

ROZHODNUTÍ

ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2020/450

ze dne 22. ledna 2020

o režimu státní podpory SA.29150 – 2010/C (ex 2010/NN) zavedeném Německem v souvislosti s převodem daňových ztrát v případě restrukturalizace podniků v obtížích (*Sanierungsklausel*)

(oznámeno pod číslem C(2020) 254)

(Pouze německé znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) této dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany, aby podle výše uvedeného ustanovení předložily své připomínky ⁽¹⁾,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

- (1) Dopisy ze dne 5. srpna 2009 a 30. září 2009 požádala Komise Německo o informace k § 8c zákona o dani z příjmu právnických osob (*Körperschaftsteuergesetz*, dále jen „KStG“). Německé orgány na tyto žádosti odpověděly dopisy ze dne 20. srpna 2009 a 5. listopadu 2009. Rozhodnutím ze dne 24. února 2010 (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) zahájila Komise formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) v souvislosti s § 8c odst. 1a KStG (*Sanierungsklausel*).
- (2) Rozhodnutí o zahájení řízení bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ⁽²⁾. Komise vyzvala Německo a zúčastněné strany, aby podaly připomínky.
- (3) Německé orgány podaly své připomínky dopisem ze dne 9. dubna 2010.
- (4) Ve dnech 9. dubna 2010 a 3. června 2010 se v Bruselu uskutečnila dvě setkání se zástupci německých orgánů. Dne 2. července 2010 předložily německé orgány další informace. Komise neobdržela žádné připomínky zúčastněných stran.
- (5) Dne 26. ledna 2011 přijala Komise rozhodnutí 2011/527/EU ⁽³⁾ (dále jen „rozhodnutí z roku 2011“), v němž měla za to, že § 8c odst. 1a KStG (*Sanierungsklausel*) představuje státní podporu, která byla protiprávně poskytnuta Německem v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU. Komise také dospěla k závěru, že podpora poskytnutá podle § 8c odst. 1a KStG je neslučitelná s vnitřním trhem, zejména proto, že ji nelze považovat za slučitelnou na základě čl. 107 odst. 3 písm. b) SFEU podle výkladu v dočasném rámci ⁽⁴⁾ ⁽⁵⁾ a nařídila navrácení neslučitelné podpory.

⁽¹⁾ Úř. věst. C 90, 8.4.2010, s. 8.

⁽²⁾ Úř. věst. C 90, 8.4.2010, s. 8.

⁽³⁾ Rozhodnutí Komise 2011/527/EU ze dne 26. ledna 2011 o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát (*Sanierungsklausel*)“ (Úř. věst. L 235, 10.9.2011, s. 26).

⁽⁴⁾ Sdělení Komise – Dočasný rámec Společenství pro opatření státní podpory zlepšující přístup k financování za současné finanční a hospodářské krize (Úř. věst. C 83, 7.4.2009, s. 1).

⁽⁵⁾ Podle dočasného rámce se podpora považuje za předpokladu, že její výše nepřesáhne částku 500 000 EUR, příjemce není ke dni 1. července 2008 podnikem v obtížích a jsou splněny všechny ostatní podmínky stanovené v bodě 4.2.2 dočasného rámce.

- (6) Po přijetí rozhodnutí z roku 2011 podaly Německo a třetí strany žaloby na neplatnost rozhodnutí z roku 2011 ⁽⁶⁾. Dne 4. února 2016 Tribunál argumenty žalobců zamítl a rozhodnutí z roku 2011 potvrdil ⁽⁷⁾.
- (7) Německo a dva potenciální příjemci (Heitkamp BauHolding GmbH a GFKL Financial Services AG) podali proti rozsudkům Tribunálu opravný prostředek. Dne 28. června 2018 Soudní dvůr rozsudky Tribunálu a rozhodnutí z roku 2011 zrušil ⁽⁸⁾. Soudní dvůr konstatoval, že Komise se zmýlila v analýze selektivity tím, že jako referenční rámec uvažovala pouze pravidlo zakazující převod ztrát v případech změny vlastnické struktury společnosti (§ 8c odst. 1 KStG) a vyloučila z něj obecné pravidlo převodu ztrát.

2. PODROBNÝ POPIS OPATŘENÍ/PODPORY

2.1. Souvislosti

- (8) Zdanění podniků v Německu probíhá v zásadě na základě zákona o dani z příjmu (*Einkommensteuergesetz*, dále jen „EStG“) a zákona KStG. Ustanovení § 10d odst. 2 EStG uvádí možnost převodu ztrát vzniklých v daňovém roce, což znamená, že v souladu s principem daňové způsobilosti je možné zdanitelné příjmy v následujících zdaňovacích obdobích snížit započtením ztrát celkem až o 1 milion EUR ročně. Tuto možnost převodu ztrát mají podle § 8 odst. 1 KStG také subjekty, na které se vztahuje daň z příjmu právnických osob.
- (9) Podle německých orgánů vedlo umožnění takového převodu ztrát k tomu, že byly kupovány společnosti – prázdné schránky, které již před dlouhou dobou ukončily veškerou hospodářskou činnost, avšak stále ještě disponovaly převody ztrát.
- (10) V reakci na odkup společností, které jsou jen prázdnými schránkami, omezil německý parlament v roce 1997 možnost převodu ztrát tím, že do § 8 odst. 4 KStG zavedl tzv. „*Mantelkaufregelung*“ (pravidlo pro odkup společností, které jsou jen prázdnými schránkami). Toto pravidlo omezilo převod ztrát na ty právnické osoby, které byly právně a hospodářsky totožné s podnikem, jemuž ztráta vznikla. Pravidlo sice neobsahovalo definici pojmu „hospodářsky totožný“, ale vycházelo z jednoho negativního a dvou pozitivních prvků:
- hospodářskou totožnost se nejedná, pokud se převádí více než polovina podílů právnické osoby a pokud právnická osoba pokračuje ve své hospodářské činnosti nebo ji znovu zahájí s převážně novým majetkem,
 - naopak o hospodářskou totožnost se jedná, pokud vklad nového majetku slouží pouze k restrukturalizaci ztrátového subjektu a pokud činnost, která způsobila převod neuplatněných ztrát, pokračuje srovnatelným způsobem po dobu následujících pěti let,
 - hospodářskou totožnost se jedná rovněž tehdy, když nabývajícím subjekt, namísto aby vložil do podniku nový majetek, vyrovná ztráty, které ztrátovému subjektu vznikly.
- (11) Oba poslední příklady byly společně označeny jako „*Sanierungsklausel*“ (ustanovení umožňující restrukturalizaci podniků v obtížích).
- (12) Ustanovení § 8 odst. 4 KStG bylo zrušeno ke dni 1. ledna 2008 zákonem z roku 2008 o reformě zdanění společností (*Unternehmensteuerreformgesetz 2008*) ⁽⁹⁾.

⁽⁶⁾ Bylo podáno šestnáct žalob na neplatnost, jedna Německem (T-205/11) a patnáct potenciálními příjemci. S výjimkou žalob T-287/11 a T-620/11 byla všechna řízení přerušena.

⁽⁷⁾ Rozsudek Tribunálu ze dne 4. února 2016, *Heitkamp BauHolding v. Komise*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; rozsudek Tribunálu ze dne 4. února 2016, *GFKL Financial Services v. Komise*, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

⁽⁸⁾ Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. Komise*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Německo v. Komise*, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Německo v. Komise*, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Lowell Financial Services v. Commission*, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

⁽⁹⁾ *Unternehmensteuerreformgesetz 2008*, 14. srpna 2007, Spolková sbírka zákonů (*Bundesgesetzblatt* (dále jen „BGBl.“)) 2007, část I, č. 40, s. 1912.

- (13) Tentýž zákon zavedl nový § 8c odst. 1 KStG, který omezil možnost převádět ztráty v případě změn ve vlastnictví právnické osoby ve větším rozsahu než předchozí § 8 odst. 4 KStG. Nová úprava stanoví, že:
- nevyužité ztráty v plném rozsahu zanikají, bylo-li na nabyvatele převedeno více než 50 % základního kapitálu, členských práv, vlastnických práv nebo hlasovacích práv,
 - bylo-li během pětiletého období převedeno více než 25 %, avšak maximálně 50 % základního kapitálu, členských práv, vlastnických práv nebo hlasovacích práv, zanikají nevyužité ztráty poměrně.
- (14) Nová úprava zpočátku nepředpokládala žádnou výjimku pro podniky, v nichž došlo k významným změnám ve vlastnictví a které byly zároveň v procesu restrukturalizace.
- (15) Podle důvodové zprávy přijaté německým parlamentem společně se zákonem o reformě podnikových daní z roku 2008 (*Unternehmenssteuerreformgesetz 2008*) byl § 8 odst. 4 KStG nahrazen novým § 8c odst. 1 KStG, aby se pravidla zjednodušila (důvodová zpráva naznačuje, že z praktického použití § 8 odst. 4 KStG vyplynuly četné složité právní otázky) a aby se cíleně postupovalo proti zneužití⁽¹⁰⁾. Německý parlament si byl vědom skutečnosti, že v důsledku této reformy již nebude při restrukturalizaci podniku v obtížích spojené se změnou vlastnictví převod ztrát možný. Parlament to považoval za přijatelné, neboť daňové orgány se mohly v takových případech vzdát daňových pohledávek na základě spravedlivého nároku i bez výslovného ustanovení v KStG⁽¹¹⁾.

2.2. Opatření

- (16) V červnu 2009 byl pozměněn § 8c KStG vložím nového ustanovení (§ 8c odst. 1a KStG), které se týká zachování převodu ztrát v případě odkupu podniků v obtížích za účelem jejich restrukturalizace. Tato změna byla součástí zákona o nižším zatížení občanů v oblasti zdravotního pojištění (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*)⁽¹²⁾. Nové ustanovení se opět označuje jako *Sanierungsklausel* (nebo *neue Sanierungsklausel*, aby se odlišilo od předchozí úpravy v § 8 odst. 4 KStG).
- (17) Podle § 8c odst. 1a KStG smí právnická osoba převést ztráty i v případě změn ve vlastnictví podílů splňujících podmínky § 8c odst. 1 KStG, pokud jsou splněny tyto požadavky:
- účelem nabytí podílů je restrukturalizace („*Sanierung*“) právnické osoby⁽¹³⁾,
 - podnik je v okamžiku nabytí podílů v platební neschopnosti nebo je předlužen nebo je těmito jevy ohrožen⁽¹⁴⁾,
 - zásadní obchodní struktury podniku jsou zachovány tím, že:
 - právnická osoba se řídí dohodou mezi vedením a závodní radou („*Betriebsvereinbarung*“) o zachování pracovních míst nebo
 - je v prvních pěti letech po nabytí podílů zachováno 80 % pracovních míst (z hlediska celkového odměňování) nebo
 - je během dvanácti měsíců do podniku vložen značný obchodní majetek („*wesentliches Betriebsvermögen*“) nebo jsou odepsány závazky, které ještě mají ekonomickou hodnotu; o vložení značného obchodního majetku se jedná tehdy, když nový majetek odpovídá nejméně 25 % aktiv předcházejícího hospodářského roku; zpětné převody nabývajícím subjektu během prvních tří let snižují hodnotu vložené majetku,

⁽¹⁰⁾ Řada tiskovin německého parlamentu (*Bundestagsdrucksache*) 16/4841, s. 74.

⁽¹¹⁾ *Bundestagsdrucksache* 16/4841, s. 76, odkazující na oběžník spolkového ministerstva financí ze dne 27. března 2003 (Spolkový daňový věstník (*Bundessteuerblatt*)) (dále jen „BStBl.“) 2003, část I, s. 240).

⁽¹²⁾ *Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung)*, 16. června 2009, BGBl. 2009, část I, č. 43, s. 1959.

⁽¹³⁾ *Sanierung* se provádí za účelem reorganizace společnosti. Reorganizace je opatření, které má za cíl vyhnout se platební neschopnosti (*Zahlungsunfähigkeit*) nebo předlužení (*Überschuldung*) nebo tyto situace překonat. Proto připadají v úvahu pouze společnosti, které v okamžiku nabytí podílů jsou nebo mají být v platební neschopnosti nebo předlužené.

⁽¹⁴⁾ Pojmy „platební neschopnost“, „hrozící platební neschopnost“ a „předlužení“ jsou definovány v německých insolvenčních předpisech (*Insolvenzordnung* (dále jen „InsO“), 5. října 1994, BGBl. 1994, část I, č. 70, s. 2866): „Platební neschopnost“ (§ 17 InsO): Pokud dlužník není schopen plnit své platební závazky a zastavil platby. „Hrozící platební neschopnost“ (§ 18 InsO): Pokud dlužník pravděpodobně není schopen plnit své budoucí platební závazky v okamžiku jejich splatnosti. „Předlužení“ (§ 19 InsO): Pokud majetek podniku dlužníka nekryje jeho stávající závazky; „předlužení“ je však vyloučeno, pokud má podnik dlužníka pozitivní prognózu, že bude ve své činnosti pokračovat.

- po dobu pěti let po nabytí podílů podnik nezmění odvětví činnosti,
- podnik v okamžiku nabytí podílů neukončil činnost.

- (18) Ustanovení § 8c odst. 1a KStG vstoupilo v platnost dne 10. července 2009 se zpětnou účinností od 1. ledna 2008.
- (19) Původně byl § 8c odst. 1a KStG zaveden jako dočasné opatření použitelné do 31. prosince 2009. Dne 22. prosince 2009 však německý parlament přijal v rámci zákona o urychlení růstu ze dne 22. prosince 2009 (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) ustanovení, které zrušilo příslušné ustanovení KStG o skončení platnosti ⁽¹⁵⁾.
- (20) Je třeba poznamenat, že ztráty, které se převádějí, mohou být započítány pouze proti ziskům podniku, v němž probíhá restrukturalizace. Nabyvatel nemůže tyto ztráty započítat proti svým vlastním ziskům. To platí i tehdy, když nabyvatel konsoliduje své daňové závazky na úrovni koncernu, neboť § 15 odst. 1 KStG v první větě zakazuje převod ztrát, pokud je subjekt (*Organgesellschaft*) součástí konsolidovaného subjektu (*Organshaft*) ⁽¹⁶⁾. Podle německých právních předpisů o dani z příjmu právnických osob však takové ztráty nezanikají; jsou pouze „zmrazeny“ na úrovni *Organgesellschaft* a mohou být použity, jakmile už podnik není konsolidován. U těchto „zmrazených“ ztrát neexistuje žádná lhůta pro převod.
- (21) Nabyvatel je ustanovením § 8c odst. 1a KStG nepřímě zvýhodňován, neboť se daňové zatížení restrukturalizovaného podniku po úspěšném ukončení restrukturalizace snižuje. Kromě toho může nabyvatel zcela nebo částečně začlenit svou činnost do nabytého podniku a tímto způsobem využít převedených ztrát.

3. ROZHODNUTÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

- (22) Dopisem ze dne 24. února 2010 informovala Komise německé orgány, že se v souvislosti s výše popsáním opatřením provedeným podle § 8c odst. 1a KStG rozhodla zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU.
- (23) Komise ve svém rozhodnutí o zahájení řízení měla za to, že § 8c odst. 1a KStG rozlišuje mezi zdravými podniky, které jsou ztrátové, a podniky (potenciálně) v platební neschopnosti nebo předluženými tím, že zvýhodňuje pouze posledně jmenované. Ve svém předběžném stanovisku měla Komise za to, že opatření je selektivní a představuje státní podporu, neboť i ostatní podmínky čl. 107 odst. 1 SFEU se zdály být splněny. V neposlední řadě Komise vyjádřila své pochybnosti ohledně slučitelnosti opatření s čl. 107 odst. 3 písm. b) SFEU podle výkladu dočasného rámce a s čl. 107 odst. 3 písm. c) SFEU podle výkladu (v té době použitelných) pokynů pro státní podporu na záchranu a restrukturalizaci podniků v obtížích ⁽¹⁷⁾ a (v té době použitelných) pokynů k regionální podpoře ⁽¹⁸⁾.
- (24) Po zahájení formálního vyšetřovacího řízení německé spolkové ministerstvo financí nařídilo daňovým orgánům odpovědným za výběr daní, aby § 8c odst. 1a KStG přestaly uplatňovat, dokud Komise nepřijme v této věci konečné rozhodnutí, a informovaly dotčené podniky, že v případě, že Komise vydá záporné rozhodnutí, bude muset být státní podpora navrácena ⁽¹⁹⁾.

4. PŘIPOMÍNKY NĚMECKÝCH ORGÁNŮ

- (25) Německé orgány mají za to, že § 8c odst. 1a KStG nepředstavuje státní podporu, a to ze tří důvodů:
- je v souladu se zásadou soukromého věřitele (viz oddíl 4.1),
 - není selektivní (viz oddíl 4.2),
 - je oprávněn povahou a logikou německého daňového systému (viz oddíl 4.3).

⁽¹⁵⁾ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*), 22. prosince 2009, BGBl. 2009, část I, č. 81, s. 3950, čl. 2 odst. 3 písm. b).

⁽¹⁶⁾ Tzv. „vororganschaftliche Verluste“.

⁽¹⁷⁾ Sdělení Komise – Pokyny Společenství pro státní podporu na záchranu a restrukturalizaci podniků v obtížích (Úř. věst. C 244, 1.10.2004, s. 2).

⁽¹⁸⁾ Pokyny k regionální podpoře na období 2007–2013, (Úř. věst. C 54, 4.3.2006, s. 13).

⁽¹⁹⁾ Oběžník spolkového ministerstva financí ze dne 30. dubna 2010 určený daňovým orgánům spolkových zemí odpovědným za výběr daní (BMF v. 30.4.2010 IV C 2 -S 2745-a/08/10005:002), BStBl. 2010, část I, s. 488.

- (26) Německé orgány dále tvrdí, že nové ustanovení *Sanierungsklausel* v § 8c odst. 1a KStG v zásadě odpovídá starému ustanovení *Sanierungsklausel* v § 8 odst. 4 KStG, které Komise nikdy nekritizovala (viz oddíl 4.4), a že několik dalších členských států má zavedena obdobná daňová pravidla (viz oddíl 4.5).

4.1. Soulad se zásadou soukromého věřitele

- (27) Ve svém dopise ze dne 2. července 2010 německé orgány tvrdí, že se lze odvolávat na zásadu soukromého věřitele, pokud jde o fiskální a para-fiskální pohledávky⁽²⁰⁾. Dále měly za to, že vztah německého státu k jeho daňovým poplatníkům je srovnatelný se vztahem mezi soukromým věřitelem a dlužníkem, které spojuje dlouhodobá smlouva (*Dauerschuldverhältnis*), například nájemní nebo pracovní smlouva. Podle názoru německých orgánů by se soukromý věřitel v takovémto dlouhodobém smluvním vztahu vzdal části svých budoucích nároků, pokud by se tím umožnilo převzetí jeho dlužníka jiným podnikem, což by následně zajistilo další trvání dlouhodobé smlouvy.

4.2. Neexistence selektivity

- (28) Německé orgány mají za to, že § 8c odst. 1a KStG je obecným opatřením, neboť se neomezuje na žádné odvětví, žádnou velikost podniků nebo jakýkoli region. Zdůrazňují, že potenciálně se každý podnik může bez vlastního zavinění dostat do finančních obtíží a být způsobilý pro použití pravidla.
- (29) Německé orgány upozorňují na to, že Komise ve svém sdělení o přímém zdanění podnikatelské činnosti z roku 1998 sama zastává názor, že čistě technická daňová opatření, jako jsou pravidla pro uplatnění ztráty jako odčitatelné položky, nejsou selektivní „za předpokladu, že se vztahují na všechny podniky a veškerou výrobu“, a že „skutečnost, že některé podniky nebo některá odvětví těžší z těchto některých daňových opatření více než jiné, neznamená nezbytně, že se na ně vztahují pravidla hospodářské soutěže upravující státní podporu“⁽²¹⁾.
- (30) Německé orgány se domnívají, že tyto úvahy jsou obzvláště důležité pro zvýhodněné daňové zacházení v případě výzkumu a vývoje, ale také v oblasti ochrany životního prostředí, vzdělávání nebo zaměstnanosti. Daňová pravidla, z nichž mají prospěch podniky vyvíjející zvláštní úsilí v těchto oblastech, nejsou podle německých orgánů selektivní, jelikož jsou přístupná všem podnikům, i když je *de facto* bude využívat více podniků, které působí v určitých odvětvích. Německé orgány se domnívají, že by totéž mělo platit také pro daňová pravidla, z nichž mají prospěch podniky v obtížích, které byly získány za účelem restrukturalizace.
- (31) Německé orgány tvrdí, že Soudní dvůr a Tribunál akceptovaly, že opatření, které prospívá výlučně podnikům v obtížích, v zásadě může být obecným opatřením, které není selektivní. Německé orgány v této souvislosti odkazují nejprve na rozsudek ve věci *DM Transport*⁽²²⁾, v němž Soudní dvůr ohledně belgických úlev na platbách pro podniky v obtížích konstatoval toto:

„Francouzská vláda tvrdí, že úlevy na platbách příspěvků na sociální zabezpečení nepředstavují státní podporu, pokud jsou poskytovány za stejných podmínek každému podniku, který je ve finančních obtížích. Zdá se, že v případě režimu zavedeného podle belgických právních předpisů tomu tak je. Komise však tvrdí, že ONSS má při poskytování úlev na platbách prostor k volnému uvážení.

Jak vyplývá ze znění čl. 92 odst. 1 Smlouvy, na opatření obecné povahy, která nezvýhodňují pouze určité podniky nebo určitá odvětví výroby, se toto ustanovení nevztahuje. Naopak, pokud subjekt poskytující finanční podporu má prostor pro volné uvážení, na jehož základě může vybírat příjemce a určovat podmínky, za jakých je finanční podpora poskytována, nelze tuto podporu považovat za opatření obecné povahy (za tímto účelem viz rozsudek Soudního dvora ve věci *Francie v. Komise*, C-241/94, Sb. rozh. 1996, s. I-4551, body 23 a 24).

Je tedy věcí vnitrostátního soudu, aby v hlavním řízení zjistil, zda ONSS má při poskytování úlev na platbách prostor k volnému uvážení a zda – pokud tomu tak není – jsou úlevy na platbách poskytované ONSS obecné povahy nebo zda zvýhodňují určité podniky.“

⁽²⁰⁾ Německo se odvolává na rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 14. září 2004, *Španělsko v. Komise*, C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521, body 15 a 26, a rovněž na rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 29. června 1999, *DM Transport*, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, body 22 a 25.

⁽²¹⁾ Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (Úř. věst. C 384, 10.12.1998, s. 3, body 13 a 14).

⁽²²⁾ Rozsudek Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 29. června 1999, *DM Transport*, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, body 26 až 28.

- (32) Německé orgány dále odkazují na rozsudek ve věci *HAMSA* ⁽²³⁾, kde španělské orgány tvrdily, že opatření není selektivní, neboť platí pro všechny podniky v obtížích. Soud prvního stupně se k tomu vyjádřil takto:

„V daném případě je třeba tvrzení žalobkyně a Španělského království, že španělský zákon ze dne 26. července 1922 o zastavení plateb zavádí postup obecné povahy platný pro všechny podniky v obtížích, zamítnout. Je sice pravda, že tento zákon nemá být použit selektivně ve prospěch určitých skupin podniků nebo určitých výrobních odvětví, avšak prominutí dluhů kritizovaná Komise nevyplyvají z použití tohoto zákona automaticky, nýbrž z rozhodnutí na základě uvážení příslušných veřejných subjektů. Pokud má subjekt poskytující finanční podporu prostor pro volné uvážení, na jehož základě může vybírat příjemce a určovat podmínky, za jakých je finanční podpora poskytována, nelze toto opatření podle judikatury považovat za opatření obecné povahy (rozsudek Soudního dvora ve věci *DM Transport*, C-256/97, Sb. rozh. 1999, s. I-3913, bod 27).“

- (33) Německé orgány tvrdí, že § 8c odst. 1a KStG – na rozdíl od opatření uváděných ve věcech *DM Transport* a *HAMSA* – nepočítá s volným uvážením veřejných subjektů; použití opatření vyplývá automaticky ze zákona. Německo tudíž naopak vyvodilo, že § 8c odst. 1a KStG není selektivní.
- (34) Německé orgány dále zastávají názor, že § 8c odst. 1a KStG je normou německého insolvenčního práva. Způsoblost podniku se opírá zejména o pojmy platební neschopnost, hrozící platební neschopnost a předlužení, které jsou definovány v *Insolvenzordnung* a umožňují podniku zahájit insolvenční řízení.
- (35) Německé orgány dospěly v otázce selektivity k závěru, že názor Komise vedl k tomu, že jakékoli snížení daní představuje státní podporu, i když je použitelné obecně, a že takováto situace je porušením SFEU.

4.3. Odůvodnění povahou a obecnou strukturou daňového systému

- (36) Německé orgány mají za to, že výjimka na základě § 8c odst. 1a KStG je odůvodněna povahou a obecnou strukturou německého systému zdanění právnických osob. Tvrdí, že existuje objektivní rozdíl mezi podniky v obtížích, které musejí být restrukturalizovány, a jinými podniky, a tento objektivní rozdíl opravňuje k jinému zacházení s podniky v obtížích, které byly získány za účelem restrukturalizace. Německé orgány u těchto tvrzení vycházejí ze tří úvah.
- (37) Zaprvé tvrdí, že zatímco finančně zdravé podniky mají možnost volby mezi financováním přes kapitálový trh a hledáním jiného podniku, který by je mohl chtít odkoupit, podniky v obtížích mají pouze druhou z uvedených možností, tj. možnost hledat si případného kupce, jelikož nebudou schopny získat cizí kapitál na kapitálovém trhu ani dosáhnout bankovního úvěru. V důsledku toho podniky v obtížích systematicky ztrácí možnost převodu svých ztrát, zatímco zdravé podniky mají vždy možnost volby mezi financováním dluhu a hledáním kupce.
- (38) Zadruhé německé orgány tvrdí, že *ratio legis* § 8c odst. 1 KStG, tj. zabránit obchodování se společnostmi s neuhrazenými ztrátami, které jsou jen prázdnou schránkou, nevyžaduje vyloučení možnosti převodu ztrát v případech, kdy je účelem nabytí restrukturalizace, a nikoli čistě daňová optimalizace. Bez omezení § 8c odst. 1a KStG na nabývání podniků v obtížích za účelem restrukturalizace, tj. zahrnutím i dalších případů nabývání, by nebylo *ratio legis* dosaženo.
- (39) Zatřetí německé orgány tvrdí, že účelem § 8c odst. 1 KStG je zajistit, aby prodejní cena účastí v podnicích vycházela výhradně z ekonomické hodnoty podniku, s vyloučením hodnoty neuhrazených ztrát pro účely daňové optimalizace. Naopak v případě nabytí podniku v obtížích za účelem restrukturalizace nehraje případná hodnota kumulovaných ztrát podle názoru německých orgánů žádnou zvláštní roli. Na důkaz tohoto tvrzení německé orgány uvádějí, že účetní v účetnictví daňově konsolidovaného subjektu nepřičítají případným převodům ztrát hospodářsky neprospěrujícího podniku žádnou hodnotu.
- (40) Na základě těchto tří kumulativních důvodů německé orgány mají za to, že i kdyby byl § 8c odst. 1a KStG *prima facie* selektivní, je v každém případě oprávněný povahou a obecnou strukturou německého systému zdanění právnických osob.

⁽²³⁾ Rozsudek Soudu prvního stupně (pátého rozšířeného senátu) ze dne 11. července 2002, *HAMSA v. Komise*, T-152/99, ECLI:EU:T:2002:188, bod 157.

4.4. Souvislost mezi novým a starým ustanovením *Sanierungsklausel*

- (41) Německé orgány podotýkají, že § 8c KStG od 1. ledna 2008 nahradil obdobné pravidlo, konkrétně § 8 odst. 4 KStG. Uvádějí, že obě pravidla sledovala stejný cíl, totiž vyloučit obchodování se společnostmi s kumulovanými ztrátami, které jsou jen prázdňými schránkami.
- (42) Německé orgány upozorňují na to, že Komise ohledně § 8 odst. 4 KStG nikdy žádné problémy neuvedla, a tudíž by toto pravidlo nemělo představovat státní podporu.
- (43) Mají tedy za to, že postoj Komise je v tomto ohledu nesoudržný.

4.5. Obdobná pravidla v jiných daňových systémech

- (44) Německé orgány uvedly, že mnoho jiných členských států má zavedena pravidla, která jsou s § 8c odst. 1a KStG srovnatelná. V této souvislosti se odvolávají na Belgii, Finsko, Itálii, Lucembursko, Nizozemsko a Rakousko. Německé orgány uvádějí, že navzdory značné podobnosti systémů Komise ohledně těchto členských států nepřijala žádná opatření, která má v rámci svých pravomocí v oblasti státních podpor k dispozici.
- (45) Německé orgány v reakci na 34. bod odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, v němž se vysvětlují opatření Komise přijatá v souvislosti s francouzským systémem, rovněž zdůrazňují, že se německý systém odlišuje od francouzského systému, který byl omezen na určitá hospodářská odvětví a zahrnuje úplné osvobození od daně z příjmu právnických osob.

5. VÝVOJ PO PŘIJETÍ ROZHODNUTÍ Z ROKU 2011 A PO JEHO ZRUŠENÍ

- (46) Po přijetí rozhodnutí z roku 2011 pozastavilo Německo provádění opatření až do vynesení pravomocného rozsudku Tribunálem nebo Soudním dvorem ⁽²⁴⁾.
- (47) Dne 29. března 2017 německý spolkový ústavní soud (*Bundesverfassungsgericht*) rozhodl, že poměrný zánik ztrát v případě převodu 25–50 % základního kapitálu, členských práv, vlastnických práv nebo hlasovacích práv podle § 8c odst. 1 KStG je protiústavní, a požádal německý parlament, aby uvedené ustanovení do 31. prosince 2018 změnil ⁽²⁵⁾. Německý parlament následně zrušil (se zpětnou účinností od 21. prosince 2007) poměrný zánik ztrát v případě převodu 25–50 % základního kapitálu, členských práv, vlastnických práv nebo hlasovacích práv a zachoval pouze úplný zánik ztrát, pokud bylo více než 50 % takového kapitálu nebo práv převedeno na jiný subjekt ⁽²⁶⁾.
- (48) Po zrušení rozhodnutí z roku 2011 Soudním dvorem Německo rovněž opětovně zavedlo *Sanierungsklausel* (§ 8c odst. 1a) do zákona KStG, a to dne 11. prosince 2018 (se zpětnou účinností od roku 2008) ⁽²⁷⁾.

6. POSOUZENÍ OPATŘENÍ

- (49) Podle čl. 107 odst. 1 SFEU „[p]odpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem“.
- (50) Označení určitého opatření za podporu ve smyslu tohoto ustanovení proto vyžaduje, aby byly splněny tyto podmínky: i) opatření musí být přičitatelné státu a musí být financováno ze státních prostředků; ii) musí zvýhodňovat určitý podnik; iii) tato výhoda musí být selektivní; iv) opatření musí nebo mohou narušovat hospodářskou soutěž a musí ovlivňovat obchod mezi členskými státy.
- (51) Označení opatření za státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby byly splněny všechny čtyři podmínky, které jsou kumulativní. Komise přezkoumá první podmínku týkající se poskytnutí selektivní výhody.

⁽²⁴⁾ Ustanovení čl. 4 odst. 2 písm. a) (změna § 34 odst. 7c KStG) zákona, kterým se provádí směrnice týkající se vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření a kterým se mění zákony o zdanění (*Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften*), 7. prosince 2011, BGBl. 2011, část I, č. 64, s. 2592.

⁽²⁵⁾ Rozsudek *Bundesverfassungsgericht* ze dne 29. března 2017, 2 BvL 6/11 https://www.bundesverfassungsgericht.de/ls/20170329_2bvl000611.html.

⁽²⁶⁾ Ustanovení čl. 6 odst. 2 (změna § 8c odst. 1 KStG) zákona o předcházení výpadkům daní z obrátu splatných z prodeje výrobků přes internet a o změně dalších zákonů o zdanění (*Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*), 11. prosince 2018, BGBl. 2018, část I, č. 45, s. 2338.

⁽²⁷⁾ Ustanovení čl. 6 odst. 6 písm. b) (změna § 34 odst. 6 KStG) zákona *Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*.

- (52) K posouzení existence výhody je v zásadě třeba porovnat finanční situaci podniku po přijetí opatření s jeho finanční situací v případě, že by toto opatření nebylo přijato ⁽²⁸⁾.
- (53) Zejména v souvislosti s daňovými opatřeními je k prokázání možného daňového zvýhodnění zapotřebí posoudit, zda daňové zacházení přiznané subjektu poskytuje tomuto subjektu výhodu v porovnání s obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem ⁽²⁹⁾. Posouzení výhody je tedy úzce spojeno s posouzením kritéria selektivity (kdy je existence odchylného daňového zacházení rovněž posuzována v porovnání s obecnými daňovými pravidly).
- (54) Podle ustálené judikatury ⁽³⁰⁾ probíhá posouzení věcné selektivity daňového opatření ve třech krocích. Zaprvé je nezbytné identifikovat a přezkoumat obecný nebo „obvyklý“ režim („referenční systém“), který se v dotčeném členském státě používá. Zadruhé právě ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem se musí posoudit a prokázat případná selektivní povaha výhody, kterou dotčené daňové opatření zakládá. K tomu je nutné prokázat, že se toto opatření od uvedeného obecného režimu odchyľuje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Zatřetí, pokud taková odchylka existuje, pak je nutné přezkoumat, zda vyplývá z povahy nebo obecné systematiky daňové soustavy, do níž spadá, a zda tedy může být povahou nebo logikou soustavy odůvodněna. V této souvislosti musí členský stát prokázat, že rozdílné daňové zacházení vyplývá přímo ze základních nebo řídících zásad dané soustavy.
- (55) V tomto případě vyplývá z rozsudků Soudního dvora ⁽³¹⁾, že pravidla daně z příjmu právnických osob použitelná v Německu obecně na všechny podniky jsou referenčním systémem a že zahrnují pravidlo obecného převodu ztrát podle § 8 odst. 1 KStG. Cílem těchto pravidel je zdanění zisků právnických osob za účelem vytváření příjmů pro rozpočet v souladu s principem daňové způsobilosti.
- (56) Podle § 8 odst. 1 KStG (s odkazem na § 10d EStG) subjekty podléhající dani z příjmu právnických osob mohou pro daňové účely převádět ztráty vzniklé v daňovém roce do následujících zdaňovacích období (až do výše 1 milionu EUR ročně).
- (57) Soudní dvůr měl v bodě 102 rozsudku ve věci *Andres* ⁽³²⁾ za to, že pravidlo zániku ztrát samo spočívá ve výjimce z pravidla převodu ztrát a že celkový přezkum obsahu těchto ustanovení musel umožnit konstatovat, že klauzule o restrukturalizaci má za účinek vymezení situace spadající pod obecné pravidlo převodu ztrát.
- (58) Za zvláštních okolností dané věci tedy není nutné určit, zda pravidla proti zneužívání jsou součástí referenčního systému, neboť se v každém případě zdá, že analýza Soudního dvora vylučuje, aby ustanovení o restrukturalizaci bylo v rozporu s cílem těchto pravidel ⁽³³⁾ a odchyľovalo se od nich ⁽³⁴⁾.
- (59) Aby bylo možné posoudit, zda *Sanierungsklausel* podle § 8c odst. 1a KStG představuje selektivní zvýhodnění, musí Komise určit, zda předmětné daňové opatření znamená odchylku od obecného systému v tom smyslu, že rozlišuje mezi hospodářskými subjekty, které jsou s ohledem na cíl obecného daňového režimu ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

⁽²⁸⁾ Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 2. července 1974, *Itálie v. Komise*, C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, bod 17.

⁽²⁹⁾ Viz například rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 15. prosince 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, body 50 až 52; rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise*, C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, bod 24.

⁽³⁰⁾ Viz například rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos a jiní*, C-78/08 až C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, body 49 a 71; rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a Komise v. Banco Santander a Santusa*, C-20/15 P a C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, body 57 a 58.

⁽³¹⁾ Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. Komise*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Německo v. Komise*, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Německo v. Komise*, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Lowell Financial Services v. Commission*, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

⁽³²⁾ Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 28. června 2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. Komise*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

⁽³³⁾ Což by mělo zabránit společnostem v nepřiměřeném snižování jejich daňového základu prostřednictvím převodu daňových ztrát ze společností, které jsou jen prázdnou schránkou.

⁽³⁴⁾ Kromě toho by bylo možné argumentovat, že požadavek na zachování zásadních obchodních struktur a činnosti společnosti stanovený v *Sanierungsklausel* vylučuje zneužití.

- (60) Vzhledem k tomu, že § 8c odst. 1a KStG umožňuje společnostem, které jsou v platební neschopnosti nebo jsou předlužené (nebo jim platební neschopnost nebo předlužení hrozí) a probíhá u nich restrukturalizace, převádět ztráty, opatření se neodchyluje od obecného pravidla převodu ztrát podle § 8 odst. 1 KStG.
- (61) Na základě toho dospěla Komise k závěru, že § 8c odst. 1a KStG neposkytuje právníckým osobám spadajícím do jeho působnosti selektivní výhodu.
- (62) S ohledem na výše uvedené zjištění není nezbytné posuzovat další argumenty německých orgánů týkající se absence selektivní výhody. Rovněž není nezbytné posuzovat zbývající podmínky pro to, aby opatření bylo považováno za podporu, neboť kvalifikace opatření jako státní podpory vyžaduje, aby byly splněny všechny čtyři podmínky podle čl. 107 odst. 1 SFEU, které jsou kumulativní.

7. ZÁVĚR

- (63) Na základě výše uvedených skutečností dospěla Komise k závěru, že § 8c odst. 1a KStG (*Sanierungsklausel*) nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Režim převodu daňových ztrát v případě restrukturalizace podniků v obtížích podle § 8c odst. 1a KStG (*Sanierungsklausel*) nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Článek 2

Toto rozhodnutí je určeno Spolkové republice Německo.

V Bruselu dne 22. ledna 2020.

Za Komisi
Margrethe VESTAGER
výkonná místopředsedkyně