cilja skupnega interesa (člen 107(3)(c) PDEU)⁽⁴⁹⁾, je potrebna za doseg tega cilja⁽⁵⁰⁾ in ne spreminja trgovinskih pogojev v obsegu, ki bi bil v nasprotju s skupnimi interesi.

(132) V tem primeru Nemčija ni predložila nobenih argumentov o tem, da je pomoč združljiva z notranjim trgovom neposredno po členu 107(3)(b) ali (c) TFEU.

(133) Komisija ugotavlja, da je zaradi strukture ukrepa pomoči znesek pomoči odvisen od izgub, ki jih je upravičenec beležil v preteklosti. Zato ni nobene povezave med zneskom pomoči, ki jo prejme podjetje, in ciljem, ki si ga prizadeva doseči shema pomoči, tj. odstranitev ovir za prestrukturiranje in zagotavljanje podpore podjetjem v težavah med gospodarsko in finančno krizo. Zato Komisija sklepa, da shema pomoči ni omejena na to, kar je nujno potrebno za doseg cilja. Posledica tega je, da izkrivlja konkurenco na notranjem trgu v obsegu, ki je v nasprotju s skupnimi interesi.

(134) Zato Komisija ugotavlja, da ukrepa ni mogoče razglasiti za združljivega neposredno na podlagi člena 107(3)(b) ali (c) PDEU.

7. VRAČILO

(135) Ker shema pomoči ni bila priglášena, predstavlja nezakonito pomoč.

(136) Na podlagi uveljavljene prakse odločanja Komisije morajo po členu 107 Pogodbe upravičenci pomoč vrniti. To

prakso potrjuje člen 14 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES⁽⁵¹⁾: „Če se v primerih nezakonite pomoči sprejmejo negativne odločbe, Komisija odloči, da mora zadevna država članica sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenec vrne pomoč.“

(137) Glede na to, da je zadevni ukrep nezakonita in nezdržljiva pomoč, jo je treba vrniti in s tem povrniti položaj, kakršen je bil na trgu pred odobritvijo pomoči. Vračilo se torej začne z datumom, ko je bila upravičencu dodeljena ugodnost, tj. ko je bila pomoč dana na razpolago upravičencu, do datuma dejanskega vračila pa se zaračunavajo obresti.

(138) Komisija meni, da mora letni datum za plačilo davka na dohodek pravnih oseb veljati za datum, relevanten za določitev dneva, ko je bila pomoč dana na voljo upravičencu.

(139) Nemčija mora sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenci vrnejo pomoč. Da Nemčija ugotovi, v koliko primerih je treba pomoč vrniti, mora sestaviti seznam podjetij, ki so bila upravičena do zadevnega ukrepa od 1. januarja 2008. V zvezi s tem Komisija ugotavlja, da je Nemčija prenehala izvajati ukrep 30. aprila 2010. Nemško zvezno ministrstvo za finance je naročilo davčnim organom, zadolženim za pobiranje davkov, naj prenehajo uporabljati *Sanierungsklausel*, dokler Komisija ne sprejme končne odločitve v zvezi s tem primerom⁽⁵²⁾.

(140) Državna pomoč, ki jo je treba vrniti, se izračuna na podlagi davčnih poročil zadevnih podjetij, tj. upravičencev iz člena 8c(1a) KStG. Znesek pomoči se izračuna kot razlika med davkom, ki bi ga bilo treba plačati brez uporabe člena 8c(1a) KStG, in davkom, ki je bil dejansko plačan v skladu z uporabo člena 8c(1a) KStG.

(141) To ne vpliva na možnost, da se v primerih, kadar skupni znesek tako dodeljene pomoči ne presega bruto ekvivalenta dotacije 500 000 EUR in kadar so izpolnjeni vsi drugi pogoji, določeni v točki 4.2.2 začasnega okvira in sklepa Komisije, s katerim je na tej pravni podlagi odobrena nemška shema pomoči, zlasti glede tega, da podjetje 1. julija 2008 ni bilo v težavah, pomoč lahko šteje za združljivo na podlagi člena 107(3)(b) PDEU, kot ga razlagata začasni okvir in odobrena nemška shema pomoči. Kadar skupni znesek presega 500 000 EUR, je treba presežek vrniti.

⁽⁴⁸⁾ Glej zlasti sodbo z dne 24. marca 1993 v zadevi C-313/90, *Comité International de la Rayonne et des Fibres Synthétiques (CIRFS)* proti Komisiji (Recueil 1993, str. I-1125).

⁽⁴⁹⁾ Sodba z dne 14. januarja 2009 v zadevi T-162/06, *Kronoply* proti Komisiji (ZOdI 2009, str. II-1; zlasti točke 65, 66, 74 in 75).

⁽⁵⁰⁾ Sodba z dne 7. junija 2001 v zadevi T-187/99, *Agrana Zucker und Stärke* proti Komisiji (Recueil 2001, str. II-1587, točka 74); sodba z dne 14. maja 2002 v zadevi T-126/99, *Graphischer Maschinenbau* proti Komisiji (Recueil 2002, str. II-2427, točke 41–43); sodba z dne 15. aprila 2008 v zadevi C-390/06, *Nuova Agricast* (ZOdI 2008, str. I-2577, točki 68–69).

⁽⁵¹⁾ UL L 83, 27.3.1999, str. 1.

⁽⁵²⁾ Glej opombo 15.

(142) Komisija opozarja Nemčijo na dejstvo, da se pomoč ne more šteti za združljivo v skladu s pravili *de minimis* ⁽⁵³⁾ ali shemo pomoči, izvzeto na podlagi GBER ⁽⁵⁴⁾, ali katero koli shemo pomoči, odobreno na podlagi smernic o regionalni pomoči ali smernic o raziskavah, razvoju in inovativnosti ⁽⁵⁵⁾, ker vsa ta besedila izključujejo odobritev državne pomoči podjetjem v težavah ⁽⁵⁶⁾. Za vse ostale odobrene sheme pomoči mora Nemčija preveriti, ali sklep, s katerim se potrdi shema pomoči, iz obsega uporabe izključuje podjetja v težavah. Če jih ne, se lahko pomoč v skladu s temi shemami šteje za združljivo, če Nemčija dokaže, da so bili v času odobritve pomoči izpolnjeni vsi pogoji ustreznih shem.

8. SKLEPNE UGOTOVITVE

(143) Na podlagi navedenega Komisija ugotavlja, da shema za prenos davčnih izgub (člen 8c(1a) KStG, „*Sanierungsklausel*“) pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, ki se je nezakonito izvajala s kršitvijo člena 108(3) PDEU. Shema ni združljiva z notranjim trgovom.

(144) Komisija meni, da mora Nemčija sprejeti vse potrebne ukrepe, da upravičenci vrnejo pomoč ukrepa *Sanierungsklausel* –

SPREJELA NASLEDNJI SKLEP:

Člen 1

Državna pomoč, odobrena na podlagi člena 8c(1a) zakona o davku na dohodek pravnih oseb (*Körperschaftsteuergesetz*), ki jo je nezakonito izvajala Nemčija s kršitvijo člena 108(3) PDEU, ni združljiva z notranjim trgovom.

Člen 2

Posamezna pomoč, dodeljena v skladu s shemo iz člena 1, je združljiva z notranjim trgovom po členu 107(3)(b), kot ga razlaga začasni okvir, če znesek pomoči ne presega 500 000 EUR, upravičenec 1. julija 2008 ni bil podjetje v težavah in so izpolnjeni vsi drugi pogoji, določeni v točki 4.2.2 začasnega okvira.

⁽⁵³⁾ Uredba Komisije (ES) št. 1998/2006 z dne 15. decembra 2006 o uporabi členov 87 in 88 Pogodbe pri pomoči *de minimis* (UL L 379, 28.12.2006, str. 5).

⁽⁵⁴⁾ Glej opombo 44.

⁽⁵⁵⁾ Okvir Skupnosti za državno pomoč za raziskave in razvoj ter inovacije (UL C 323, 30.12.2006, str. 1).

⁽⁵⁶⁾ Glej člen 1(6)(c) GBER; točka 9 smernic o regionalni pomoči; poglavje 2.1 na koncu, smernice za raziskave, razvoj in inovativnost.

Člen 3

Posamezna pomoč, dodeljena v skladu s shemo iz člena 1, ki v času, ko je dodeljena, izpolnjuje pogoje katere koli sheme pomoči, ki jo odobri Komisija na kateri koli pravni podlagi, z izjemo uredbe o splošni skupinski izjemi, smernicah o regionalni pomoči ter smernicah o raziskavah, razvoju in inovativnosti, in ki ne izključuje podjetij v težavah kot potencialne upravičence, je združljiva z notranjim trgovom, do največje stopnje intenzivnosti pomoči, ki velja za tovrstno pomoč.

Člen 4

1. Nemčija umakne shemo, navedeno v členu 1.

2. Nemčija poskrbi, da upravičenci vrnejo nezdružljivo pomoč, dodeljeno v skladu s shemo iz člena 1.

3. Za zneske, ki jih je treba vrniti, se od datuma, ko so bili dani na razpolago upravičencem, do datuma dejanskega vračila zaračunavajo obresti.

4. Obresti se izračunajo z obrestno obrestnim računom v skladu s poglavjem V Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 ⁽⁵⁷⁾.

5. Nemčija z datumom, ko je bila uradno obveščena o tem sklepu, prekliče vsa neporavnana plačila pomoči na podlagi sheme iz člena 1.

Člen 5

1. Vračilo pomoči, dodeljene na podlagi sheme iz člena 1, se izvede takoj in učinkovito.

2. Nemčija zagotovi, da se ta sklep izvede v štirih mesecih od datuma, ko je bila o njem uradno obveščena.

Člen 6

1. Nemčija v dveh mesecih od uradnega obvestila o tem sklepu predloži Komisiji naslednje informacije:

(a) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč na podlagi sheme iz člena 1, in skupni znesek pomoči, ki jo je prejel vsak upravičenec na podlagi te sheme;

⁽⁵⁷⁾ UL L 140, 30.4.2004, str. 1.

- (b) skupni znesek (glavnico in obresti), ki ga mora vrniti vsak upravičenec;
- (c) podroben opis že sprejetih ali načrtovanih ukrepov za uskladitev s tem sklepom;
- (d) dokumente, ki dokazujejo, da je bilo upravičencem naročeno, da vrnejo pomoč.

2. Nemčija obvešča Komisijo o napredku glede sprejetih nacionalnih ukrepov za izvajanje tega sklepa, dokler se vračanje pomoči, dodeljene na podlagi sheme iz člena 1 ne konča. Na zahtevo Komisije Nemčija nemudoma predloži informacije o že sprejetih ali načrtovanih ukrepih za uskladitev s tem sklepom.

Prav tako predloži podrobne informacije o zneskih pomoči in obrestnih mer za vračilo pomoči, ki jih je že prejela od upravičencev.

Člen 7

Ta sklep je naslovljen na Zvezno republiko Nemčijo.

V Bruslju, 26. januarja 2011

Za Komisijo
Joaquín ALMUNIA
Podpredsednik