ROZHODNUTIA

ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2020/450

z 22. januára 2020

o schéme pomoci SA.29150 – 2010/C (ex 2010/NN) uplatnenej Nemeckom, ktorá sa týka prevodu daňových strát v prípade reštrukturalizácie spoločností v ťažkostiach (*Sanierungsklausel*)

[oznámené pod číslom C(2020) 254]

(Iba nemecké znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po vyzvaní zainteresovaných strán, aby predložili pripomienky v súlade s uvedeným ustanovením ([1]),

keďže:

1. POSTUP

(1) Listami z 5. augusta 2009 a 30. septembra 2009 Komisia požiadala Nemecko o informácie o § 8c zákona o dani z príjmov právnických osôb (*Körperschaftsteuergesetz*, ďalej len „KStG“). Nemecké orgány odpovedali na tieto požiadavky listami z 20. augusta 2009 a 5. novembra 2009. Rozhodnutím z 24. februára 2010 (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) Komisia začala formálne vyšetrovacie konanie (v rozhodnutí bol ešte použitý zamietnutý termín „konanie vo veci formálneho zisťovania“) podľa článku 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) v súvislosti s § 8c ods. 1a KStG (*Sanierungsklausel*).

(2) Rozhodnutie o začatí konania bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([2]). Komisia vyzvala Nemecko a zainteresované strany, aby predložili pripomienky.

(3) Nemecké orgány predložili svoje pripomienky listom z 9. apríla 2010.

(4) V Bruseli sa 9. apríla 2010 a 3. júna 2010 uskutočnili dve stretnutia s nemeckými orgánmi. Nemecké orgány predložili ďalšie informácie 2. júla 2010. Komisia nedostala žiadne pripomienky od zainteresovaných strán.

(5) Komisia 26. januára 2011 prijala rozhodnutie 2011/527/EÚ ([3]) (ďalej len „rozhodnutie z roku 2011“), v ktorom dospela k záveru, že § 8c ods. 1a KStG (*Sanierungsklausel*) predstavuje štátnu pomoc, ktorú Nemecko neoprávnene poskytlo v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Komisia takisto skonštatovala, že pomoc poskytnutá na základe § 8c ods. 1a KStG nie je zlučiteľná s vnútorným trhom, a to najmä keďže ju nemožno považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom na základe článku 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ podľa výkladu dočasného rámca ([4]), ([5]), a nariadila vrátenie pomoci, ktorá nie je zlučiteľná s vnútorným trhom.

([1]) Ú. v. EÚ C 90, 8.4.2010, s. 8.

([2]) Ú. v. EÚ C 90, 8.4.2010, s. 8.

([3]) Rozhodnutie Komisie 2011/527/EÚ z 26. januára 2011 o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) Zákon o dani z príjmu právnických osôb (KStG), schéma o prevode daňových strát (*Sanierungsklausel*) (Ú. v. EÚ L 235, 10.9.2011, s. 26).

([4]) Oznámenie Komisie – Dočasný rámec Spoločenstva pre opatrenia štátnej pomoci na podporu prístupu k financovaniu v období súčasnej finančnej a hospodárskej krízy (Ú. v. EÚ C 83, 7.4.2009, s. 1).

([5]) Podľa dočasného rámca sa pomoc považuje za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak jej výška neprekročí 500 000 EUR, príjemcom nebol k 1. júlu 2008 podnik v ťažkostiach a sú splnené všetky ostatné podmienky stanovené v oddiele 4.2.2 dočasného rámca.

(6) Po prijatí rozhodnutia z roku 2011 Nemecko a tretie straty podali žaloby o neplatnosť rozhodnutia z roku 2011 ([6]). Všeobecný súd 4. februára 2016 zamietol tvrdenia žalobcov a rozhodnutie z roku 2011 ([7]) potvrdil.

(7) Nemecko a dvaja potenciálni príjemcovia pomoci (Heitkamp BauHolding GmbH a GFKL Financial Services AG) sa proti rozsudku Všeobecného súdu odvolali. Súdny dvor 28. júna 2018 zrušil rozsudky Všeobecného súdu aj rozhodnutie z roku 2011 ([8]). Súdny dvor skonštatoval, že Komisia sa dopustila pochybenia pri analýze selektivity, a to tým, že považovala za referenčný rámec iba pravidlo, ktorým sa zakazoval prevod strát v prípade zmeny štruktúry akcionárov spoločnosti (§ 8c ods. 1 KStG), a vylúčila z neho všeobecné pravidlo o prevode strát.

2. **PODROBNÝ OPIS OPATRENIA, RESP. POMOCI**

2.1. **Súvislosti**

(8) Zdaňovanie právnických osôb v Nemecku vychádza najmä zo zákona o dani z príjmov (*Einkommensteuergesetz*, ďalej len „EStG“) a z KStG. V § 10d ods. 2 EStG sa stanovuje možnosť prevádzať straty zaznamenané v daňovom roku, t. j. zdaniteľné príjmy v budúcich daňových rokoch možno v súlade so zásadou platobnej schopnosti znížiť započítaním minulých strát až do hornej hranice vo výške 1 milión EUR ročne. Podľa § 8 ods. 1 KStG sa táto možnosť prevodu strát uplatňuje aj na subjekty podliehajúce dani z príjmov právnických osôb.

(9) Podľa nemeckých orgánov viedlo poskytnutie možnosti prevodu strát aj k tomu, že sa začalo obchodovanie so spoločnosťami, ktoré boli prázdnymi schránkami a už dlhý čas nevykonávali hospodársku činnosť, avšak stále si ponechávali straty, ktoré sa prevádzali.

(10) V reakcii na obchodovanie s prázdnymi schránkovými spoločnosťami nemecký parlament v roku 1997 obmedzil možnosť prevodu strát, a to zavedením tzv. *Mantelkaufregelung* (tzv. pravidlo nákupu kabáta, v prípade ktorého kabát predstavoval prázdnu schránkovú spoločnosť) do § 8 ods. 4 KStG. Toto pravidlo obmedzovalo prevod strát na tie právnické osoby, ktoré boli právne a ekonomicky identické so subjektom, ktorý straty vytvoril. Pravidlo neobsahovalo vymedzenie pojmu „ekonomicky identický“, ale vychádzalo z jedného negatívneho a dvoch pozitívnych prvkov:

— o ekonomickú identickosť nejde, ak dôjde k prevodu viac než polovice podielov právnickej osoby a subjekt potom pokračuje vo svojej hospodárskej činnosti alebo ju začne odznova s prevažne novými aktívami,

— o ekonomickú identickosť naopak ide, ak účelom vkladu nových aktív je výlučne reštrukturalizácia subjektu, ktorý stratu vytvoril, a ak činnosť, ktorá viedla k prevodu nevyrovnanej straty, pokračuje porovnateľným spôsobom počas nasledujúcich 5 rokov,

— o ekonomickú identickosť ide aj vtedy, ak namiesto vkladu nových aktív nadobúdajúci subjekt pokryje straty, ktoré sa naakumulovali v prípade subjektu, ktorý straty vytvoril.

(11) Posledné dva príklady sa spoločne označovali ako *Sanierungsklausel* (ustanovenie zohľadňujúce reštrukturalizáciu spoločností v ťažkostiach).

(12) Ustanovenie § 8 ods. 4 KStG sa od 1. januára 2008 zrušilo zákonom z roku 2008, ktorým sa reformovalo zdaňovanie spoločností (*Unternehmensteuerreformgesetz 2008*) ([9]).

([6]) Bolo podaných 16 žalôb o neplatnosť, jednu podalo Nemecko (T-205/11) a 15 podali potenciálni príjemcovia pomoci. S výnimkou vecí T-287/11 a T-620/11 sa všetky konania zastavili.

([7]) Rozsudok Všeobecného súdu zo 4. februára 2016, Heitkamp BauHolding/Komisia, vec T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; rozsudok Všeobecného súdu zo 4. februára 2016, GFKL Financial Services/Komisia, vec T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([8]) Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Komisia, vec C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Nemecko/Komisia, vec C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Nemecko/Komisia, vec C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Lowell Financial Services/Komisia, vec C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([9]) *Unternehmensteuerreformgesetz 2008*, 14. august 2007, spolková zbierka zákonov (*Bundesgesetzblatt*, ďalej len „BGBl.“) 2007, časť I, č. 40, s. 1912.

(13) Tým istým zákonom sa zaviedol aj nový § 8c ods. 1 KStG, v ktorom sa obmedzovala možnosť prevodu strát v prípade zmien v podieloch právnickej osoby ešte viac ako predtým v § 8 ods. 4 KStG. Podľa nového pravidla:

— nevyužité straty v celom rozsahu zanikajú, ak sa viac ako 50 % základného imania, členských práv, vlastníckych práv alebo hlasovacích práv prevedie na nadobúdateľa,

— nevyužité straty zanikajú pomerne, ak sa v období piatich rokov prevedie viac ako 25 %, ale nie viac ako 50 % základného imania, členských práv, vlastníckych práv alebo hlasovacích práv.

(14) V novom pravidle sa najprv nenachádzala žiadna výnimka pre spoločnosti, ktoré podliehali významnej zmene vlastníctva a zároveň boli v procese reštrukturalizácie.

(15) Podľa dôvodovej správy, ktorú nemecký parlament prijal spolu so zákonom *Unternehmenssteuerreformgesetz 2008*, bolo účelom nahradenia § 8 ods. 4 KStG novým § 8c ods. 1 KStG zjednodušenie pravidiel (z dôvodovej správy vyplýva, že praktické uplatňovanie § 8 ods. 4 KStG viedlo k mnohým zložitým právnym otázkam) a lepšie zacielenie opatrenia proti zneužívaniu ([10]). Nemecký parlament si uvedomoval, že v dôsledku reformy už v prípade reštrukturalizácie podniku v ťažkostiach, ktorej súčasťou bola zmena vlastníctva, nebude prevod strát možný. Domnieval sa, že je to akceptovateľné, keďže sa daňové orgány mohli v takejto situácii vzdať daňových dlhov na základe zohľadnenia spravodlivosti aj bez výslovného ustanovenia v KStG ([11]).

2.2. **Opatrenie**

(16) V júni 2009 došlo k zmene § 8c KStG, a to vložením nového ustanovenia (§ 8c ods. 1a KStG), ktoré sa týkalo zachovania prevodu strát v prípade nadobudnutia spoločností v ťažkostiach na účel ich reštrukturalizácie. Táto zmena bola súčasťou zákona o znížení zaťaženia občanov v zdravotnom poistení (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*) ([12]). Nové ustanovenie sa vo všeobecnosti opätovne označuje ako *Sanierungsklausel* [alebo nové (*neue*) *Sanierungsklausel*, aby sa odlíšilo od svojho predchodcu v § 8 ods. 4 KStG].

(17) Podľa § 8c ods. 1a KStG právnická osoba môže previesť straty aj napriek zmenám podielov, ktoré spĺňajú podmienky stanovené v § 8c ods. 1 KStG, ak sú splnené tieto požiadavky:

— účelom nadobudnutia je reštrukturalizácia (*Sanierung*) právnickej osoby ([13]),

— spoločnosť je v čase nadobudnutia nelikvidná či nadmerne zadlžená alebo jej hrozí nelikvidita či nadmerná zadlženosť ([14]),

— základné obchodné štruktúry spoločnosti sa zachovajú:

  — tým, že právnická osoba dodržiava dohodu medzi riadiacimi orgánmi a pracovnou radou (*Betriebsvereinbarung*) o zachovaní pracovných miest, alebo

  — prostredníctvom zachovania 80 % pracovných miest (pokiaľ ide o celkovú odmenu) počas piatich rokov po nadobudnutí alebo

  — vkladu významných obchodných aktív (*wesentliches Betriebsvermögen*) alebo odpísania dlhov, ktoré ešte majú hospodársku hodnotu, v rámci dvanástich mesiacov. Obchodné aktíva sú významné, ak predstavujú aspoň 25 % aktív z predchádzajúceho účtovného obdobia. Všetky prevody späť nadobúdajúcemu subjektu počas prvých troch rokov sa odpočítajú,

---

([10]) Séria tlačených dokumentov nemeckého parlamentu (*Bundestagsdrucksache*) č. 16/4841, s. 74.

([11]) *Bundestagsdrucksache* č. 16/4841, s. 76, odvoláva sa na obežník spolkového ministerstva financií z 27. marca 2003 [Spolkový daňový vestník (*Bundessteuerblatt*, ďalej len „BStBl.“) 2003, časť I, s. 240].

([12]) *Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen* (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*), 16. jún 2009, BGBl. 2009, časť I, č. 43, s. 1959.

([13]) Účelom reštrukturalizácie (*Sanierung*) je reorganizácia spoločnosti. Reorganizácia predstavuje opatrenie, ktorého cieľom je zabrániť nelikvidite (*Zahlungsunfähigkeit*) či nadmernej zadlženosti (*Überschuldung*) alebo ich odstrániť. Oprávnené sú teda len spoločnosti, ktoré sú v čase, keď dôjde k zmene podielov, nelikvidné alebo nadmerne zadlžené alebo sa takými majú stať.

([14]) Pojmy „nelikvidita“, „hroziaca nelikvidita“ a „nadmerná zadlženosť“ sú vymedzené v nemeckých insolvenčných právnych predpisoch (*Insolvenzordnung*, ďalej len „InsO“), 5. október 1994, BGBl. 1994, časť I, č. 70, s. 2866): „Nelikvidita“ (§ 17 InsO): ak dlžník nie je schopný plniť splatné platobné záväzky a prestal platiť. „Hroziaca nelikvidita“ (§ 18 InsO): ak je pravdepodobné, že dlžník nebude schopný plniť budúce platobné záväzky v čase ich splatnosti. „Nadmerná zadlženosť“ (§ 19 InsO): ak aktíva dlžníckej spoločnosti nepokrývajú jej existujúce záväzky. „Nadmerná zadlženosť“ je však vylúčená, ak má dlžnícka spoločnosť pozitívnu prognózu v súvislosti s jej ďalšou existenciou.

— spoločnosť nezmení odvetvie svojho pôsobenia počas piatich rokov nasledujúcich po nadobudnutí,

— spoločnosť v čase nadobudnutia neukončila svoju činnosť.

(18) § 8c ods. 1a KStG nadobudol účinnosť 10. júla 2009 a uplatňoval sa retroaktívne od 1. januára 2008.

(19) Pôvodne sa § 8c ods. 1a KStG zaviedol ako dočasné opatrenie, ktoré sa malo uplatňovať do 31. decembra 2009. Dňa 22. decembra 2009 však nemecký parlament v rámci zákona o zrýchlení rastu z 22. decembra 2009 (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) prijal ustanovenie, ktorým z KStG odstránil zodpovedajúcu doložku o zániku platnosti ([15]).

(20) V tomto kontexte je potrebné poznamenať, že straty, ktoré sa prevedú, možno započítať len oproti ziskom reštrukturalizovanej spoločnosti. Nadobúdajúca spoločnosť nemôže tieto straty započítať voči svojim vlastným ziskom. Toto platí dokonca aj vtedy, ak nadobúdajúca spoločnosť konsoliduje svoje daňové záväzky na úrovni skupiny, keďže v § 15 bode 1 prvej vete KStG sa zakazuje prevod strát, ak subjekt (*Organgesellschaft*) predstavuje súčasť konsolidovaného subjektu (*Organschaft*) ([16]). V nemeckých právnych predpisoch o dani z príjmu právnických osôb sa však stanovuje, že takéto straty nezanikajú, ale sú iba „zmrazené“ na úrovni *Organgesellschaft* a možno ich použiť, keď už spoločnosť nie je konsolidovaná. Prevod takýchto „zmrazených“ strát nie je časovo obmedzený.

(21) Nadobúdajúcej spoločnosti z § 8c ods. 1a KStG nepriamo plynú výhody, keďže po úspešnom ukončení procesu reštrukturalizácie sa ustanovením znižuje daňové zaťaženie reštrukturalizovaného subjektu. Nadobúdajúca spoločnosť navyše môže pripojiť časť svojich činností alebo všetky svoje činnosti k nadobudnutej spoločnosti a týmto spôsobom využiť prevedené straty.

3. **Rozhodnutie o začatí konania**

(22) Listom z 24. februára 2010 Komisia informovala nemecké orgány, že rozhodla o začatí konania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ vo vzťahu k opísanému opatreniu zavedenému v § 8c ods. 1a KStG.

(23) V rozhodnutí o začatí konania Komisia dospela k záveru, že v § 8c ods. 1a KStG sa rozlišuje medzi finančne zdravými spoločnosťami, ktoré sú stratové, a spoločnosťami, ktoré sú (potenciálne) nelikvidné alebo nadmerne zadlžené, pričom sa v ňom zvýhodňuje druhá skupina podnikov. Vo svojom predbežnom stanovisku sa Komisia domnievala, že opatrenie je selektívne a predstavuje štátnu pomoc, keďže sa zdalo, že aj ostatné podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ sú splnené. Komisia napokon vyjadrila pochybnosti o zlučiteľnosti opatrenia s článkom 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ podľa výkladu dočasného rámca a s článkom 107 ods. 3 písm. c) ZFEÚ podľa výkladu (v tom čase platných) usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu ([17]) a (v tom čase platných) usmernení pre regionálnu pomoc ([18]).

(24) Po začatí formálneho vyšetrovacieho konania vydalo nemecké spolkové ministerstvo financií pokyn daňovým orgánom zodpovedným za výber daní, aby prestali uplatňovať § 8c ods. 1a KStG, pokým Komisia neprijme konečné rozhodnutie vo veci, a informovali dotknuté subjekty, že ak Komisia vydá negatívne konečné rozhodnutie, štátnu pomoc bude potrebné vrátiť ([19]).

4. **PRIPOMIENKY Nemeckých Orgánov**

(25) Nemecké orgány sa domnievajú, že ustanovenie § 8c ods. 1a KStG nepredstavuje štátnu pomoc, a to z troch dôvodov:

— je v súlade so zásadou súkromného veriteľa (pozri oddiel 4.1),

— nie je selektívne (pozri oddiel 4.2),

— je odôvodnené povahou a logikou nemeckého daňového systému (pozri oddiel 4.3).

([15]) *Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums* (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*), 22. december 2009, BGBl. 2009, časť I, č. 81, s. 3950, článok 2 ods. 3 písm. b).

([16]) Tzv. *vororganschaftliche Verluste*.

([17]) Oznámenie Komisie – Usmernenia Spoločenstva o štátnej pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach (Ú. v. EÚ C 244, 1.10.2004, s. 2).

([18]) Usmernenia pre národnú regionálnu pomoc na roky 2007 – 2013 (Ú. v. EÚ C 54, 4.3.2006, s. 13).

([19]) Obežník spolkového ministerstva financií z 30. apríla 2010 určený daňovým orgánom jednotlivých spolkových krajín zodpovedných za výber daní (*BMF v. 30.4.2010 IV C 2 -S 2745-a/08/10005:002)*, BStBl. 2010, časť I, s. 488.

(26) Nemecké orgány ďalej tvrdia, že nové ustanovenie *Sanierungsklausel* v § 8c ods. 1a KStG v podstate zodpovedá starému ustanoveniu *Sanierungsklausel* v § 8 ods. 4 KStG, ktoré nikdy nebolo predmetom kritiky Komisie (pozri oddiel 4.4), a že viaceré iné členské štáty majú zavedené podobné daňové pravidlá (pozri oddiel 4.5).

4.1. **Súlad so zásadou súkromného veriteľa**

(27) Vo svojom liste z 2. júla 2010 nemecké orgány tvrdia, že zásada súkromného veriteľa sa môže uplatniť vo vzťahu k fiškálnym alebo parafiškálnym pohľadávkam ([20]). Ďalej sa domnievajú. že vzťah nemeckého štátu voči jeho daňovníkom je porovnateľný so vzťahom medzi súkromným veriteľom a dlžníkom, ktorí sú spojení dlhodobou zmluvou (*Dauerschuldverhältnis*), napr. zmluvou o nájme alebo pracovnou zmluvou. Podľa názoru nemeckých orgánov by sa súkromný veriteľ v takomto dlhodobom zmluvnom vzťahu vzdal časti budúcich nárokov, ak by tým umožnil nadobudnutie dlžníka iným podnikom, čím by sa zasa zaistilo pokračovanie tohto dlhodobého zmluvného vzťahu.

4.2. **Neexistencia selektívnosti**

(28) Nemecké orgány sa domnievajú, že § 8c ods. 1a KStG predstavuje všeobecné opatrenie, keďže sa neobmedzuje na žiadne odvetvie, žiadnu veľkosť podnikov ani žiadny región. Poukazujú na skutočnosť, že každý podnik by sa potenciálne mohol bez vlastného zavinenia ocitnúť vo finančných ťažkostiach a stať sa oprávneným na uplatnenie tohto pravidla.

(29) Nemecké orgány poukazujú na to, že samotná Komisia sa vo svojom oznámení o priamom zdaňovaní podnikov z roku 1998 domnievala, že čisto technické daňové opatrenia, ako sú pravidlá o prevode strát, nie sú selektívne „za predpokladu, že sa uplatňujú bez rozdielu na všetky firmy a výrobu všetkých tovarov“, a že „skutočnosť, že niektoré firmy alebo niektoré sektory ťažia viac ako iné z niektorých takýchto daňových opatrení, nemusí nevyhnutne znamenať, že sa na ne vzťahujú pravidlá súťaže riadiace štátnu pomoc“ ([21]).

(30) Nemecké orgány sa domnievajú, že tieto úvahy sú obzvlášť dôležité v súvislosti s priaznivým daňovým zaobchádzaním v oblasti výskumu a rozvoja, ale aj v súvislosti s ochranou životného prostredia, odbornou prípravou a zamestnanosťou. Nemecké orgány zastávajú názor, že fiškálne pravidlá, ktorými sa zvýhodňujú podniky vynakladajúce osobitné úsilie v týchto oblastiach, nie sú selektívne, pretože k nim majú prístup všetky podniky, hoci ich *de facto* viac využijú tie podniky, ktoré pôsobia v určitých konkrétnych odvetviach. Domnievajú sa, že rovnaké zdôvodnenie by malo platiť aj pri fiškálnych pravidlách, ktorými sa zvýhodňujú podniky v ťažkostiach, ktoré sú nadobudnuté na účely reštrukturalizácie.

(31) Nemecké orgány tvrdia, že Súdny dvor a Všeobecný súd akceptovali, že opatrenie, ktorým sa zvýhodňujú výlučne podniky v ťažkostiach, v zásade môže predstavovať všeobecné opatrenie, ktoré nie je selektívne. V tejto súvislosti citujú najprv rozsudok vo veci DM Transport ([22]), v ktorom Súdny dvor v prípade belgickej úľavy na platbách pre podniky v ťažkostiach rozhodol takto:

> „Francúzska vláda tvrdí, že úľavy na platbách príspevkov na sociálne zabezpečenie nepredstavujú štátnu pomoc, ak sú za rovnakých podmienok poskytované každému podniku s finančnými ťažkosťami. Zdá sa, že o takýto prípad ide aj pri režime zavedenom v belgických právnych predpisoch. Komisia však tvrdí, že ONSS má pri poskytovaní úľav na platbách príspevkov diskrečnú právomoc.
>
> Zo znenia článku 92 ods. 1 zmluvy vyplýva, že na všeobecné opatrenia, ktoré nezvýhodňujú iba niektoré podniky alebo výrobu iba niektorých tovarov, sa toto ustanovenie nevzťahuje. Ak však orgán poskytujúci finančnú pomoc má priestor na voľné uváženie, ktorý mu umožňuje rozhodovať o príjemcoch alebo podmienkach, za ktorých sa finančná pomoc poskytuje, takúto pomoc nemožno považovať za pomoc všeobecnej povahy (pozri v tomto zmysle rozsudok vo veci C-241/94, Francúzsko/Komisia, Zb. 1996, s. I-4551, body 23 a 24).
>
> Je teda úlohou vnútroštátneho súdu rozhodnúť v hlavnom konaní, či ONSS má diskrečnú právomoc v prípade poskytovania úľav na platbách príspevkov alebo nie, a ak nie, či sú tieto úľavy poskytnuté zo strany ONSS všeobecnej povahy alebo či zvýhodňujú určité podniky.“

([20]) Nemecko odkazuje na rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) zo 14. septembra 2004, Španielsko/Komisia, C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521, body 15 a 26, ako aj na rozsudok Súdneho dvora (šiesta komora) z 29. júna 1999, DM Transport, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, body 22 a 25.

([21]) Body 13 a 14 oznámenia Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 10.12.1998, s. 3).

([22]) Rozsudok Súdneho dvora (šiesta komora) z 29. júna 1999, DM Transport, vec C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, body 26 až 28.

(32) Nemecké orgány ďalej citujú rozsudok vo veci HAMSA ([23]), v ktorej španielske orgány tvrdili, že opatrenie nie je selektívne, pretože sa uplatňuje na všetky podniky v ťažkostiach. Súd prvého stupňa v tejto otázke konštatoval:

> „V prerokovávanej veci nie je možné prijať tvrdenie žalobcu a Španielskeho kráľovstva, že španielskym zákonom z 26. júla 1922 o zastavení platieb sa zavádza všeobecný postup uplatniteľný na všetky podniky v ťažkostiach. Zákon síce nie je možné selektívne uplatňovať v prospech niektorých skupín podnikov alebo odvetví činnosti, avšak odpustenie dlhov, ktoré Komisia kritizuje, nevyplýva automaticky z uplatňovania zákona, ale z rozhodnutí príslušných verejných orgánov založených na voľnom uvážení. Podľa ustálenej judikatúry sa navyše v prípade, že orgán poskytujúci finančnú pomoc má priestor na voľné uváženie, ktorý mu umožňuje rozhodovať o príjemcoch alebo podmienkach, za ktorých sa finančná pomoc poskytuje, takúto pomoc nemožno považovať za pomoc všeobecnej povahy (vec C-256/97, DM Transport, Zb. 1999, s. I-3913, bod 27).“

(33) Nemecké orgány tvrdia, že na rozdiel od opatrení, o ktoré išlo vo veciach DM Transport a HAMSA, sa v § 8c ods. 1a KStG nestanovujú rozhodnutia verejných orgánov založené na voľnom uvážení, ale jeho uplatňovanie vyplýva automaticky zo zákona. Ustanovenie § 8c ods. 1a KStG, v ktorom sa uplatňuje argument *a contrario*, teda nie je selektívne.

(34) Nemecké orgány sa takisto domnievajú, že § 8c ods. 1a KStG predstavuje súčasť súboru pravidiel, ktoré tvoria nemecké insolvenčné právo. Oprávnenosť podniku sa zakladá predovšetkým na pojmoch nelikvidita, hroziaca nelikvidita a nadmerná zadlženosť, ktoré sú vymedzené v *Insolvenzordnung* a na základe ktorých je podnik oprávnený na začatie insolvenčného konania.

(35) Nemecké orgány v súvislosti s otázkou selektívnosti dospeli k záveru, že podľa stanoviska Komisie každé zníženie dane, a to dokonca aj v prípade, že by bolo všeobecne uplatniteľné, predstavuje štátnu pomoc a že takéto stanovisko je v rozpore so ZFEÚ.

4.3. **Odôvodnenie povahou alebo všeobecnou schémou daňového systému**

(36) Nemecké orgány sa domnievajú, že výnimka stanovená v § 8c ods. 1a KStG je odôvodnená povahou a všeobecnou schémou nemeckého systému zdaňovania právnických osôb. Tvrdia, že medzi podnikmi v ťažkostiach, ktoré treba reštrukturalizovať, a inými podnikmi existuje objektívny rozdiel a že tento objektívny rozdiel odôvodňuje rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v ťažkostiach, ktoré boli nadobudnuté na účely reštrukturalizácie. Nemecké orgány zakladajú svoje tvrdenie na troch úvahách.

(37) Po prvé tvrdia, že zatiaľ čo finančne zdravé podniky majú možnosť výberu, či sa budú financovať na kapitálových trhoch alebo budú hľadať iný podnik, ktorý by mal záujem o ich nadobudnutie, podniky v ťažkostiach majú iba druhú možnosť, t. j. musia hľadať nadobúdateľa, pretože nebudú schopné získať cudzí kapitál na kapitálových trhoch ani dostať bankový úver. V dôsledku toho budú podniky v ťažkostiach systematicky prichádzať o možnosť prevodu strát, zatiaľ čo zdravé podniky vždy majú možnosť výberu medzi dlhovým financovaním a hľadaním kupujúceho.

(38) Po druhé tvrdia, že *ratio legis* § 8c ods. 1 KStG, ktorým je predchádzanie obchodovaniu s prázdnymi schránkovými spoločnosťami s akumulovanými stratami, si nevyžaduje vylúčenie možnosti prevodu strát v situáciách, keď sa nadobudnutie realizuje na účel reštrukturalizácie, nie výlučne na účel fiškálnej optimalizácie. Ak by § 8c ods. 1a KStG nebol obmedzený na nadobúdanie podnikov vo finančných ťažkostiach na účel reštrukturalizácie, teda ak by sa vzťahoval aj na iné nadobudnutia, tento *ratio legis* by nebolo možné naplniť.

(39) Po tretie tvrdia, že účelom § 8c ods. 1 KStG je zabezpečiť, aby sa predajná cena účastí v podnikoch zakladala výlučne na hospodárskej hodnote podniku bez hodnoty akumulovaných strát na účel fiškálnej optimalizácie. V prípade nadobudnutia podniku v ťažkostiach na účel reštrukturalizácie však podľa stanoviska nemeckých orgánov možná hodnota akumulovaných strát nezohráva významnú úlohu. S cieľom preukázať toto tvrdenie poznamenali, že v účtovníctve daňovo konsolidovaného subjektu nepripisujú účtovníci možným prevedeným stratám nezdravého podniku žiadnu hodnotu.

(40) Na základe týchto troch kumulatívnych dôvodov sa nemecké orgány domnievajú, že aj keby bol § 8c ods. 1a KStG *prima facie* selektívny, v každom prípade je odôvodnený povahou a všeobecnou schémou systému zdaňovania právnických osôb v Nemecku.

([23]) Rozsudok Súdu prvého stupňa (piata rozšírená komora) z 11. júla 2002, HAMSA/Komisia, vec T-152/99, ECLI:EU:T:2002:188, bod 157.

4.4. **Vzťah medzi novým a starým ustanovením *Sanierungsklausel***

(41) Nemecké orgány poukazujú na skutočnosť, že ustanovením § 8c KStG sa od 1. januára 2008 nahradilo podobné pravidlo, a to § 8 ods. 4 KStG. Poznamenali, že obe pravidlá majú ten istý cieľ, a to vylúčiť obchodovanie s prázdnymi schránkovými spoločnosťami s akumulovanými stratami.

(42) Nemecké orgány uvádzajú, že Komisia nikdy nenaznačila žiadne možné problémy v súvislosti s § 8 ods. 4 KStG a že by sa preto mohlo zdať, že toto pravidlo nepredstavuje štátnu pomoc.

(43) Preto sa domnievajú, že stanovisko Komisie v tejto súvislosti nie je koherentné.

4.5. **Podobné pravidlá v iných daňových systémoch**

(44) Nemecké orgány naznačili, že pravidlá porovnateľné s § 8c ods. 1a KStG majú zavedené mnohé iné členské štáty. V tejto súvislosti uvádzajú Belgicko, Fínsko, Holandsko, Luxembursko, Rakúsko a Taliansko. Poukazujú na skutočnosť, že Komisia napriek veľkej podobnosti systémov neprijala voči týmto členským štátom v rámci svojich právomocí v oblasti štátnej pomoci žiadne opatrenie.

(45) V odpovedi na odôvodnenie 34 rozhodnutia o začatí konania, v ktorom sa uvádzajú opatrenia Komisie, ktoré prijala v súvislosti s francúzskym systémom, nemecké orgány takisto zdôrazňujú, že nemecký systém sa líši od francúzskeho systému, ktorý je obmedzený na určité odvetvia hospodárstva a zahŕňa úplné oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb.

5. **VÝVOJ PO PRIJATÍ ROZHODNUTIA Z ROKU 2011 A PO JEHO ZRUŠENÍ**

(46) Po prijatí rozhodnutia z roku 2011 Nemecko pozastavilo uplatňovanie opatrenia do vydania právoplatného rozsudku Všeobecného súdu alebo Súdneho dvora ([24]).

(47) Nemecký spolkový ústavný súd (*Bundesverfassungsgericht*) 29. marca 2017 dospel k záveru, že pomerný zánik strát v prípade prevodu 25 % – 50 % základného kapitálu, členských práv, vlastníckych práv alebo hlasovacích práv v zmysle § 8c ods. 1 KStG je protiústavný, a požadoval, aby nemecký parlament zmenil ustanovenie do 31. decembra 2018 ([25]). Nemecký parlament následne odstránil (so spätnou účinnosťou k 21. decembru 2007) pomerný zánik strát v prípade prevodu 25 % – 50 % základného kapitálu, členských práv, vlastníckych práv alebo hlasovacích práv a ponechal iba úplný zánik strát v prípade, že dôjde k prevodu viac ako 50 % takéhoto kapitálu alebo práv na iný subjekt ([26]).

(48) Po zrušení rozhodnutia z roku 2011 Súdnym dvorom Nemecko takisto 11. decembra 2018 znovu zaviedlo do KStG *Sanierungsklausel* (§ 8c ods. 1a) (so spätnou účinnosťou od roku 2008) ([27]).

6. **POSÚDENIE OPATRENIA**

(49) Podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ „pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi“.

(50) Opatrenie sa teda považuje za pomoc v zmysle tohto ustanovenia, ak sú splnené tieto podmienky: i) opatrenie musí byť pripísateľné štátu a financované zo štátnych prostriedkov; ii) podniku sa ním musí priznávať výhoda; iii) táto výhoda musí byť selektívna a iv) opatrenie musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže a ovplyvňovať obchod medzi členskými štátmi.

(51) Na to, aby sa opatrenie považovalo za štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, musia byť splnené všetky štyri podmienky, pretože tieto podmienky sú kumulatívne. Komisia najprv preskúma podmienku spojenú s poskytnutím selektívnej výhody.

([24]) Článok 4 ods. 2 písm. a) (zmena ustanovenia § 34 ods. 7c KStG) zákona, ktorým sa transponuje smernica o vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení a ktorým sa menia zákony o zdaňovaní (*Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften*), 7. december 2011, BGBl. 2011, časť I, č. 64, s. 2592.

([25]) Rozsudok spolkového ústavného súdu (*Bundesverfassungsgericht*) z 29. marca 2017, 2 BvL 6/11 https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20170329_2bvl000611.html.

([26]) Článok 6 ods. 2 (zmena § 8c ods. 1 KStG) zákona na predchádzanie stratám na daniach z obratu v prípade predaja výrobkov cez internet, ktorým sa menia ďalšie zákony o zdaňovaní (*Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*), 11. december 2018, BGBl. 2018, časť I, č. 45, s. 2338.

([27]) Článok 6 ods. 6 písm. b) (zmena ustanovenia § 34 ods. 6 KStG) zákona *Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*.

(52) Pri posúdení existencie výhody by sa mala finančná situácia podniku v nadväznosti na opatrenie zo zásady porovnať s jeho finančnou situáciou, ak by opatrenie nebolo prijaté ([28]).

(53) S cieľom preukázať možné daňové zvýhodnenie v súvislosti s daňovými opatreniami je nevyhnutné predovšetkým posúdiť, či daňové zaobchádzanie vo vzťahu k subjektu poskytuje tomuto subjektu výhodu v porovnaní so všeobecným alebo „normálnym“ daňovým režimom ([29]). Posúdenie výhody je teda úzko prepojené s posúdením kritéria selektivity (v prípade ktorého sa takisto posudzuje existencia odchylného daňového zaobchádzania v porovnaní so všeobecnými daňovými pravidlami).

(54) Podľa ustálenej judikatúry ([30]) sa posúdenie závažnej selektivity fiškálneho opatrenia uskutočňuje v troch krokoch. Po prvé, je nevyhnutné určiť a preskúmať bežný alebo „normálny“ režim (ako „referenčný systém“) uplatniteľný v dotknutom členskom štáte. Po druhé, vo vzťahu k tomuto bežnému alebo „normálnemu“ režimu je potrebné posúdiť a určiť, či môže byť nejaká výhoda vyplývajúca z dotknutého daňového opatrenia selektívna. K tomu musí dôjsť preukázaním, že opatrenie sa odchyľuje od tohto bežného režimu, pretože rozlišuje medzi hospodárskymi subjektami, ktoré sú z hľadiska cieľa, ktorý sa režimom sleduje, v porovnateľnej faktickej a právnej situácii. Po tretie, ak takáto odchýlka existuje, je potrebné preskúmať, či vyplýva z povahy alebo všeobecnej schémy daňového systému, ktorého je súčasťou, a mohla by sa teda odôvodniť povahou alebo logikou systému. V tomto kontexte je na členskom štáte, aby preukázal, že rozdielne daňové zaobchádzanie je priamo odvodené zo základných alebo hlavných zásad tohto systému.

(55) V tejto veci vyplýva z rozsudkov Súdneho dvora ([31]), že pravidlá dane z príjmu právnických osôb platné v Nemecku vo všeobecnosti na všetky podniky predstavujú referenčný systém a že medzi ne patrí aj všeobecné pravidlo prevodu strát v zmysle § 8 ods. 1 KStG. Účelom týchto pravidiel je zdaňovanie ziskov právnických osôb s cieľom získať výnosy do rozpočtu v súlade so zásadou platobnej schopnosti.

(56) V § 8 ods. 1 KStG sa stanovuje (odkazom na § 10d EStG), že subjekty, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb, môžu na daňové účely previesť straty, ktoré vznikli v daňovom roku do budúcich daňových rokov (až po hornú hranicu vo výške 1 milión EUR ročne).

(57) Súdny dvor v bode 102 rozsudku vo veci Andres ([32]) dospel k záveru, že pravidlo, ktorým sa riadi zánik strát, bolo samo výnimkou z pravidla prevodu strát a že preskúmanie obsahu týchto ustanovení malo umožniť konštatovanie, že schéma o prevode daňových strát mala za následok určenie situácie, ktorá patrí pod všeobecné pravidlo prevodu strát.

(58) Preto za daných okolností prípadu nie je potrebné určiť, či sú pravidlá proti zneužívaniu súčasťou referenčného systému, pretože v každom prípade sa zdá, že analýza Súdneho dvora vylučuje, že by bola schéma o prevode daňových strát v rozpore s cieľom týchto pravidiel ([33]) a že by sa od nich odchyľovala ([34]).

(59) S cieľom posúdiť, či *Sanierungsklausel* podľa § 8c ods. 1a KStG predstavuje selektívnu výhodu, musí Komisia určiť, či je dotknuté daňové opatrenie odchýlkou od všeobecného systému do takej miery, že rozlišuje medzi subjektami, ktoré sú z hľadiska cieľa sledovaného všeobecným daňovým systémom v porovnateľnej faktickej a právnej situácii.

([28]) Pozri rozsudok Súdneho dvora z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia, vec 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, bod 17.

([29]) Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, vec C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, body 50 až 52; rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) z 8. decembra 2011, France Télécom/Commission, vec C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, bod 24.

([30]) Pozri napríklad rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) z 8. septembra 2011, Paint Graphos a iní, veci C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, body 49 a 71; rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a Komisia/Banco Santander a Santusa, veci C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, body 57 a 58.

([31]) Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Komisia, vec C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Nemecko/Komisia, vec C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Nemecko/Komisia, vec C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Lowell Financial Services/Komisia, vec C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([32]) Rozsudok Súdneho dvora (druhá komora) z 28. júna 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Komisia, vec C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

([33]) To by spočívalo v predchádzaní tomu, aby spoločnosti neoprávnene znižovali svoj základ dane pomocou využívania prevedených strát prázdnych schránkových spoločností.

([34]) Navyše by bolo možné tvrdiť, že požiadavkou stanovenou v *Sanierungsklausel* zachovať základné obchodné štruktúry a činnosť spoločnosti sa vylučuje zneužitie.

(60) Vzhľadom na skutočnosť, že v § 8c ods. 1a KStG sa spoločnostiam, ktoré sú nelikvidné či nadmerne zadlžené (alebo im hrozí nelikvidita či nadmerná zadlženosť) a sú v reštrukturalizácii, umožňuje prevod strát, opatrenie sa neodchyľuje od všeobecného pravidla prevodu strát podľa § 8 ods. 1 KStG.

(61) Na základe toho Komisia dospela k záveru, že v § 8c ods. 1a KStG sa právnickým osobám, na ktoré sa uplatňuje, neposkytuje selektívna výhoda.

(62) Vzhľadom na uvedené zistenie nie je potrebné posudzovať ďalšie tvrdenia nemeckých orgánov v súvislosti s neexistenciou selektívnej výhody. Takisto nie je potrebné posudzovať zostávajúce podmienky, ktoré musia byť splnené, aby sa opatrenie považovalo za pomoc, keďže na to, aby sa opatrenie považovalo za štátnu pomoc, musia byť splnené všetky štyri podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pretože tieto podmienky sú kumulatívne.

7. **ZÁVER**

(63) Na základe uvedených skutočností Komisia dospela k záveru, že § 8c ods. 1a KStG (*Sanierungsklausel*) nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Schéma o prevode daňových strát v prípade reštrukturalizácie spoločností v ťažkostiach podľa § 8c ods. 1a KStG (*Sanierungsklausel*) nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

Článok 2

Toto rozhodnutie je určené Spolkovej republike Nemecko.

V Bruseli 22. januára 2020

Za Komisiu
Margrethe VESTAGER
výkonná podpredsedníčka