IV

(Akty, ktoré sa prijali pred 1. decembrom 2009 podľa Zmluvy o ES, Zmluvy o EÚ a Zmluvy o Euratome)

ROZHODNUTIE KOMISIE

z 28. októbra 2009

o štátnej pomoci C 10/07 (ex NN 13/07), ktorú Maďarsko poskytlo za účelom odpočtu vnútroskupinových úrokov z daňového základu

[oznámené pod číslom K(2009) 8130]

(Iba maďarské znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

(2010/95/ES)

KOMISIA EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva, a najmä na jej článok 88 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 uvedenými ustanoveniami ([1]) a so zreteľom na tieto pripomienky,

keďže:

I. POSTUP

(1) Maďarské orgány zaviedli od januára 2003 nové predpisy, podľa ktorých sú čisté úrokové výnosy medzi prepojenými spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny daňovo zvýhodnené. Opatrenie nebolo notifikované Európskej komisii. Listom z 19. novembra 2004 Komisia požiadala maďarské orgány o príslušné informácie, ktoré jej boli poskytnuté 14. decembra 2004.

(2) Dňa 21. marca 2007 Komisia informovala Maďarsko o svojom rozhodnutí začať konanie podľa článku 88 ods. 2 v súvislosti so schémou pomoci. Po dvoch predĺženiach lehoty Maďarsko odpovedalo listom z 20. júna 2007.

(3) Rozhodnutie Komisie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([2]), a zainteresované strany boli vyzvané, aby predložili pripomienky. Americká obchodná komora v Maďarsku predložila pripomienky 20. júla 2007, Holandsko 26. júla 2007 a spoločnosť MOL Plc 26. júla 2007. Tieto pripomienky boli postúpené Maďarskej republike, ktorá na ne odpovedala e-mailom zo 6. septembra 2007.

(4) Listom z 12. februára 2008 Komisia požiadala maďarské orgány o dodatočné informácie. Odpovede boli zaslané v listoch z 28. apríla 2008, 19. júna 2008 a 13. októbra 2008.

(5) Listom z 24. júna 2009 maďarské orgány informovali Komisiu o svojom zámere zrušiť schému pomoci k 1. januáru 2010.

(6) Dňa 29. júna 2009 parlament Maďarskej republiky schválil zmeny daňového zákona v roku 2010, ktorým sa okrem iného zrušilo 50 % zníženie dane z príjmu právnických osôb v prípade výnosov z vnútroskupinového dlhového financovania. Zákon bol uverejnený v maďarskej zbierke zákonov 9. júla 2009.

(7) Maďarské orgány predložili ďalšie informácie e-mailom z 1. októbra 2009.

([1]) Ú. v. EÚ C 142, 27.6.2007, s. 12.

([2]) Pozri poznámku pod čiarou č. 1.

II. **PODROBNÝ OPIS OPATRENIA**

(8) Opatrenie umožňuje subjektu, aby si pri zdaňovaní v Maďarsku znížil daňový základ o 50 % čistých úrokov prijatých od prepojených spoločností, čo je zostatok prijatých úrokov od prepojených spoločností po odpočítaní zaplatených úrokov týmto spoločnostiam ([3]). To znamená, že sa zdaňuje iba polovica čistých prijatých úrokov, zatiaľ čo pri bežnom uplatňovaní daňového systému by sa musela zdaňovať celá suma. Na úrovni prepojenej spoločnosti platiacej čistý úrok sa k daňovému základu ([4]) pripočíta 50 % sumy zaplateného čistého úroku. Takže namiesto úplného odpočtu čistého úroku plateného v rámci bežného daňového systému si spoločnosti z daňového základu odpočítajú iba polovicu tejto sumy. Táto schéma sa vzťahuje iba na úroky prijaté od prepojených spoločností a zaplatené týmto spoločnostiam.

(9) Prepojená spoločnosť sa definuje ako ([5]):

a) spoločnosť, v ktorej má daňovník priamo alebo nepriamo väčšinový podiel;

b) spoločnosť, ktorá má priamo alebo nepriamo väčšinový podiel v spoločnosti daňovníka;

c) všetky ďalšie spoločnosti, ak má tretia spoločnosť priamo alebo nepriamo väčšinový podiel tak v spoločnosti daňovníka ako aj v takejto ďalšej spoločnosti;

d) zahraničná spoločnosť a jej stále miesto prevádzky v Maďarskej republike, stále miesta prevádzky zahraničnej spoločnosti, miesto prevádzky zahraničnej spoločnosti v Maďarskej republike a osoby, ktoré stoja so zahraničnou spoločnosťou vo vzťahu definovanom v písmenách a) až c).

Termín „väčšinový podiel“ sa týka aj situácie, keď má niektorá strana právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu výkonných riadiacich pracovníkov a členov dozornej rady. Pri určovaní, či existuje väčšinový podiel, sa spoločne zohľadňujú aj hlasovacie práva blízkych príbuzných.

([3]) Ak napríklad spoločnosť od prepojených spoločností prijme úrok v hodnote 100 a prepojeným spoločnostiam zaplatí úrok v hodnote 60, zostatok je 40, čo je hodnota prijatého čistého úroku.

([4]) Ak spoločnosť od prepojených spoločností prijme úrok v hodnote 100 a prepojeným spoločnostiam zaplatí úrok v hodnote 160, zostatok je 60, čo je hodnota zaplateného čistého úroku.

([5]) Článok 4 ods. 23 zákona LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend.

Maximálna odpočítateľná suma

(10) Celková suma osobitných odpočtov vrátane odpočtov vnútroskupinových úrokov nesmie presahovať 50 % zisku pred zdanením ([6]).

Možnosť neuplatňovania

(11) Daňovník sa môže každoročne rozhodnúť, či bude alebo nebude uplatňovať opatrenie. Ak sa spoločnosť so zaplateným čistým úrokom rozhodne, že nebude uplatňovať opatrenie, nemusí sa tým už opísaným spôsobom zvýšiť jej daňový základ, a môže uplatniť bežný daňový režim v podobe úplného odpočtu zaplateného úroku za predpokladu, že túto skutočnosť oznámi všetkým svojim prepojeným spoločnostiam (domácim aj zahraničným), ktorým boli zaplatené (alebo budú zaplatené) úroky, alebo od ktorých sa úroky prijali (alebo sa prijmú) ([7]). V takom prípade prepojené spoločnosti uplatňujúce opatrenie nezohľadňujú úroky prijaté od daňovníka alebo zaplatené daňovníkovi, keď počítajú daňový základ vzhľadom na platby úrokov ([8]).

(12) Maďarské orgány nemajú žiadne diskrečné práva, keďže, ako je uvedené v predchádzajúcom bode, prepojená spoločnosť rozhoduje, či vzhľadom na čistý zaplatený úrok uplatní alebo neuplatní opatrenie.

Príjemcovia

(13) Tento právny predpis sa vzťahuje na právne subjekty, európske spoločnosti, európske združenia, družstvá a stále zastúpenia zahraničných spoločností. Toto ustanovenie sa neuplatňuje na poisťovne, finančné inštitúcie, investičné podniky, ani na mikropodniky a malé podniky ([9]).

Právny základ

(14) Právny základ tohto opatrenia tvoria tieto ustanovenia zákona LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend: článok 7 ods. 1 písm. k), článok 7 ods. 14 a 16, článok 8 ods. 1 písm. k), článok 8 ods. 2 a článok 29/D ods. 15

([6]) Článok 7 ods. 14 zákona LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend.

([7]) Článok 29/D ods. 15 zákona LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend.

([8]) Ak spoločnosť A prijme úroky od dvoch prepojených spoločností, a to v hodnote 50 od spoločnosti B a 60 od spoločnosti C, a spoločnosť B sa rozhodne neuplatňovať opatrenie a nezvýšiť svoj daňový základ, spoločnosť A môže pri uplatňovaní opatrenia použiť len úrok v hodnote 60 prijatý od spoločnosti C. Spoločnosť A teda podlieha plnému zdaneniu, pokiaľ ide o úrok v hodnote 50 prijatý od spoločnosti B, avšak v prípade úroku v hodnote 60 prijatého od spoločnosti C musí zdaniť len polovičnú sumu.

([9]) Malý podnik sa definuje ako podnik s menej než 50 zamestnancami, ktorého ročný obrat a/alebo celková ročná súvaha nepresiahnu 10 miliónov EUR. Mikropodnik sa definuje ako podnik s menej než 10 zamestnancami, ktorého ročný obrat a/alebo celková ročná súvaha nepresiahnu 2 milióny EUR.

(15) Súčasný právny predpis obsahuje v porovnaní s pôvodnými ustanoveniami opatrenia určité úpravy v zmysle oprávnených príjemcov, ktoré vstúpili do platnosti 1. januára 2003. V pôvodnom právnom predpise k príjemcom nepatrili európske spoločnosti a európske združenia, keďže Maďarská republika ešte nebola členom Európskej únie. Štatút európskej spoločnosti vstúpil do platnosti 8. októbra 2004 a štatút európskeho združenia bol prijatý 22. júla 2003 a do platnosti vstúpil 16. augusta 2006. Keďže spoločnosti rizikového kapitálu sa už v Maďarskej republike od 1. júna 2004 nemôžu zakladať, boli vylúčené aj zo zoznamu oprávnených spoločností.

Trvanie

(16) Na trvanie opatrenia sa od začiatku nevzťahujú žiadne obmedzenia. Ako však už bolo uvedené, zákonom sa opatrenie od 1. januára 2010 ruší.

Rozpočet

(17) Maďarsko poskytlo tieto údaje o vplyve opatrenia na rozpočtové zdroje Maďarska:

[v 1 000 HUF ([1])

Rok	Súvaha opravných položiek daňového základu (zníženie/zvýšenie) v dôsledku opatrenia	Vplyv opatrenia na zdaňovanie
2003	2 280 424	410 476
2004	4 478 141	716 503
2005	7 279 164	1 164 666
2006	125 992 638	20 158 822

([1]) Maďarský forint – približný výmenný kurz pre príslušné roky je 250 HUF = 1 EUR.

(18) Celkovo sa vplyv opatrenia v príslušných rokoch dá vyčísliť približne na 24 miliárd HUF (96 miliónov EUR) ([10]).

III. DÔVODY NA ZAČATIE KONANIA

(19) V rozhodnutí o začatí konania Komisia vyjadrila pochybnosti o tom, či schéma predstavuje všeobecné opatrenie, pretože k výhodám preferenčného zdaňovania vnútroskupinových úrokových platieb nemajú rovnaký prístup všetky spoločnosti v Maďarskej republike.

(20) Čo sa týka existencie hospodárskej výhody, Komisia zastávala názor, že na úrovni jednotlivej spoločnosti patriacej do určitej skupiny poskytuje schéma výhodu podnikom, ktoré od prepojených spoločností na základe prijatých úrokových platieb vykazujú kladný čistý úrok.

(21) Na úrovni celej skupiny Komisia zdôraznila, že schéma predstavuje výhodu v cezhraničných situáciách s úrokmi prichádzajúcimi do krajiny, keď spoločnosť, ktorá prijíma úrok, sídli v Maďarsku, zatiaľ čo spoločnosť, ktorá platí úrok, má sídlo v zahraničí.

(22) Komisia ďalej vysvetlila, že opatrenie neposkytuje ďalšie výhody v cezhraničných situáciách s úrokmi odchádzajúcimi z krajiny, keď spoločnosť, ktorá prijíma úrok, sídli v zahraničí a spoločnosť, ktorá platí úrok, má sídlo v Maďarsku. Podobne aj v domácej situácii, t. j. keď majú obidve spoločnosti sídlo v Maďarsku, na úrovni skupiny takáto výhoda v zásade nevzniká.

(23) Čo sa týka kritéria selektivity, Komisia po prvé poznamenala, že poisťovne, finančné inštitúcie, investičné podniky a spoločnosti rizikového kapitálu, ako aj malé podniky, sú *de jure* z rozsahu opatrenia vylúčené. Po druhé, na úrovni jednotlivej spoločnosti využívajú v rámci schémy výhody nižšieho zdaňovania vnútroskupinových čistých úrokov len spoločnosti, ktoré sú súčasťou skupiny. Po tretie, na úrovni skupiny sa schéma javí ako výhodná pre cezhraničné situácie s úrokmi prichádzajúcimi do krajiny, keď spoločnosť prijímajúca čistý úrok sídli v Maďarsku, zatiaľ čo spoločnosť vyplácajúca čistý úrok má sídlo v zahraničí. Po štvrté, možnosť každoročne zamietnuť uplatňovanie opatrenia schémy je ďalším faktorom, na základe ktorého sa opatrenie považuje za výnimku z maďarského daňového systému.

(24) Komisia má tiež pochybnosti o tom, či boli vyššie uvedené výnimky odôvodnené „povahou alebo všeobecným usporiadaním“ daňového systém, a preto považuje opatrenie za nezlučiteľné so spoločným trhom.

(25) Nakoniec Komisia zastávala názor, že opatrenie nemožno považovať za existujúcu pomoc, keďže nespĺňa žiadne podmienky stanovené v prílohe IV.3 k Aktu o pristúpení.

([10]) Za nasledujúce roky neposkytla Maďarská republika žiadne údaje.

IV. **PRIPOMIENKY MAĎARSKÝCH ORGÁNOV**

Právny základ posúdenia

(26) Maďarské orgány sa domnievajú, že z dôvodu nedostatočnej harmonizácie v oblasti priameho zdaňovania na úrovni Spoločenstva sa opatrenie musí posudzovať na základe ustanovení Zmluvy o ES, ktorou sa upravuje aproximácia zákonov podľa článkov 96 a 97 Zmluvy o ES, a nie na základe pravidiel štátnej pomoci. Maďarské orgány sa odvolávajú na judikatúru Európskeho súdneho dvora (ESD), v ktorej sa stanovuje, že priame zdaňovanie patrí do právomocí členských štátov, ale že členské štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Spoločenstva o priamom zdaňovaní. V tejto súvislosti maďarské orgány argumentujú, že parametre opatrenia do značnej miery ovplyvnilo dodržiavanie slobody usadiť sa.

Cieľ opatrenia

(27) Cieľom opatrenia je, aby sa vnútroskupinové dlhové financovanie zabezpečujúce optimálne rozdelenie likvidity uskutočňovalo bez zdaňovania, ktoré by ovplyvňovalo podnikateľské rozhodnutia o prevádzke a financovaní.

(28) Na rozdiel od väčšiny členských štátov v Maďarsku neexistuje zdaňovanie skupín. Zdaňovanie skupín umožňuje v jednom roku kompenzovať stratu (domáceho) člena skupiny ziskom iného (domáceho) člena skupiny. Rozpočtové zdroje neumožňujú zavedenie úplného systému zdaňovania skupiny. Maďarské pravidlo sa preto zaviedlo ako alternatívne riešenie zdaňovania skupiny s cieľom čiastočne znížiť konkurenčnú nevýhodu v porovnaní s inými členskými štátmi s úplným systémom zdaňovania skupiny.

(29) Tým, že sa umožní odpočítať 50 % prijatých úrokov a symetricky (na dosiahnutie cieľa daňovej politiky) zvýšiť zisk o 50 % úrokov zaplatených prepojeným spoločnostiam, sa znižuje rozdiel medzi kapitálovým a dlhovým financovaním vnútri skupiny, pretože dividendy zaplatené za kapitálovú dotáciu sú oslobodené od dane, zatiaľ čo úroky zaplatené za úver sa zdaňujú.

(30) Podľa maďarských orgánov toto opatrenie predstavuje čiastočné zdaňovanie skupín uplatňované iba na úrokový výnos. Ide o všeobecne uplatňované pravidlo, na základe ktorého sa nezvýhodňuje žiadny podnik ani výroba tovarov. Zdaňovanie skupiny je všeobecnou vlastnosťou daňového systému v niektorých členských štátoch a podľa informácií maďarských orgánov Komisia nespochybnila jeho zlučiteľnosť so Zmluvou o ES.

Existencia štátnej pomoci v zmysle článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES

(31) Maďarské orgány sa domnievajú, že príslušná schéma nepredstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES, pretože nie sú splnené kritériá týkajúce sa i) hospodárskej výhody; ii) selektivity a iii) štátnych zdrojov.

Hospodárska výhoda

(32) Podľa rozhodnutia o začatí konania opatrenie predstavuje výhodu i) na úrovni jednotlivej spoločnosti umožnením odpočtu 50 % čistého úrokového výnosu z daňového základu a ii) na úrovni skupiny vtedy, keď maďarský člen skupiny financuje člena skupiny v zahraničí a prijíma úrokový výnos, z ktorého si tiež môže odpočítať 50 %.

(33) Maďarské orgány argumentujú, že opatrenie môže poskytovať výhodu jednotlivej spoločnosti, ale nevýhodu ostatným stranám úverovej transakcie, a preto je symetrické len vo výhradne domácich vzťahoch. Môže poskytovať výhodu aj celej skupine, ale táto výhoda je obmedzená na rýchlejšie kompenzovanie úrokovej straty jedného člena skupiny úrokovým výnosom iného člena skupiny, ako v prípade iných systémov zdaňovania.

(34) Maďarské orgány ďalej argumentujú, že v cezhraničných situáciách, keď prepojená spoločnosť získavajúca vnútroskupinový úver a platiaca úrok má sídlo v zahraničí, sa získanie výhody odvíja od miery zdanenia uplatňovanej v členskom štáte, v ktorom táto spoločnosť sídli. Výhoda nevzniká v dôsledku toho, že maďarské opatrenie má charakter pomoci, ale vyplýva výhradne z rozdielu medzi pravidlami zdaňovania členských štátov, ktoré sa pri posudzovaní opatrenia nemôžu brať do úvahy. Keby boli zahraničné právne predpisy rovnaké ako maďarské právne predpisy, výhoda zistená Komisiou by už neexistovala.

(35) Okrem toho, ako sa uvádza v rozhodnutí Komisie o medzinárodných finančných činnostiach v Holandsku ([11]), existencia výhody sa musí posudzovať v rámci pravidiel štátnej pomoci výhradne na vnútroštátnej úrovni. V tomto zmysle maďarské orgány konštatujú, že v domácich situáciách opatrenie nenarúša hospodársku súťaž a nepredstavuje žiadnu výhodu, pretože je daňovo neutrálne.

([11]) Odsek 82 rozhodnutia Komisie 2003/515/ES zo 17. februára 2003 o štátnej pomoci realizovanej Holandskom v oblasti medzinárodných finančných činností (Ú. v. EÚ L 180, 18.7.2003, s. 52).

(36) Maďarské orgány nesúhlasia s Komisiou, že opatrenie predstavuje výhodu pre cezhraničné transakcie (s úrokmi prichádzajúcimi do krajiny). Maďarské orgány argumentujú, že už samotná 16 % efektívna sadzba dane z príjmu právnických osôb môže byť stimulom, aby skupiny vykonávali svoje činnosti v Maďarsku. Potenciálna výhoda nie je daňovým stimulom pre nadnárodné spoločnosti, ale vyplýva zo slobody usadiť sa. Porušenie zásady by sa vyskytlo, keby maďarské orgány vylúčili z rozsahu opatrenia tie skupiny, ktoré majú členov z iných krajín ako Maďarsko.

(37) Ďalej argumentujú tým, že opatrenie pomáha skupinám dosiahnuť efektívnejšie prideľovanie finančných zdrojov, čo je podobné ako v prípade systémov zdaňovania skupín v iných členských štátoch. Toto opatrenie je menej zhovievavé než systémy daňovej konsolidácie, ktoré umožňujú distribúciu akejkoľvek straty v rámci administratívnej jednotky.

(38) Ak je opatrenie všeobecne uplatňovaným ustanovením bežného zdaňovania právnických osôb, nepredstavuje žiadnu výhodu. Maďarské orgány sa domnievajú, že toto opatrenie je osobitným druhom zdaňovania podnikateľských skupín, ktoré je rovnako všeobecné ako systémy zdaňovania podnikateľských skupín ostatných členských štátov bez zvýhodňovania podnikov alebo výroby tovarov. Podľa informácií maďarských orgánov Komisia nikdy nespochybnila zlučiteľnosť systémov zdaňovania skupín v iných členských štátoch so Zmluvou o ES. Systém je integrovanou súčasťou všeobecných pravidiel výpočtu daňového základu. Preto nepredstavuje žiadnu hospodársku výhodu.

Štátne zdroje

(39) Po prvé, Maďarská republika zastáva názor, že opatrenie je všeobecné a tvorí súčasť pravidiel daňového systému. Preto sa nepoužívajú žiadne dodatočné štátne zdroje, keďže bežné daňové povinnosti sa nemenia.

(40) Maďarské orgány tiež konštatujú, že Komisia v rozhodnutí o začatí konania uviedla, že výhoda opatrenia na úrovni skupiny vzniká v cezhraničných situáciách, keď je spoločnosť so sídlom v zahraničí, ktorá platí úrok, zdaňovaná efektívnou úrokovou mierou vyššou než 8 %. Túto výhodu nemožno pripísať správaniu Maďarského štátu, ani nejde o stratu maďarských štátnych zdrojov. Výhoda sa poskytuje cudziemu štátu, ktorý umožňuje úplný odpočet zaplateného úroku. Potenciálna výhoda sa preto neposkytuje z maďarských štátnych zdrojov konkrétne v tých prípadoch, v ktorých Komisia zistila existenciu takejto výhody.

(41) Okrem toho, maďarské orgány poznamenávajú, že daň z príjmu právnických osôb, ktorú v rámci opatrenia platí člen skupiny prijímajúci úrok, predstavuje príjem štátu, ktorý by pravdepodobne bez existencie opatrenia neexistoval.

Selektivita

(42) Maďarské orgány argumentujú, že opatrenie je súčasťou všeobecných pravidiel o zdaňovaní príjmu právnických osôb, preto nie je selektívne.

(43) Vyhlásenie Komisie, že príjemcami sú podniky aktívne v rôznych hospodárskych odvetviach, len podporuje názor Maďarska, že opatrenie nie je selektívne. V každom odvetví maďarského hospodárstva sa vyskytujú podniky (celkovo viac než tisíc), ktoré využívajú toto opatrenie. Opatrenie sa uplatňuje aj v odvetviach, v ktorých sa nevyskytujú typicky nadnárodné alebo veľké podniky (napríklad v poľnohospodárstve, vzdelávaní, stravovacích zariadeniach).

(44) Maďarské orgány poukazujú na to, že opatrenie sa nemôže považovať za selektívne, ak ho za rovnakých podmienok nemôžu využívať všetci daňovníci. Z pohľadu uplatňovania opatrenia sú vo fakticky aj právne porovnateľnej situácii len spoločnosti patriace do skupín.

(45) Zdá sa, že k selektivite opatrenia vedie skutočnosť, že ho musia nevyhnutne uplatňovať podniky, ktoré majú aspoň jednu prepojenú spoločnosť. Maďarské orgány však argumentujú, že spoločnosť poskytujúca vnútroskupinové úvery nie je v porovnateľnej situácii so spoločnosťou poskytujúcou úvery nezávislým stranám. Úvery nezávislým stranám môže podľa ustanovení maďarského zákona o úverových inštitúciách v súlade so smernicou o úverových inštitúciách poskytovať iba oprávnená finančná inštitúcia ([12]). Spoločnosti, u ktorých financovanie tretích strán predstavuje hlavnú činnosť, sa nemôžu porovnávať so spoločnosťami poskytujúcimi vnútroskupinové financovanie s cieľom optimálne rozdeliť likviditu v rámci skupiny.

(46) Maďarsko sa odvoláva na 27. správu Komisie o politike hospodárskej súťaže z roku 1997 ([13]), v ktorej sa uvádza odkaz na holandské opatrenie, ktorým sa znížila daň zo mzdy vyberaná od zamestnávateľov podieľajúcich sa na výskume a vývoji. Opatrenie sa nepovažovalo za štátnu pomoc, pretože sa neobmedzovalo iba na určitý región, odvetvie alebo podniky a poskytovalo sa na základe objektívnych kritérií.

1. Výnimky *de jure*

(47) Maďarské orgány sa domnievajú, že aj tie najvšeobecnejšie daňové pravidlá majú výnimky z rozsahu uplatňovania vychádzajúce z hospodársko-politických úvah, ktoré sú v súlade s povahou a všeobecným usporiadaním daňového systému.

([12]) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/48/ES zo 14. júna 2006 o začatí a vykonávaní činností úverových inštitúcií (Ú. v. EÚ L 177, 30.6.2006, s. 1).

([13]) http://ec.europa.eu/competition/annual_reports/rap97_en.html

(48) Čo sa týka výnimky vzťahujúcej sa na malé spoločnosti, maďarské orgány poznamenávajú, že 1. malé spoločnosti bežne neposkytujú vnútroskupinové financovanie; 2. rozšírenie opatrenia na malé spoločnosti vyžaduje vysoké administratívne náklady, ktoré sú vzhľadom na potenciálne dosiahnuté výhody neúmerné; 3. maďarský zákon o dani z príjmu právnických osôb poskytuje malým spoločnostiam niekoľko daňových výhod. Maďarsko sa odvoláva na prípad GIL ([14]), v ktorom Súdny dvor podporil odôvodnenie, že na rôznych daňovníkov sa môžu vzťahovať rôzne právne základy daňových zákonov.

(49) Čo sa týka finančného odvetvia, Maďarsko ďalej uvádza, že nemalo v úmysle podporovať vnútroskupinové financovanie. Napriek hospodárskym ťažkostiam v Maďarsku príslušné spoločnosti fungovali so značným ziskom a maďarská vláda na ne namiesto podpory uvalila osobitné dane. Na tieto spoločnosti sa okrem toho vzťahujú osobitné daňové podmienky a finančné a účtovné pravidlá. V tomto zmysle maďarské orgány ďalej poukazujú na bod 27 oznámenia Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov ([15]): „Osobitné ustanovenia, ktoré neobsahujú diskrečné prvky, umožňujúce napríklad, aby bola daň stanovená na pevnom základe (napríklad v sektore poľnohospodárstva alebo rybárstva), môžu byť odôvodnené povahou a všeobecným usporiadaním systému, ak napríklad berú do úvahy osobitné účtovné požiadavky alebo dôležitosť kraja v aktívach, ktoré sú špecifické pre určité sektory; takéto ustanovenia preto nepredstavujú štátnu pomoc (…)“.

(50) Maďarská vláda sa domnieva, že rozšírenie opatrenia na poskytovateľov finančných služieb, poisťovne, investičné spoločnosti a spoločnosti rizikového kapitálu by *de facto* predstavovalo selektivitu, keďže vzhľadom na osobitné postavenie poskytovateľov finančných služieb (ich činnosti sa bežne/takmer výhradne týkajú úverových transakcií realizovaných pomocou externých zdrojov) by tieto spoločnosti uplatňovaním opatrenia mohli získať neúmerne veľké výhody.

2. Vnútroskupinový charakter

(51) Ako už bolo uvedené, vzhľadom na regulačné obmedzenia môžu nefinančné firmy opatrenie uplatniť iba vo vzťahu k prepojeným spoločnostiam, keďže poskytovať pôžičky nezávislým stranám môžu len oprávnené finančné inštitúcie. Okrem toho je potrebné konštatovať, že v daňových systémoch iných členských štátov existuje množstvo pravidiel dostupných iba skupinám spoločností (napríklad zdaňovanie skupín).

(52) Preto maďarské orgány republiky zastávajú názor, že skutočnosť, že opatrenie sa neuplatňuje na úroky prijaté od nezávislých tretích strán, v podstate vylučuje z rozsahu uplatňovania iba finančné inštitúcie z dôvodu prísnych regulačných ustanovení týkajúcich sa finančných služieb, ktoré sú však odôvodnené daňovými hospodársko-politickými úvahami.

(53) Pri uplatnení maďarského opatrenia sa nevyžaduje, aby podnik vykonával činnosti vo viac než jednom členskom štáte. Podľa Maďarska sú v porovnateľnej právnej a faktickej situácii z pohľadu uplatňovania opatrenia iba spoločnosti patriace do tej istej skupiny spoločností. Keďže opatrenie môžu uplatňovať všetky spoločnosti, ktoré sú členmi skupiny, nemôže sa považovať za selektívne. Maďarsko tiež poznamenáva, že v praxi sa môže akákoľvek spoločnosť pretransformovať na skupinu spoločností. Na základe predchádzajúceho postupu Komisie nie je podmieňovanie poskytovania výhody na základe určitého podielu dostatočným dôvodom na to, aby sa opatrenie považovalo za selektívne ([16]). Osobitné výhody poskytované skupine spoločností sa nemôžu považovať za selektívne, pretože skupina netvorí odvetvie ani funkciu, iba právnu štruktúru. Ak sa daňové zvýhodnenie jednoznačne uplatňuje v rámci skupiny spoločností vykonávajúcich svoju činnosť v určitom hospodárskom odvetví, ide o všeobecné opatrenie, a nie o osobitnú výhodu zameranú na konkrétne odvetvie.

3. Výhoda vyplývajúca z rozdielnych zahraničných právnych predpisov

(54) Komisia zastáva názor, že opatrením sa selektívne zvýhodňujú skupiny, ktoré majú minimálne jedného člena so sídlom mimo Maďarska. Maďarsko sa domnieva, že takáto situácia nepredstavuje výhodu, ale je iba výsledkom vyplývajúcim z neharmonizovaných daňových pravidiel rôznych členských štátov, nad ktorými Maďarsko nemá kontrolu. Ako už bolo uvedené, túto výhodu nemožno pripísať konaniu Maďarska, ani sa neposkytuje z maďarských štátnych zdrojov. V oblasti priameho zdaňovania z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že spoločnosti so sídlom v danom štáte a so sídlom v inom štáte nemajú porovnateľné postavenie.

4. Možnosť každoročného zamietnutia uplatňovania opatrenia

(55) Pokiaľ ide o možnosť neuplatňovať opatrenie, maďarské orgány poznamenávajú, že táto možnosť sa nevyhnutne odvíja od každoročného cyklu zdaňovania právnických osôb, ako aj od iných ustanovení daňového zákona. Skutočné rozhodnutie o uplatnení opatrenia neprijímajú ani maďarské orgány, ani príjemca, ale prepojená spoločnosť, v ktorej sa môže vyskytnúť daňové znevýhodnenie.

([14]) Rozsudok vo veci C-308/01 GIL Insurance Ltd e.a./Commissioners of Customs and Excise, Zb. 2004, s. I-4777.

([15]) Ú. v. ES C 384, 10.12.1998, s. 3.

([16]) Rozhodnutie Komisie vo veci N 354/2004 – Írsko, Company Holding Regime (Ú. v. EÚ C 131, 28.5.2005, s. 11).

Neoprávnenosť opatrenia, existujúca pomoc verzus nová pomoc

(56) V rozhodnutí o začatí konania Komisia dospela k záveru, že opatrenie sa nemôže považovať za existujúcu pomoc, pretože nespĺňa žiadne z troch kritérií stanovených v prílohe IV.3 k Aktu o pristúpení. Maďarské orgány sa domnievajú, že táto príloha sa netýka všetkých druhov existujúcej pomoci stanovených v článku 1 písm. b) procedurálneho nariadenia. Príloha IV.3 k Aktu o pristúpení obsahuje iba ustanovenia o pomoci, ktorá nadobudla účinnosť a bola revidovaná pred dátumom pristúpenia, ako je uvedené v článku 1 písm. b) bodu i) procedurálneho nariadenia ([17]). Okrem toho by sa však mali zohľadňovať aj pravidlá stanovené v článku 1 písm. b) bodoch ii) – v) nariadenia, aby sa mohla stanoviť existujúca pomoc, ktorá sa neuvádza v Akte o pristúpení. Tento výklad sa potvrdzuje v prílohe II k Aktu o pristúpení, ktorým sa dopĺňa iba článok 1 písm. b) bod i) nariadenia. Rozdielne výklady spochybňujú právnu istotu a legitímnu dôveru a vedú k nerovnakému zaobchádzaniu s členskými štátmi.

(57) Ak Komisia zotrvá na svojom stanovisku, že opatrenie nepredstavuje existujúcu pomoc na základe článku IV k Aktu o pristúpení, maďarské orgány sa domnievajú, že bude potrebné ho posúdiť podľa článku 1 písm. b) nariadenia a kvalifikovať ho ako existujúcu pomoc, a to z dvoch dôvodov.

(58) Prvým je, že podľa ustanovení článku 1 písm. b) bodu v) procedurálneho nariadenia sa opatrenie, ktoré v čase vykonávania nepredstavuje pomoc a následne sa stane pomocou z dôvodu vývoja spoločného trhu a bez zmeny vykonanej členským štátom, považuje za existujúcu pomoc. Maďarsko sa ďalej odvoláva na prípad belgických koordinačných centier (BCC) ([18]), ktorý má určité podobné črty ako toto opatrenie, a v ktorom Komisia v rokoch 1984 a 1987 dospela k záveru, že opatrenie BCC sa nemá považovať za štátnu pomoc. Taktiež podľa stanoviska k otázke poslanca Parlamentu sa Komisia domnieva, že opatrenie BCC nebolo štátnou pomocou a že podobné opatrenia členských štátov sa za štátnu pomoc nepovažujú ([19]). Komisia svoje stanovisko vzhľadom na opatrenie BCC zmenila rozhodnutím zo 17. februára 2003 po nadobudnutí platnosti maďarského opatrenia.

(59) Maďarsko po overení s príslušným oddelením Ministerstva financií Maďarskej republiky tiež potvrdilo, že opatrenie v lete 2002 pred jeho prijatím preskúmal maďarský úrad pre dohľad nad štátnou pomocou. V zmysle platnej judikatúry a bývalého rozhodnutia Komisie týkajúceho sa opatrenia BCC dospel úrad pre dohľad k záveru, že predmetné opatrenie nebolo štátnou pomocou, a preto ho nepredložil Komisii.

(60) Okrem toho maďarské orgány pripomínajú, že Komisia v liste z 19. novembra 2004 žiadala informácie o opatrení, na ktoré Maďarsko odpovedalo 8. decembra 2004. Keďže Maďarsko nedostalo ďalšie otázky ani žiadnu oficiálnu reakciu Komisie, domnieva sa, že malo všetky dôvody veriť, že opatrenie sa nepovažuje za štátnu pomoc, alebo ak áno, potom ide o existujúcu štátnu pomoc podľa článku 1 písm. b) bodu v) nariadenia.

(61) Po druhé, Maďarsko argumentuje tým, že opatrenie sa považuje za oprávnené na základe článku 1 písm. b) bodu iii) procedurálneho nariadenia. Domnieva sa, že ak sa opatrenie považovalo za neoprávnenú pomoc po pristúpení, žiadosť Komisie o informácie z roku 2004 by znamenala začiatok konania vo veci formálneho zisťovania. Maďarsko poznamenáva, že podľa článku 4 ods. 5 nariadenia sa musia rozhodnutia Komisie prijímať do dvoch mesiacov. Okrem toho, v článku 4 ods. 6 nariadenia sa stanovuje, že ak Komisia neprijme rozhodnutie v stanovenej lehote, pomoc sa považuje za schválenú Komisiou. Z článku 1 písm. b) bodu iii) nariadenia vyplýva, že pomoc, ktorá sa považuje za schválenú podľa článku 4 ods. 6 nariadenia, sa považuje za existujúcu pomoc.

(62) Hoci sa dvojmesačná lehota v tomto konaní neuplatňuje, prednosť má ďalšia povinnosť, t. j. povinnosť Komisie dokončiť zisťovanie. Na základe ustálenej judikatúry Súdneho dvora Maďarská republika dospela k záveru, že Komisia mala prijať kroky na zisťovanie štátnej pomoci v dostatočnej lehote. Maďarská republika sa odvoláva na rozsudok Súdu prvého stupňa vo veci T-190/00 ([20]), v ktorej súd rozhodol, že 28-mesačná lehota môže byť na predbežné zisťovanie príliš

([17]) Nariadenie Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. ES L 83, 27.3.1999, s. 1).

([18]) Rozhodnutie Komisie 2003/755/ES zo 17. februára 2003 o schéme pomoci vykonávanej Belgickom pre koordinačné centrá zriadené v Belgicku (Ú. v. EÚ L 282, 30.10.2003, s. 25).

([19]) Ú. v. ES C 63, 11.3.1991, s. 37.

([20]) Rozsudok z 27. novembra 2004 vo veci T-190/00 Regione Siciliana/Komisia, Zb. 2003, s. II-5015, bod 136; pozri vec 120/73 Gebrüder Lorenz GmbH/Germany et Land de Rhénanie-Palatinat, Zb. 1973, s. 1471, bod 4.

dlhá, ak Komisia vyžiadala informácie od príslušného členského štátu iba raz. Podľa maďarských orgánov sa tieto zásady majú uplatňovať *a fortiori* aj pri predbežnom zisťovaní, pričom Komisia skúma iba to, či má pochybnosti o zlučiteľnosti opatrenia s článkom 87 Zmluvy o ES. Následne, keďže Komisia neprijala rozhodnutie v dostatočnej časovej lehote a vzhľadom na zásady právnej istoty a dobrej správy, by sa malo opatrenie považovať za existujúcu pomoc podľa článku 1 písm. b) bodu iii) nariadenia aj vtedy, ak sa považuje za pomoc.

Otázka vrátenia pomoci a možného prechodného obdobia na ukončenie opatrenia

(63) Maďarská vláda argumentuje, že Komisia by nemala trvať na vrátení potenciálnej pomoci, keďže by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Spoločenstva, konkrétne zásadou legitímnej dôvery. Maďarská republika sa odvoláva na judikatúru, v ktorej sa jednotne tvrdí, že „právo odvolávať sa na zásadu legitímnej dôvery sa vzťahuje na každú dotknutú osobu v situácii, keď inštitúcia Spoločenstva spôsobila vznik dôvodných očakávaní.“ ([21]) Cituje tiež rozsudok Súdneho dvora vo veci Van den Bergh & Jürgens ([22]), v ktorom sa použilo nasledujúce znenie na určenie odôvodnených očakávaní: „… ak je obozretný a uvážlivý hospodársky subjekt schopný predvídať, že Spoločenstvo prijme opatrenie, ktoré vzhľadom na svoju povahu môže poškodiť jeho záujmy, nemôže sa domáhať uplatňovania uvedeného princípu, keď sa uvedené opatrenie prijme.“ S odvolaním na prípad belgických koordinačných centier maďarské orgány argumentujú, že Komisia považovala systém za zlučiteľný v rokoch 1984 a 1987 a svoje rozhodnutie zmenila iba 17. februára 2003 po nadobudnutí účinnosti maďarského opatrenia. Systém belgických koordinačných centier sa okrem toho v porovnaní s maďarským opatrením, ktoré má širší rozsah, výlučne uplatňoval na nadnárodné spoločnosti.

(64) Maďarské orgány sa odvolávajú na rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania týkajúceho sa zákonov o dani z príjmu právnických osôb v Španielsku, o ktorom Komisia vyhlásila, že vychádzalo len z predbežných predpokladov. V tomto záverečnom rozhodnutí Komisia uviedla, že ani tie najobozretnejšie a dobre informované strany nemohli predvídať opatrenia, ktoré sa klasifikujú ako štátna pomoc, a strany mali právo na legitímnu dôveru ([23]). V tomto prípade sa rozhodnutie prijalo viac než štyri roky po žiadosti o informácie. Vzhľadom na skutočnosť, že žiadosť o informácie bola Maďarsku doručená 19. novembra 2004 a Maďarsko na ňu plne odpovedalo 8. decembra 2004, sa maďarské orgány domnievajú, že mohli legitímne na základe pozície Komisie uvedenej v rozhodnutí 2001/168/ESUO očakávať, že predmetné opatrenie nepredstavuje štátnu pomoc.

(65) Maďarsko poukazuje na skutočnosť, že počas tohto obdobia preskúmala opatrenie Skupina Rady pre kódex správania, ktorá nedospela k záveru, že predstavuje škodlivé daňové opatrenie. Vzhľadom na diskusie mohla Komisia ako člen tejto skupiny požadovať od Maďarska ďalšie informácie, pokiaľ by predpokladala, že opatrenie predstavuje štátnu pomoc.

(66) Maďarsko ďalej argumentuje, že na základe procedurálneho nariadenia musí Komisia pred začatím konania vo veci formálneho zisťovania prediskutovať zlučiteľnosť ustanovenia s členským štátom prostredníctvom predbežného konania. Ak Komisia začne formálne zisťovanie podľa článku 88 ods. 2 Zmluvy o ES bez vykonania predbežného posúdenia na základe nariadenia, ide o porušenie procedurálnych pravidiel a porušenie zásady spolupráce v dobrej viere podľa článku 10 Zmluvy o ES.

(67) Maďarské orgány argumentujú tiež tým, že zo zavedenej praxe Komisie vyplýva, že ochrana legitímnej dôvery sa vzťahuje aj na členské štáty ([24]).

(68) Maďarsko takisto zdôrazňuje, že v určitých rozhodnutiach ([25]) týkajúcich sa legitímnej dôvery Komisia odkazuje na podobnosti predmetných opatrení s prípadom belgických koordinačných centier (BCC), ktorý sa pôvodne považoval za zlučiteľný, a preto sa upustilo od vrátenia pomoci.

(69) Maďarské orgány dospeli k záveru, že „ani Maďarsko ani maďarské spoločnosti uplatňujúce opatrenie nemohli predvídať, a to ani v prípade najvyššej obozretnosti, že štyri roky po zavedení opatrenia a tri roky po vstupe Maďarska do EÚ Komisia začne konanie týkajúce sa opatrenia z dôvodu pochybností o jeho zlučiteľnosti s právom Spoločenstva“.

([21]) Spojené veci C-182/03 a C-217/03 Belgické kráľovstvo a Forum 187/Komisia, Zb. 2003, s. I-6887, bod 147.

([22]) Vec 265/85 Van den Bergh en Jurgens BV et Van Dijk Food Products (Lopik) BV/Komisia, Zb. 1987, s. 1155, bod 44.

([23]) Body 27 – 28 rozhodnutia Komisie 2001/168/ESUO z 31. októbra 2000 o zákonoch o dani z príjmu právnických osôb v Španielsku (Ú. v. ES L 60, 1.3.2001, s. 57).

([24]) Bod 43 anglickej verzie RozhodnutiA Komisie 2003/512/ES z 5. septembra 2002 o schéme pomoci, ktorú Nemecko poskytlo kontrolným a koordinačným centrám (Ú. v. EÚ L 177, 16.7.2003, s. 17).

([25]) Rozhodnutie Komisie 2003/81/ES (Ú. v. EÚ L 31, 6.2.2003, s. 26) a rozhodnutie Komisie 2003/501/ES (Ú. v. EÚ L 170, 9.7.2003, s. 20).

(70) Maďarsko zdôrazňuje, že nepriaznivé rozhodnutie Komisie by mohlo viesť k tomu, že daňovníci, ktorí uplatňovali opatrenie, podajú proti Maďarsku rad žalôb o náhradu škody, čím sa môže znížiť dôvera investorov v spoľahlivosť dosiahnutej hospodárskej transformácie.

(71) Maďarsko nakoniec argumentuje tým, že ak Komisia rozhodne, že opatrenie je nezlučiteľné s právom Spoločenstva, je potrebné stanoviť prechodné obdobie, počas ktorého zostane opatrenie v platnosti minimálne pre spoločnosti, ktoré už opatrenie uplatňujú. Vo veci Belgické kráľovstvo a Forum 187 ASBL/Komisia Súdny dvor rozhodol, že ak neexistuje závažný verejný záujem, Komisia porušuje nadradené zásady právneho štátu, ak po zrušení pravidiel, v rámci ktorých môžu mať spoločnosti legitímne očakávania vyplývajúce z práva Spoločenstva, nestanoví prechodné opatrenia ([26]).

(72) Maďarské orgány preto žiadajú, aby aj v prípade možného negatívneho rozhodnutia Komisia na základe zásady ochrany legitímnej dôvery umožnila uplatňovanie opatrenia až do konca piateho daňového roka od roka rozhodnutia. Toto prechodné obdobie bude nevyhnutne potrebné na to, aby sa daňovníci pripravili na nové podmienky vyplývajúce zo zrušenia opatrenia. V tomto zmysle Maďarsko poznamenáva, že Komisia vo svojom rozhodnutí týkajúcom sa medzinárodných finančných činností v Holandsku stanovila pre subjekty uplatňujúce holandské pravidlá prechodné obdobie takmer ôsmich rokov ([27]).

Ďalšie informácie poskytnuté maďarskými orgánmi

1. Odôvodnenie na základe povahy alebo všeobecného usporiadania systému

(73) V odpovedi na žiadosť Komisie o informácie z 12. februára 2008 maďarské orgány zdôraznili, že „ak bude Komisia považovať toto opatrenie naďalej za selektívne, opatrenie sa v žiadnom prípade nesmie považovať za štátnu pomoc, pretože selektivita sa odôvodňuje povahou alebo všeobecným usporiadaním systému". Opatrenie bolo zavedené s cieľom odstrániť určité nepriaznivé účinky, ktoré vznikajú z dôvodu neexistencie zdaňovania skupín v Maďarsku.

(74) V tomto zmysle Maďarsko uviedlo, že opatrenie sa líši od tzv. „klasickej" metódy jednotlivého (t. j. nekonsolidovaného) daňového posudzovania v oveľa menšej miere, než je bežné v prípade často používaných systémov zdaňovania skupín v iných členských štátoch. Na základe toho maďarské orgány argumentujú, že opatrenie má za cieľ zaviesť (osobitným spôsobom) často používaný moderný systém zdaňovania príjmov.

(75) Maďarsko sa tiež odvoláva na dve alternatívne formy financovania, konkrétne kapitálové a dlhové financovanie, ako aj výsledné rozdielne zdaňovanie, a uvádza, že v oboch prípadoch je príjem predmetom rovnakého zdanenia (16 % a 4 % daňová prirážka), zdanená osoba je však iná (v prípade dividend ide o dcérsku spoločnosť a v prípade úrokov o materskú spoločnosť zodpovednú za platenie daní).

2. Štatistické údaje o uplatňovaní opatrenia

(76) Maďarsko poskytlo Komisii štatistické informácie týkajúce sa uplatňovania opatrenia, ktoré vychádzajú z údajov predložených v daňových priznaniach za roky 2003 až 2006, a argumentovala tým, že odvetvové rozloženie podnikov, na ktoré sa opatrenie vzťahuje, dokazuje, že opatrenie je z odvetvového hľadiska neutrálne.

(77) Maďarské orgány poskytli takisto štatistické informácie o počte podnikov potenciálne uplatňujúcich opatrenie a podnikov, ktoré využívajú opravné položky daňového základu. Tieto údaje znamenajú, že v roku 2006 mohlo opatrenie uplatniť 8 181 podnikov ([28]), pričom v skutočnosti ho uplatnilo 1 738 podnikov ([29]).

([26]) Spojené veci C-182/03 a C-217/03 Belgické kráľovstvo a Forum 187/Komisia, Zb. 2003, s. I-6887, bod 149.

([27]) Rozhodnutie Komisie 2003/515/ES zo 17. februára 2003 o štátnej pomoci realizovanej Holandskom v oblasti medzinárodných finančných činností (Ú. v. EÚ L 180, 18.7.2003, s. 52).

([28]) Počet možných príjemcov vychádza z hrubého odhadu, keďže neexistujú žiadne údaje o presných počtoch spoločností oprávnených uplatňovať opatrenie, pretože daňové úrady nemajú informácie o počte daňovníkov, ktorí majú prepojené spoločnosti. Pod podnikmi, ktoré mohli uplatniť opatrenie Maďarsko rozumie všetky podniky, ktoré nie sú mikropodnikmi ani malými podnikmi, úverovými inštitúciami, investičnými spoločnosťami ani poisťovňami, bez ohľadu na to, či ide o prepojenú spoločnosť alebo nie.

([29]) V roku 2006 sa zákon LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend celkovo vzťahoval na 316 498 spoločností.

Počet podnikov, ktoré mohli uplatniť opatrenie a podnikov využívajúcich opravné položky daňového základu

	Rok 2003		Rok 2004		Rok 2005		Rok 2006	
	Počet	%	Počet	%	Počet	%	Počet	%
Počet podnikov, ktoré mohli uplatniť opatrenie	8 975	100,0 %	7 774	100,0 %	8 236	100,0 %	8 181	100,0 %
Počet a pomer podnikov využívajúcich opravné položky daňového základu	1 198	13,3 %	1 532	19,7 %	1 573	19,1 %	1 738	21,2 %

(78) Maďarsko tiež oznámilo účinky vychádzajúce zo súhrnných údajov týkajúcich sa 50 jednotlivých spoločností, ktoré získali najvyššiu sumu čistého úroku v rámci skupiny. Účinky vypočítané na základe súhrnných údajov týkajúcich sa 50 podnikov, ktoré dosiahli najvyššie zníženie daňového základu vďaka opatreniu, sú tieto ([30]):

(v 1 000 HUF)

Rok	Zníženie daňového základu vďaka opatreniu	Účinok opatrenia na zdaňovanie
2003	9 403 458	1 692 622
2004	25 747 203	4 119 552
2005	13 585 244	2 173 639
2006	118 790 256	19 006 441

V. **PRIPOMIENKY ZAINTERESTOVANÝCH STRÁN**

Americká obchodná komora v Maďarsku

(79) Americká obchodná komora v Maďarsku (ďalej len „AmCham“) sa domnieva, že opatrenie predstavuje vzhľadom na úrokové výnosy čiastočnú konsolidáciu. Je súčasťou bežného systému zdaňovania v Maďarsku. Akákoľvek cezhraničná výhoda nevyplýva z maďarských daňových zákonov, ale z rozdielov medzi právnymi predpismi jednotlivých členských štátov. Vylúčenie cezhraničných úrokov prijatých alebo zaplatených (maďarskou spoločnosťou) z rozsahu opatrenia je v rozpore so základnými slobodami zmluvy.

(80) Čo sa týka poskytovania pomoci zo štátnych zdrojov, AmCham sa domnieva, že v cezhraničných situáciách s úrokmi prichádzajúcimi do krajiny vykonáva odpočet úrokov prepojená spoločnosť so sídlom v inej krajine.

(81) Čo sa týka tejto výhody, AmCham zdôrazňuje, že neexistuje odchýlka od bežného daňového režimu. To, či existuje výhoda v scenári s nadnárodnými spoločnosťami, závisí od sadzby dane z príjmu právnických osôb v štáte dlžníka. V prípade štátnej pomoci sa však preskúmanie výhody musí uskutočniť výhradne na vnútroštátnej úrovni.

(82) V oblasti selektivity AmCham uvádza, že ak Komisia na základe stanovenom v rozhodnutí o začatí konania určí, že daňový predpis je selektívny, do rozsahu pravidiel štátnej pomoci budú patriť aj plány daňových odpisov, ustanovenia týkajúce sa personálnych výdavkov a pravidlá úzkej kapitalizácie. Vylúčenie malých spoločností sa odôvodňuje povahou a všeobecným usporiadaním maďarských daňových zákonov (keďže na malé a stredné podniky sa vzťahujú rovnocenné daňové predpisy ([31]) a tým, že opatrenie by na ne malo iba obmedzený vplyv. Rozšírenie opatrenia na spoločnosti ponúkajúce finančné služby by tieto spoločnosti okrem toho neúmerne zvýhodňovalo.

([30]) Maďarské orgány neposkytli žiadne údaje týkajúce sa nasledujúcich rokov.

([31]) K týmto výhodám patria mimoriadne amortizačné odpisy v prípade určitých investícií, ako napríklad nehnuteľností, strojového parku, automobilov a duševného vlastníctva; osobitné prídavky k mzdám určitých zamestnancov; a výnimka z inovačnej dane.

(83) Právne a fakticky porovnateľnými spoločnosťami sú skupiny, pretože opatrenie je metódou čiastočnej konsolidácie zdaňovania vnútroskupinových transakcií.

(84) Je nesprávne argumentovať tým, že opatrenie je selektívne, pretože sa neuplatňuje na samostatne pôsobiace spoločnosti. V zásade je možné, aby sa každý podnik reštrukturalizoval a transformoval na skupinu. Neexistuje však žiadny stimul, ktorý by podporoval reštrukturalizáciu samostatných subjektov, pretože vnútroskupinové úroky nepodliehajú zdaňovaniu. Možnú výhodu vyplývajúcu zo scenára nadnárodných spoločností nemožno pripísať opatreniu, ale rozdielom medzi daňovými zákonmi členských štátov. Ak by sa ustanovenie o možnosti neuplatňovania opatrenia považovalo za faktor podporujúci selektivitu, spochybnili by sa tým aj ďalšie daňové opatrenia, ktoré obsahujú prvok voliteľnosti.

(85) Podľa AmCham sa príloha IV.3 k Aktu o pristúpení týka iba predvstupovej pomoci „do pristúpenia“, ktorú inak upravuje článok 1 písm. b) bod i) nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 ([32]). Pri zisťovaní existujúcej pomoci sa musia zvážiť aj zostávajúce ustanovenia podľa článku 1 písm. b). AmCham zastáva názor, že keby bolo opatrenie štátnou pomocou, bolo by existujúcou pomocou podľa článku 1 písm. b) bodu iii) a článku 1 písm. b) bodu v) nariadenia č. 659/1999. Ak Komisia dospeje k nesprávnemu záveru, že opatrenie predstavuje neoprávnenú a nezlučiteľnú novú pomoc, nemala by prijať rozhodnutie o vrátení pomoci. Vzhľadom na legitímnu dôveru by Komisia mala prijať aj lehotu, do ktorej opatrenie zostane nezmenené.

Spoločnosť MOL Plc

(86) Spoločnosť MOL Plc je materskou spoločnosťou skupiny MOL v Maďarsku. Opatrenie uplatňuje od jeho zavedenia v oblasti vnútroskupinových finančných transakcií s 30 členmi skupiny. Spoločnosť uplatňuje opatrenie väčšinou v domácich vzťahoch (vo výške viac než 10 miliárd HUF) a vo výrazne menšom rozsahu s členmi skupiny v zahraničí (vo výške menej než 1 miliardy HUF). To znamená, že v rozpore s predpokladom Komisie sa opatrenie neuplatňuje výhradne s cieľom získať vnútroskupinové daňové zvýhodnenie v oblasti medzinárodných transakcií.

(87) Spoločnosť MOL Plc sa domnieva, že opatrenie čiastočne dosahuje cieľ konsolidácie alebo zdaňovania skupiny, čo je systém, ktorý v Maďarsku neexistuje. Spoločnosť MOL sa domnieva, že ak sa vo viacerých členských štátoch akceptuje konsolidácia alebo zdaňovanie skupiny, legitímne možno predpokladať, že súčasné opatrenie nepredstavuje pomoc, a to najmä preto, že jeho uplatňovanie nevedie k menšej daňovej povinnosti na úrovni skupiny.

([32]) Ú. v. ES L 83, 27.3.1999, s. 1.

(88) Komisia sa mýli, ak tvrdí, že opatrenie predstavuje selektívne zvýhodňovanie. Ide o všeobecné opatrenie s obmedzenými výnimkami uplatňovanými na každého daňovníka bez ohľadu na oblasť jeho pôsobnosti. Skutočnosť, že opatrenie sa uplatňuje na vnútroskupinové financovanie prirodzene predpokladá existenciu takýchto transakcií s prepojenými spoločnosťami, podobne ako napríklad v situácii, keď odpočet odpisov z daňového základu vyžaduje vlastníctvo príslušných aktív.

(89) Spoločnosť MOL Plc ďalej argumentuje, že pre spoločnosť poskytujúcu úver v Maďarsku je bezpredmetné, či poskytuje financovanie v zahraničí alebo v Maďarsku.

(90) Podľa informácií spoločnosti MOL Plc už Komisia opatrenie preskúmala v decembri 2004. Bolo by nespravodlivé a v rozpore s právnym postupom v dobrej viere očakávať, že Maďarsko a maďarskí daňovníci budú opatrenie považovať za štátnu pomoc v rozpore s predchádzajúcim stanoviskom Komisie k opatreniu. Vrátenie pomoci by bolo neodôvodnené a pre skupiny osobitne nespravodlivé. Malo by za následok ďalšie daňové povinnosti pre určitých členov skupiny, zatiaľ čo spoločnosti, ktoré prestali existovať, alebo existujú mimo skupiny, by dostali určitý objem daní späť. Spoločnosť MOL verí, že takáto úprava by vyvolala nespravodlivé daňové zvýhodnenia a nevýhody.

Holandsko

(91) Holandská vláda sa domnieva, že Komisia by mala jednotne uplatňovať štyri kritériá štátnej pomoci, keď sa rozhoduje medzi prístupom založeným na jednotlivej spoločnosti alebo skupine.

(92) Čo sa týka prístupu na základe jednotlivej spoločnosti, Holandsko uznáva, že spoločnosť prijímajúca vnútroskupinový úrok má výhodu zo štátnych zdrojov. Opatrenie však nie je selektívne, pretože právne aj fakticky porovnateľné spoločnosti sú tie, ktoré v rámci skupiny dostávajú úrokové výnosy v Maďarsku.

(93) Pokiaľ ide o prístup na základe skupiny, výhodná cezhraničná situácia s úrokmi prichádzajúcimi do krajiny sa netýka maďarských štátnych zdrojov, ani nie je dôsledkom maďarskej schémy. Opatrenie nie je selektívne ani preto, keďže referenčný rámec sa týka spoločností, ktoré podliehajú daňovej suverenite Maďarska.

(94) Podľa názoru holandských orgánov možnosť neuplatňovania opatrenia žiadnym spôsobom neovplyvňuje kategórie spoločností, o ktorých si Komisia myslí, že potenciálne získavajú výhody z maďarskej schémy.

(95) Nakoniec Holandsko zdôrazňuje, že rozdiely sú pri súbežnej existencii neharmonizovaných daňových systémov prirodzené. Dokazuje to aj skutočnosť, že výhoda pri cezhraničných situáciách s úrokmi prichádzajúcimi do krajiny zostane aj vtedy, ak sa maďarské opatrenie zruší (v súvislosti s krajinami, ktoré majú efektívnu daň z príjmu právnických osôb vyššiu, než je 16 % sadzba v Maďarsku).

VI. REAKCIE MAĎARSKA NA PRIPOMIENKY ZAINTERESOVANÝCH STRÁN

(96) Maďarské orgány poznamenávajú, že pripomienky a odôvodnenia zainteresovaných strán sú plne v súlade s argumentmi Maďarska. Podporujú tiež argument, že pri neexistencii harmonizácie právnych predpisov o priamom zdaňovaní na úrovni EÚ by sa opatrenie malo posudzovať podľa článkov 96 a 97 Zmluvy o ES.

(97) Maďarsko zdôrazňuje, že plne súhlasí s analýzou vypracovanou zainteresovanými stranami, v ktorej sa tvrdí, že opatrenie nespĺňa kritériá štátnej pomoci.

(98) Maďarské orgány opätovne zdôrazňujú, že opatrenie sa môže považovať za existujúcu pomoc a ak Komisia rozhodne, že opatrenie predstavuje neoprávnenú štátnu pomoc, nemalo by sa pristúpiť k vráteniu pomoci, pretože príjemcovia pomoci konali v dobrej viere.

VII. POSÚDENIE

VII.1. Existencia pomoci v zmysle článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES

(99) S cieľom zistiť, či predmetné opatrenie predstavuje pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES, musí Komisia posúdiť, či opatrenie zvýhodňuje určité podniky alebo výrobu určitých tovarov poskytovaním výhody hospodárskej povahy, ktorá narúša alebo ohrozuje hospodársku súťaž a ktorá sa poskytuje zo štátnych zdrojov, a či táto výhoda ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.

Selektivita opatrenia: predbežné úvahy

(100) Ak má byť opatrenie považované za štátnu pomoc, musí byť špecifické alebo selektívne v tom, že zvýhodňuje iba určité podniky alebo výrobu určitých tovarov.

(101) Na základe platnej judikatúry je na zistenie toho, či je opatrenie selektívne, potrebné preskúmať, či v súvislosti s konkrétnym právnym systémom opatrenie predstavuje výhodu pre určité podniky v porovnaní s inými podnikmi v porovnateľnej právnej aj faktickej situácii ([33]). Môže sa teda stať, že daňový režim nepredstavuje štátnu pomoc ani v prípade, ak v každom zmysle nekorešponduje so všeobecným systémom zdaňovania právnických osôb členského štátu. Súdny dvor pri mnohých príležitostiach rozhodol, že v článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES sa nerozlišuje medzi príčinami či cieľmi štátnej pomoci, pretože sa definujú v súvislosti so svojimi účinkami ([34]). Najmä daňové opatrenia, ktoré nepredstavujú prispôsobenie všeobecného systému konkrétnym vlastnostiam určitých podnikov, ale ktoré sa považujú za prostriedky zvýšenia ich konkurencieschopnosti, patria do rozsahu pôsobnosti článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES ([35]).

(102) Pojem štátna pomoc sa však nevzťahuje na opatrenia štátnej podpory, v ktorých sa rozlišuje medzi podnikmi, pričom toto rozlišovanie vychádza z povahy alebo všeobecného usporiadania systému, ktorého súčasť tvoria. Ako už bolo vysvetlené v oznámení Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci v prípade opatrení týkajúcich sa priameho zdanenia podnikov (fiškálne oznámenie) ([36]), niektoré podmienky môžu byť odôvodnené objektívnymi rozdielmi medzi daňovníkmi.

(103) V rámci predbežného skúmania je potrebné objasniť, na ktorej úrovni (skupiny alebo podniku) sa má referenčný systém posúdiť. V rozhodnutí o začatí konania ([37]) Komisia uviedla svoje predbežné stanovisko, že na úrovni jednotlivých spoločností tvoriacich skupinu schéma poskytuje výhodu podnikom prijímajúcim kladné čisté úroky od prepojených spoločností, pretože tieto podniky si môžu odpočítať 50 % sumy zo zdaniteľného základu. Naopak, na úrovni skupiny považovanej za celok Komisia konštatovala, že schéma predstavuje výhodu v cezhraničných situáciách s úrokmi prichádzajúcimi do krajiny, keď spoločnosť, ktorá prijíma úrok, sídli v Maďarsku, zatiaľ čo spoločnosť, ktorá platí úrok, má sídlo v zahraničí. Zatiaľ čo v takom prípade si môže prijímajúca spoločnosť odpočítať 50 % čistého úroku prichádzajúceho do krajiny (t. j. úrokový výnos sa efektívne zdaňuje sadzbou v polovičnej výške 16 % sadzby dane z príjmu právnických osôb), spoločnosť vyplácajúca čistý úrok podlieha daňovým pravidlám štátu, v ktorom má sídlo, a v zásade si môže odpočítať 100 % čistého zaplateného úroku.

([33]) Pozri okrem iného vec C-487/06 P British Aggregates/Komisia, 2008, bod 82; vec C-409/00 Španielsko/Komisia, Zb. 2003, s. I-1487, bod 47; vec C-88/03 Portugalsko/Komisia, Zb. 2006, s. I-7115, bod 54; a spojené veci C-428/06 až C-434/06 UGT-Rioja a iné, zatiaľ neuverejnené, bod 46.

([34]) Pozri napríklad vec C-56/93 Belgicko/Komisia, Zb. 1996, s. I-723, bod 79; vec C-241/94 Francúzsko/Komisia, Zb. 1996, s. I-4551, bod 20; vec C-75/97 Belgicko/Komisia, Zb. 1999, s. I-3671, bod 25; a vec C-409/00 Španielsko/Komisia, Zb. 2003, s. I-10901, bod 46.

([35]) Pozri napríkald vec C-66/02 Taliansko/Komisia, Zb. 2005, s. I-10901, bod 101.

([36]) Ú. v. ES C 384, 10.12.1998, s. 3.

([37]) Pozri body 15 až 17 rozhodnutia o začatí konania.

(104) Komisia poznamenáva, že predmetné opatrenie sa týka určitej činnosti (financovania prepojených spoločností), a nie konsolidačných činností na úrovni skupiny. Každá znížená úroveň zdanenia sa individuálne uplatňuje na spoločnosti na základe súvahy ich úrokových výnosov a platieb. Aj keď sa očakáva, že finančné rozhodnutia sa prijímajú v najlepšom záujme skupiny ako celku, analýza na úrovni skupiny nemá v maďarských daňových zákonoch oporu, pretože neobsahujú žiadny systém daňovej konsolidácie pre skupiny. Daň z príjmu právnických osôb sa v Maďarsku vyberá od jednotlivých subjektov, nie od skupín.

(105) Preto Komisia zastáva názor, že referenčný systém sa má posudzovať na úrovni jednotlivých spoločností.

Analýza selektívnej povahy opatrenia

(106) Komisia sa domnieva, že pri zdaňovaní určitých typov príjmov je dôležité zistiť, či sa režim nediskriminačným spôsobom týka širšie vymedzených kategórií transakcií. Každá diskriminácia, ktorá sa nedá odôvodniť objektívnymi rozdielmi medzi daňovníkmi, môže viesť k narušeniu hospodárskej súťaže.

(107) V tomto zmysle je potrebné určiť, či majú úverové transakcie medzi prepojenými spoločnosťami objektívny nárok na zníženie miery zdanenia. Maďarské orgány ako aj Americká obchodná komora argumentujú tým, že spoločnosť poskytujúca úvery v rámci skupiny nie je v situácii porovnateľnej so spoločnosťou poskytujúcou úvery nezávislým stranám. Úvery nezávislým stranám môže podľa ustanovení maďarského zákona o úverových inštitúciách v súlade so smernicou o úverových inštitúciách realizovať iba oprávnená finančná inštitúcia ([38]). Spoločnosti, u ktorých financovanie tretích strán predstavuje hlavnú činnosť, sa preto nemajú porovnávať so spoločnosťami poskytujúcimi vnútroskupinové financovanie s cieľom optimálne rozdeliť likviditu v rámci skupiny.

(108) Podľa názoru maďarských orgánov má opatrenie viesť k zníženiu rozdielov medzi vnútroskupinovým kapitálovým a dlhovým financovaním.

(109) Komisia zastáva názor, že bez ohľadu na existenciu diskriminácie určitých odvetví bude predmetné opatrenie viesť k zníženiu tejto arbitráže (v domácej situácii), pretože zdaňovanie vnútroskupinových úrokov sa priblíži zdaňovaniu vnútroskupinových dividend, a tým sa posilní formálna neutralita daňového systému.

(110) Okrem toho, keďže samostatné spoločnosti, ktoré nie sú úverovými ani finančnými inštitúciami, sa v zásade nezapájajú do pravidelného podnikania v oblasti poskytovania úverov nezávislým stranám, nedochádza k ich diskriminácii v porovnaní s prepojenými spoločnosťami, pri ktorých sa úverové transakcie týkajú poskytovania úverov prepojeným spoločnostiam.

(111) V oblasti účinkov sa výhoda poskytovaná spoločnosti poskytujúcej úver prepojenej spoločnosti nemôže považovať za diskriminačnú, pretože úver prepojenej spoločnosti sa nemôže porovnávať s úverom neprepojenej spoločnosti. V oblasti činností dlhového financovania prepojené spoločnosti nie sú v porovnateľnej právnej ani faktickej situácii s neprepojenými spoločnosťami. Dôvodom je, že na rozdiel od neprepojených spoločností sa prepojené spoločnosti pri získavaní úverov alebo kapitálového financovania v rámci skupiny nezapájajú do čisto komerčných transakcií. Na rozdiel od komerčných transakcií, kde poskytovateľom financií je tretia strana a kde sa každá strana snaží maximalizovať svoj zisk na úkor druhej strany, sa záujmy materskej a dcérskej spoločnosti zhodujú.

(112) Komisia však poznamenáva, že opatrenie nie je otvorené všetkým spoločnostiam, na ktoré sa vzťahuje daň z príjmu právnických osôb, a ktoré prijímajú alebo vyplácajú úroky v rámci vnútroskupinových vzťahov. Hoci opatrenie neobsahuje žiadne obmedzenia týkajúce sa krajiny, v ktorej sa transakcia uskutočňuje, Komisia sa domnieva, že opatrenie obsahuje diskriminačné prvky na troch rôznych úrovniach.

1. Vylúčenie finančného odvetvia

(113) Maďarsko tvrdí, že nezamýšľala podporiť vnútroskupinové financovanie, keďže tieto spoločnosti vykonávajú svoje činnosti s významným ziskom. Na tieto spoločnosti sa okrem toho vzťahujú osobitné daňové podmienky a finančné a účtovné pravidlá.

(114) Maďarsko a Americká obchodná komora sa domnievajú, že rozšírenie opatrenia na poskytovateľov finančných služieb, poisťovne, investičné spoločnosti a spoločnosti rizikového kapitálu predstavuje *de facto* selektivitu, pretože vzhľadom na osobitný štatút poskytovateľov finančných služieb, by tieto subjekty uplatňovaním opatrenia získali neúmerne veľké výhody.

([38]) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/48/ES zo 14. júna 2006 o začatí a vykonávaní činností úverových inštitúcií (Ú. v. EÚ L 177, 30.6.2006, s. 1).

(115) Vo všeobecnosti ako aj pre každé daňové opatrenie platí, že nemožno vylúčiť, aby skupina spoločností v určitých odvetviach čerpala z opatrenia viac výhod z dôvodu intenzívnejších finančných transakcií v týchto odvetviach. To môže byť naozaj prípad spoločností vo finančnom odvetví, u ktorých poskytovanie úverov predstavuje hlavnú činnosť a ktoré by jednoducho mohli v dôsledku toho zvýšiť poskytovanie úverov prepojeným spoločnostiam. Táto situácia však sama o sebe neospravedlňuje vylúčenie finančného odvetvia. Maďarská republika môže dosiahnuť svoj cieľ spočívajúci v nezneužívaní schémy určitým odvetvím alebo určitými podnikmi ustanovením limitnej sumy, ktorá sa môže zdaniť/odpočítať so zníženou sadzbou. Vo fiškálnom oznámení Komisie sa ďalej uvádza, 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 hospodárskej súťaže upravujúce štátnu pomoc“.

2. Vylúčenie malých spoločností

(116) Maďarské orgány argumentujú, že 1. malé spoločnosti bežne neposkytujú vnútroskupinové financovanie; 2. rozšírenie opatrenia na malé spoločnosti vyžaduje vysoké administratívne náklady, ktoré sú vzhľadom na potenciálne dosiahnuté výhody neúmerné; 3. maďarský zákon o dani z príjmu právnických osôb poskytuje malým spoločnostiam niekoľko daňových výhod.

(117) Komisia poznamenáva, že Maďarsko neposkytlo žiadne údaje potvrdzujúce, že malé maďarské spoločnosti naozaj neposkytujú ani nezískavajú vnútroskupinové financovanie. Nemožno preto vylúčiť, že veľký počet malých spoločností je organizovaných vo forme skupiny a získavajú/vyplácajú úroky v rámci svojich vnútroskupinových vzťahov.

(118) Okrem toho, skutočnosť, že malé spoločnosti využívajú výhody daňových opatrení, ktoré sú pre ne určené, nie je pri posudzovaní selektivity opatrenia relevantná.

3. Voliteľný charakter opatrenia

(119) Voliteľný charakter opatrenia umožňuje daňovníkovi každoročne sa rozhodnúť, či bude opatrenie uplatňovať alebo ho zamietne. Maďarské orgány poukazujú na to, že táto vlastnosť sa prirodzene líši od každoročného cyklu zdaňovania právnických osôb, ako aj od iných ustanovení daňového zákona.

(120) Komisia sa však domnieva, že táto vlastnosť vyvoláva odlišné zdaňovanie skupín spoločností, pretože opatrenie sa neuplatňuje na všetky skupiny spoločností (s vnútroskupinovými úverovými transakciami), ale len na spoločnosti, ktoré sa ho rozhodli v príslušnom fiškálnom roku uplatniť.

Odôvodnenie povahy a všeobecného usporiadania daňového systému

(121) V bode 23 fiškálneho oznámenia Komisia uvádza, že „rozdielna povaha niektorých opatrení neznamená nevyhnutne, že sa musia považovať za štátnu pomoc. Je to tak v prípade, ak opatrenia, ktorých hospodársky základ ich robí nevyhnutným pre fungovanie a účinnosť daňového systému. Je však vecou členského štátu, či poskytne takéto zdôvodnenie.“

(122) Podľa názoru maďarských orgánov je cieľom opatrenia odstrániť určité nepriaznivé účinky vyplývajúce z neexistencie zdaňovania skupín v Maďarsku. Opatrenie sa líši od „klasickej“ metódy jednotlivého (t. j. nekonsolidovaného) posudzovania zdaňovania v oveľa menšej miere než často používané systémy zdaňovania skupín v iných členských štátoch. Na základe toho má opatrenie za cieľ zaviesť (osobitným spôsobom) často používaný moderný systém zdaňovania príjmov.

(123) Komisia však poznamenáva, že neexistencia systémov daňovej konsolidácie pre skupiny v Maďarsku neodôvodňuje selektívne prideľovanie štátnej pomoci obmedzenému počtu spoločností. Táto zásada sa stanovila v rozsudku Súdneho dvora vo veci 173/73 ([39]).

(124) Maďarsko sa tiež odvoláva na rôzne zdaňovanie kapitálu a dlhov a konštatuje, že v oboch prípadoch je príjem zdaňovaný rovnakou mierou, ale zdaniteľná osoba je iná (v prípade dividend ide o dcérsku spoločnosť, v prípade úrokov o materskú spoločnosť).

(125) Komisia zastáva názor, že predmetná schéma má za následok vylúčenie niekoľkých odvetví z možnosti využívania zníženého zdanenia, a že nejde o jednoduché formálne opatrenie zamerané na prenesenie časti daňového bremena zo spoločnosti prijímajúcej čistý úrok na spoločnosť vyplácajúcu čistý úrok.

(126) Čo sa týka vylúčenia finančného odvetvia, maďarské orgány sa tiež odvolávajú na bod 27 fiškálneho oznámenia: „Osobitné ustanovenia, ktoré neobsahujú diskrečné prvky, umožňujúce napríklad, aby bola daň stanovená na pevnom základe (napríklad v sektore poľnohospodárstva alebo rybárstva), môžu byť odôvodnené povahou a všeobecným usporiadaním systému, ak napríklad berú do úvahy osobitné účtovné požiadavky alebo dôležitosť kraja v aktívach, ktoré sú špecifické pre určité sektory; takéto ustanovenia preto nepredstavujú štátnu pomoc […]“.

([39]) Vec 173/73 Taliansko/Komisia, Zb. 1974, s. 709, body 22 až 33.

(127) Komisia však poznamenáva, že ustanovenia bodu 27 fiškálneho oznámenia nemajú za cieľ zvýšiť alebo znížiť daňové bremeno určitých odvetví, ale zohľadniť špecifické vlastnosti predmetných odvetví, ako napríklad účtovné požiadavky, ktorými by sa mohlo odôvodniť zavedenie pravidiel zjednodušenia posudzovania zdaniteľného základu.

Závery ohľadom selektivity

(128) Rozdiel medzi finančným odvetvím a malými podnikmi na jednej strane a ďalšími odvetviami na strane druhej, ako aj voliteľný charakter opatrenia, sa nemôžu odôvodniť povahou a všeobecným usporiadaním maďarského daňového systému.

(129) V tejto súvislosti musí Komisia dospieť k záveru, že predmetné opatrenie je selektívne.

Hospodárska výhoda

(130) Maďarské orgány argumentujú, že opatrenie môže poskytovať výhodu jednotlivým spoločnostiam, ale nevýhodu ostatným stranám úverovej transakcie, a preto je symetrické len vo výhradne domácich vzťahoch.

(131) Komisia však zastáva názor, že výhoda na úrovni jednej spoločnosti sa nemôže kompenzovať nevýhodou na úrovni inej spoločnosti, a to ani vtedy, ak je spoločnosť súčasťou rovnakej skupiny. Posúdenie, či ide o výhodu, sa musí vykonať na úrovni jednotlivých spoločností, nie na úrovni skupiny. Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že skupiny spoločností môžu jednoducho reorganizovať svoje finančné činnosti, a ovplyvniť tak výsledok uplatňovania opatrenia.

(132) Okrem toho sa Komisia domnieva, že symetria opatrenia a jeho neutrálny vplyv na úrovni skupiny nie je dostatočný na vylúčenie možnosti zvýhodnenia na úrovni jednotlivých spoločností. Podobne sa ani nižšie zdaňovanie úrokov u jedného člena skupiny nemôže odôvodňovať vyšším zdaňovaním – z dôvodu nižšej úrovne odpočtu úrokov – u iného člena skupiny ([40]).

([40]) V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že pri posudzovaní daňového režimu koordinačných centier so sídlom v Belgicku (pozri spojené veci C-182/03 a C-217/03, body 86 až 118) Súdny dvor rozhodol, že jednotná sadzba príjmov v rámci metódy nákladov zvýšených o prirážku („cost plus“) predstavuje hospodársku výhodu podľa článku 87 Zmluvy o ES a že „nemôže byť táto analýza spochybnená ani skutočnosťou, že zahrnutie finančných nákladov by mohlo v určitých prípadoch viesť k príliš vysokému daňovému základu, ani dôležitosťou finančnej záťaže, ktorú by mohla znášať skupina, a o to viac ani okolnosťou, že centrum môže byť zdanené aj v prípade, keď nedosiahne zisk“. Súdny dvor sa ďalej domnieval, že výnimka z majetkovej dane v prospech koordinačných centier predstavuje hospodárske zvýhodnenie centier a že „skutočnosť, že len 5 % koordinačných centier túto výhodu skutočne využíva, pretože ostatné koordinačné centrá sú nájomcami svojich budov, nemá vplyv na toto posúdenie, keďže výber medzi vlastníctvom a prenájmom budovy závisí len od vôle týchto centier“.

(133) Z už uvedenej judikatúry vyplýva, že skutočnosť, že niektoré spoločnosti v skupine sú znevýhodnené, nespochybňuje existenciu výhody na úrovni inej spoločnosti.

Štátne zdroje

(134) V tomto prípade Komisia zastáva názor, že výhody poskytované štátom prostredníctvom nižšej dane (50 % zníženie zdaniteľnej sumy) sa musia považovať za daňový únik rovnajúci sa spotrebe štátnych zdrojov vo forme daňových výdavkov.

Narušenie hospodárskej súťaže a vplyv na obchod medzi členskými štátmi

(135) Keďže príjemcami sú podniky činné v rôznych hospodárskych odvetviach na trhoch otvorených hospodárskej súťaži, opatrenie môže narušiť hospodársku súťaž medzi členskými štátmi a ovplyvniť obchod vnútri Spoločenstva.

(136) V zásade platí, že pomoc zameraná na oslobodenie podniku od nákladov, ktoré by sa bežne vyskytli počas jeho každodenného riadenia alebo bežných činností, narúša podmienky hospodárskej súťaže ([41]). Súdny dvor navyše rozhodol, že žiadne poskytnutie pomoci podniku vykonávajúcemu svoje činnosti na trhu Spoločenstva nesmie narúšať hospodársku súťaž a ovplyvňovať obchod medzi členskými štátmi ([42]).

(137) Bez toho, aby bolo potrebné vykonať hospodársku analýzu súčasnej situácie na príslušných trhoch ([43]) a vzhľadom na skutočnosť, že daňový systém zavedený Maďarskom posilňuje postavenie hospodárskych subjektov, ktoré v porovnaní s inými konkurenčnými subjektmi v rámci obchodu vnútri Spoločenstva využívajú jeho výhody, sa Komisia domnieva, že táto schéma má vplyv na obchod medzi členskými štátmi a narúša hospodársku súťaž medzi hospodárskymi subjektmi.

(138) V rámci uvedených úvah Komisia zastáva názor, že odpočty vnútroskupinových úrokov, ktoré sa umožňujú na základe zákona LXXXI z roku 1996 o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend, predstavujú pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 zmluvy.

([41]) Vec C-156/98 *Nemecko/Komisia*, Zb. 2000, s. I-6857, bod 30, ako aj judikatúra v ňom citovaná.

([42]) Vec 730/79 Philip Morris/Komisia, Zb. 1980, s. 2671, body 11 a 12.

([43]) Vec C-372/97 Taliansko/Komisia, Zb. 2004, s. I-3679, body 44 a 45 a body 153 – 155 o neoprávnenosti predmetnej schémy.

VII.2. **Posúdenie schémy ako neoprávnenej alebo existujúcej pomoci**

(139) V prílohe IV.3 k Aktu o pristúpení sa stanovuje, že nasledujúce schémy a jednotlivé opatrenia pomoci, ktoré nadobudli účinnosť v Maďarsku pred dátumom pristúpenia a sú stále uplatňované aj po tomto dátume, sa po pristúpení musia považovať za existujúcu pomoc v zmysle článku 88 ods. 1 Zmluvy o ES:

a) opatrenia pomoci, ktoré nadobudli účinnosť pred 10. decembrom 1994;

b) opatrenia pomoci uvedené v dodatku k prílohe IV;

c) opatrenia pomoci, ktoré pred dátumom pristúpenia posudzoval maďarský úrad pre dohľad nad štátnou pomocou a ktoré boli uznané za zlučiteľné s *acquis*, a opatrenia, voči ktorým Komisia nevzniesla námietky na základe závažných pochybností o zlučiteľnosti opatrenia so spoločným trhom.

(140) V prílohe IV.3 sa ďalej uvádza, že všetky opatrenia naďalej uplatňované po dátume pristúpenia, ktoré predstavujú štátnu pomoc a nespĺňajú už uvedené podmienky, sa po pristúpení musia považovať za novú pomoc v zmysle článku 88 ods. 3 Zmluvy o ES.

(141) Predmetné opatrenie sa zaviedlo až po 10. decembri 1994, nie je uvedené v dodatku k prílohe IV.3 k Aktu o pristúpení a ani sa ho netýkal postup v rámci dočasného mechanizmu pri pristúpení.

(142) Maďarské orgány a Americká obchodná komora sa domnievajú, že táto príloha obsahuje iba ustanovenia o zavedenej pomoci a pomoci revidovanej pred dátumom pristúpenia, ktoré sa uvádzajú v článku 1 písm. b) bodu i) procedurálneho nariadenia ([44]). V dôsledku toho je potrebné na účely zistenia existujúcej pomoci zohľadniť aj pravidlá stanovené v článku 1 písm. b) bodoch ii) až v) nariadenia.

(143) Komisia súhlasí s výkladom prílohy IV k Aktu o pristúpení. Tento výklad potvrdzuje aj znenie článku 1 písm. b) bodu i) procedurálneho nariadenia. Komisia sa preto domnieva, že existujúci charakter pomoci sa má posudzovať podľa článku 1 písm. b) bodov ii) až v) procedurálneho nariadenia.

(144) Vzhľadom na uplatňovanie článku 1 písm. b) bodov ii) a iii) Komisia nesúhlasí s Maďarskom, že by predmetné opatrenie schválila, keďže nebolo notifikované podľa článku 88 ods. 3 Zmluvy o ES a článku 2 procedurálneho nariadenia.

([44]) Nariadenie (ES) č. 659/1999.

(145) Komisia sa domnieva, že článok 1 písm. b) bod iv) sa neuplatňuje, keďže na pomoc poskytnutú v rámci schémy sa nevzťahuje obmedzenie časového obdobia desiatich rokov.

(146) Čo sa týka článku 1 písm. b) bodu v), toto ustanovenie sa v tomto prípade neuplatňuje, pretože sa nemožno domnievať, že schéma týkajúca sa vnútroskupinových úrokov v čase nadobudnutia účinku nepredstavovala žiadnu pomoc a stala sa opatrením pomoci až vďaka vývoju trhu.

(147) Komisia však poznamenáva, že prešetrované opatrenie má určitú podobnosť s opatrením týkajúcim sa belgických koordinačných centier (BCC). V tomto zmysle je potrebné pripomenúť predchádzajúce rozhodnutia Komisie z 2. mája 1984 ([45]) a 9. marca 1987, v ktorých Komisia stanovila, že belgické opatrenie nepredstavovalo pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES.

(148) Podobne ako v prípade belgických koordinačných centier, ktorý sa týkal výlučne nadnárodných spoločností, Komisia na základe údajov poskytnutých maďarskými orgánmi zistila, že hlavnými príjemcami schémy sú nadnárodné spoločnosti. Okrem toho má maďarská schéma ďalšie podobné vlastnosti s belgickým opatrením, a to konkrétne v tom, že obe opatrenia sa týkajú zdaňovania vnútroskupinových činností.

(149) V dôsledku toho nebolo zaradenie tohto typu opatrenia do opatrení pomoci súvisiacich s vnútroskupinovými činnosťami v čase jeho zavedenia jednoznačné.

(150) Maďarská republika poukazuje na skutočnosť, že maďarský úrad pre dohľad nad štátnou pomocou toto opatrenie v lete 2002 ešte pred jeho prijatím preskúmal. V zmysle platnej judikatúry a bývalého rozhodnutia Komisie týkajúceho sa opatrenia BCC dospel maďarský úrad pre dohľad k záveru, že predmetné opatrenie nepredstavovalo štátnu pomoc, a preto ho nepredložil Komisii.

(151) Okrem skutočnosti, že opatrenie v čase svojho zavedenia nepredstavovalo štátnu pomoc, sa Komisia domnieva, že vďaka veľmi osobitným okolnostiam predmetného prípadu, a to najmä situáciou pred vstupom a predchádzajúcim rozhodnutiam Komisie z roku 1984 a 1987 k belgickému opatreniu, nemal maďarský úrad pre dohľad nad štátnou pomocou žiadny dôvod

([45]) Hoci toto rozhodnutie nebolo uverejnené, poukazuje sa v 14. správe o hospodárskej súťaži a v odpovedi na parlamentnú otázku uverejnenú v roku 1991 na to, že Komisia voči predmetnému opatreniu nevzniesla žiadne námietky.

domnievať sa, že schéma predstavuje pomoc v zmysle článku 87 ods. 1 Zmluvy o ES, a to najmä preto, že opatrenie bolo prijaté pred prehodnotením stanoviska Komisie k belgickému opatreniu ([46]). Komisia sa preto domnieva, že existujú výnimočné okolnosti, na základe ktorých maďarské orgány prijali nesprávne závery a predpokladali, že opatrenie nepredstavuje v predvstupovej fáze štátnu pomoc. Za takýchto okolností malo Maďarsko v čase prijatia opatrenia dôvody na neoznámenie opatrenia Komisii podľa postupu v rámci dočasného mechanizmu uvedeného v prílohe IV k Aktu o pristúpení.

(152) Komisia ďalej poznamenáva, že po pristúpení Maďarska k EÚ sa ani rozsah opatrenia ani dôležitosť výhod z neho vyplývajúcich nijako podstatne nezmenili. Ako je uvedené v odôvodnení 14 tohto rozhodnutia, zaviedli sa niektoré úpravy. Tie však pozostávali hlavne z formálnych úprav týkajúcich sa buď začlenenia určitých typov spoločností, ktoré pred vstupom Maďarska neexistovali (európskych spoločností a európskych združení), alebo vylúčenia určitých typov spoločností, ktoré sa zakázali (spoločnosti rizikového kapitálu). Predmetné opatrenie sa preto po vstupe Maďarska do Európskej únie podstatne nezmenilo, a preto sa musí považovať za existujúcu pomoc.

VIII. **ZÁVER**

(153) Na základe už uvedených osobitostí predmetného prípadu a situácie pred vstupom sa schéma týkajúca sa vnútroskupinových úrokov musí považovať za existujúcu schému pomoci podľa článku 1 písm. b) bodu v) nariadenia Rady (ES) č. 659/1999.

(154) Keďže konanie týkajúce sa existujúcich opatrení pomoci sa stanovuje v článkoch 17 až 19 rovnakého nariadenia, toto konanie, ktoré sa začalo 21. marca 2007, je zbytočné.

(155) Keďže maďarské orgány už schválili zrušenie schémy od 1. januára 2010, Komisia nevidí dôvod začať postup spolupráce podľa článku 17 procedurálneho nariadenia,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Rozhodnutie Komisie z 21. marca 2007 začať konanie podľa článku 88 ods. 2 Zmluvy o ES týkajúce sa schémy zdaňovania vnútroskupinových úrokov zavedenej Maďarskom, je zbytočné, pretože predmetnú schému treba považovať za opatrenie existujúcej pomoci.

Článok 2

Toto rozhodnutie je určené Maďarskej republike.

V Bruseli 28. októbra 2009

Za Komisiu
Neelie KROES
členka Komisie

([46]) Pozri poznámku pod čiarou č. 19. Je potrebné poznamenať, že v prípade existujúcej pomoci majú právny účinok len záverečné rozhodnutia Komisie (pozri vec T-276/02 Forum 187 asbl/Komisia).