

## ROZHODNUTIE KOMISIE

z 26. januára 2011

o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) Zákon o dani z príjmu právnických osôb (KStG), schéma o prevode daňových strát (*Sanierungsklausel*)

[oznámené pod číslom K(2011) 275]

(Iba nemecké znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

(2011/527/EÚ)

EURÓPSKA KOMISIA,

## 2. OPIS OPATRENIA

## 2.1. Kontext

so zreteľom na Zmluvu o Európskej únii a Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek <sup>(1)</sup>,

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 <sup>(2)</sup>,

keďže:

## 1. POSTUP

- (1) Listami z 5. augusta 2009 a 30. septembra 2009 Komisia požiadala Nemecko o informácie o § 8c zákona o dani z príjmu právnických osôb (*Körperschaftsteuergesetz*, ďalej len „KStG“). Nemecké orgány odpovedali na tieto požiadavky listami z 20. augusta 2009 a 5. novembra 2009. Rozhodnutím z 24. februára 2010 Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania vo veci pomoci podľa článku 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ).
- (2) Rozhodnutie Komisie o začatí konania bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* <sup>(3)</sup>. Komisia vyzvala zainteresované strany, aby predložili svoje pripomienky.
- (3) Nemecké orgány predložili svoju odpoveď listom z 9. apríla 2010.
- (4) V Bruseli sa 9. apríla 2010 a 3. júna 2010 uskutočnili dve stretnutia s nemeckými orgánmi. Nemecko predložilo ďalšie informácie 2. júla 2010. Komisia nedostala žiadne pripomienky od zainteresovaných strán.

- (5) Zdaňovanie právnických osôb v Nemecku vychádza najmä zo zákona o dani z príjmu (*Einkommensteuergesetz*, ďalej len „EStG“) a KStG. Podľa § 10d ods. 2 EStG možno prevádzať straty zaznamenané v jednom daňovom roku, t. j. zdaniteľné príjmy v budúcich rokoch možno podľa princípu daňovej spôsobilosti znížiť započítaním strát až do sumy 1 mil. EUR ročne. Podľa § 8 ods. 1 KStG sa táto možnosť prevodu strát uplatňuje aj na subjekty podliehajúce dani z príjmu právnických osôb.

- (6) Možnosť prevodu strát mala za následok, že boli kupované podniky, ktoré už dlhšiu dobu nevykonávali obchodnú činnosť, avšak ešte vlastnili prevody strát (tzv. *Mantelgesellschaften* – „prázdne schránky“).

- (7) S cieľom predísť nákupu takýchto prázdnych schránok nemecký zákonodarca v roku 1997 obmedzil možnosť prevodu strát zavedením tzv. pravidla o nákupe prázdnych schránok (*Mantelkaufregelung*) v § 8 ods. 4 KStG. Toto nové pravidlo obmedzovalo prevod straty na tie podniky, ktoré boli právne a ekonomicky identické so subjektom, ktorý vytvoril stratu. Pravidlo neobsahuje definíciu pojmu ekonomicky identický, ale prináša jeden negatívny príklad a dva pozitívne príklady:

a) Právnická osoba nie je ekonomicky identická, ak sa viac ako polovica podielov kapitálovej spoločnosti prevedie a ak táto kapitálová spoločnosť potom pokračuje vo svojej ekonomickej činnosti, alebo ju začne odznova s prevažne novými aktívami.

b) Právnická osoba je však ekonomicky identická, ak sa vklad nových aktív uskutočnil iba z dôvodu reštrukturalizácie subjektu, ktorý vytvoril zostávajúci odpočet straty, a ak tento subjekt pokračuje vo vykonávaní hospodárskej činnosti nasledujúcich 5 rokov v objeme porovnateľnom s obrazom hospodárskych pomerov.

<sup>(1)</sup> S účinnosťou od 1. decembra 2009 sa články 87 a 88 Zmluvy o ES stali článkami 107 a 108 ZFEÚ. Obidva súbory ustanovení sú v podstate rovnaké. Na účely tohto rozhodnutia sa tam, kde je to vhodné, pod odkazmi na články 107 a 108 ZFEÚ chápu odkazy na články 87 a 88 Zmluvy o ES.

<sup>(2)</sup> Ú. v. EÚ C 90, 8.4.2010, s. 8.

<sup>(3)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 2.

- c) Právnická osoba je ekonomicky identická aj vtedy, ak namiesto vkladu nových aktív nadobúdateľ pokryje straty, ktoré sa naakumulovali u subjektu, ktorý zaznamenal straty.
- (8) Posledné dva príklady sa bežne označovali ako ustanovenie o prevode daňových strát (*Sanierungsklausel*).
- (9) § 8 ods. 4 KStG bol zrušený s účinnosťou od 1. januára 2008 zákonom o reforme zdaňovania podnikov (*Unternehmensteuerreformgesetz*) z roku 2008.
- (10) Tým istým zákonom sa zaviedol nový § 8c ods. 1 KStG, ktorý oproti pôvodnému § 8 ods. 4 KStG väčší obmedzuje možnosť prevodu straty v prípade zmien vo vlastníctve podielov. Podľa nového pravidla:
- a) Nevyužitá strata nie sú odpočítateľné, ak viac ako 50 % upísaného kapitálu, členských práv, podielníckych práv alebo hlasovacích práv v subjekte sa prevedie na nadobúdateľa.
- b) Ak sa v období piatich rokov viac ako 25 % avšak nie viac ako 50 % upísaného kapitálu, členských práv, podielníckych práv alebo hlasovacích práv v subjekte prevedie, nevyužitá strata zaniknú úmerne k výške zmeny vo vlastníctve podielov.
- (11) Nové pravidlo najprv neposkytovalo žiadnu výnimku podnikom, ktoré boli v procese reštrukturalizácie a zároveň v nich prebiehali významné zmeny vo vlastníctve podielov.
- (12) Podľa dôvodovej správy, ktorú nemecký parlament prijal so zákonom o reforme zdaňovania podnikov z roku 2008, bolo cieľom nahradenia § 8 ods. 4 KStG novým § 8c ods. 1 KStG zjednodušenie pravidiel (v dôvodovej správe sa uvádza, že praktické uplatňovanie § 8 ods. 4 KStG so sebou prinieslo mnoho zložitých právnych otázok) a lepšie postihovanie zneužívania<sup>(4)</sup>. Zákonodarcovia si uvedomovali, že v dôsledku zmeny nebude už v prípade reštrukturalizácie podnikov v ťažkostiach spojených s nákupom podielov viac možné vykonávať prevod strát. Tento stav sa však pokladal za akceptovateľný, keďže sa daňové orgány mohli v takejto situácii vzdať daňových pohľadávok na základe spravodlivého nároku aj bez existencie príslušného legislatívneho ustanovenia<sup>(5)</sup>.

## 2.2. Opatrenie

- (13) V júni 2009 sa zmenou a doplnením § 8c KStG zaviedol § 8c ods. 1a KStG, na základe ktorého je prevod straty ešte stále možný, ak bol podnik v ťažkostiach zakúpený na účely jeho reštrukturalizácie. Táto zmena a doplnenie bola súčasťou zákona o znížení zataženia občanov v zdravotnom poistení (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*)<sup>(6)</sup>. Nové ustanovenie sa opätovne označuje ako ustanovenie o prevode daňových strát (*Sanierungsklausel*) alebo nové ustanovenie o prevode strát (*neue Sanierungsklausel*), aby sa odlišilo od jeho predchodcu § 8 ods. 4 KStG. Vytvára sa tak výnimka z obmedzenia prevodu strát, ktorá sa zaviedla s účinnosťou od 1. januára 2008 § 8c ods. 1 KStG.
- (14) Podľa § 8c ods. 1a KStG právnická osoba môže previesť straty aj v prípade nákupu podielov v zmysle § 8c ods. 1 KStG, ak sú splnené tieto požiadavky:
- a) účelom nákupu podielov je reštrukturalizácia subjektu<sup>(7)</sup>;
- b) spoločnosť je v čase nákupu podielov v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžená alebo jej hrozí platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie<sup>(8)</sup>;
- c) základné štruktúry spoločnosti zostanú zachované, čo predpokladá, že:
- subjekt dodržiava podnikovú dohodu obsahujúcu ustanovenia o zachovaní pracovných miest alebo
- počas prvých piatich rokoch po nákupe podielov zostane zachovaných 80 % pracovných miest (podľa ročného priemerného objemu miezd), alebo

<sup>(6)</sup> Zákon na zlepšenie daňového zohľadnenia nákladov na prevenciu (zákon o znížení zataženia občanov v zdravotnom poistení), 16. júna 2009, BGBl. I č. 43, s. 1959.

<sup>(7)</sup> Reštrukturalizácia je opatrenie na zabránenie alebo odstránenie platobnej neschopnosti alebo nadmernej zadlženosti. Oprávnené sú teda len spoločnosti, ktoré v čase nákupu podielov sú v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžené alebo ktorým platobná neschopnosť, či nadmerné zadlženie hrozí.

<sup>(8)</sup> Termíny „platobná neschopnosť“, „hroziaca platobná neschopnosť“ a „nadmerné zadlženie“ sú definované v konkurznom poriadku (*Insolvenzordnung*, ďalej len „InsO“): Platobná neschopnosť (§ 17 InsO): Dlužník sa považuje za platobne neschopného, ak nie je schopný splniť splatné záväzky. Spravidla sa predpokladá, že dlžník je platobne neschopný, ak zastavil platby. Hroziaca platobná neschopnosť (§ 18 InsO): Dlužníkovi hrozí platobná neschopnosť, ak je pravdepodobné, že nebude schopný plniť existujúce platobné záväzky v deň ich splatnosti. Nadmerná zadlženosť: (§ 19 InsO): Dlužník je nadmerne zadlžený, ak jeho aktíva už nekryjú existujúce záväzky, okrem prípadu, ak je vzhľadom na okolnosti veľmi pravdepodobné, že spoločnosť bude ďalej existovať.

<sup>(4)</sup> Dokument Spolkového snemu č. 16/4841, s. 74.

<sup>(5)</sup> Dokument Spolkového snemu č. 16/4841, s. 76, odvoláva sa na list spolkového ministra financií z 27. marca 2003; BStBl I, s. 240.

— v prvých dvanástich mesiacoch dôjde k vkladu značného majetku do podniku alebo k odpusteniu záväzkov, ktoré ešte majú hodnotu; vklad majetku je značný, ak nový majetok zodpovedá najmenej 25 % aktív predchádzajúceho hospodárskeho roku; spätné prevody kapitálovej spoločnosti realizované počas troch rokov po vklade nového majetku znižujú hodnotu vloženého majetku;

d) podnik nezmení odvetvie svojho pôsobenia počas piatich rokov nasledujúcich po nákupe podielov;

e) podnik nemal v čase nákupu podielov ukončenú svoju činnosť.

(15) § 8c ods. 1a KStG nadobudol účinnosť 10. júla 2009 a uplatňuje sa retroaktívne od 1. januára 2008.

(16) Pôvodne bol § 8c ods. 1a KStG zavedený iba na obmedzený čas, do 31. decembra 2009. Avšak 22. decembra 2009 prijal Spolkový snem ako súčasť zákona o zrýchlení hospodárskeho rastu z roku 2009 (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*)<sup>(9)</sup>, ustanovenie, ktorým sa zrušilo príslušné ustanovenie o časovom obmedzení z KStG.

(17) V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že straty, ktoré možno previesť, možno započítať len oproti ziskom reštrukturalizovaného podniku. Nadobúdajúci subjekt nemôže tieto straty započítať voči svojim vlastným ziskom.

(18) Toto platí dokonca aj vtedy, ak nadobúdajúci subjekt konsoliduje svoje daňové záväzky na úrovni koncernu, keďže v § 15 veta 1 č. 1 KStG sa zakazuje prevod strát, ak spoločnosť tvorí súčasť daňovej jednotky (*Organschaft*)<sup>(10)</sup>.

(19) Podľa nemeckých právnych predpisov o dani z príjmu právnických osôb však takéto straty nezanikajú, ale sú iba zmrazené na úrovni daňovej jednotky a možno ich použiť až vtedy, keď už spoločnosť nie je konsolidovaná. Na prevod takýchto „zmrazených“ strát nie je časové obmedzenie.

(20) Nadobúdajúci subjekt je na základe § 8c ods. 1a KStG nepriamo zvýhodnený, pretože po úspešnom ukončení reštrukturalizácie sa daňové zaťaženie reštrukturalizovaného subjektu zníži. Okrem toho môže nadobúdajúci subjekt svoju podnikateľskú činnosť úplne alebo čas-

točne začleniť do nadobudnutého podniku a takto využiť prevedené straty.

### 2.3. Porovnanie § 8c ods. 1a KStG a § 8 ods. 4 KStG

(21) Nové pravidlo uvedené v § 8c ods. 1a KStG sa líši od predchádzajúceho pravidla – zrušeného § 8 ods. 4 KStG – v jednom dôležitom aspekte, ktorý je pre posúdenie štátnej pomoci rozhodujúci.

(22) Podľa § 8c ods. 1 KStG podnik stráca možnosť prevodu strát, ak sa prevedie viac ako polovica jeho podielov, okrem situácie kedy je možné uplatniť ustanovenie o prevode daňových strát. Všeobecné pravidlo stanovuje, že prevod strát v prípadoch významných zmien vo vlastníctve podielov zaniká. Súčasnú ustanovenie o prevode daňových strát je preto výnimkou zo všeobecného pravidla.

(23) Podľa predchádzajúceho § 8 ods. 4 KStG bolo všeobecným pravidlom, že prevod strát bolo možné vykonať aj v prípade významných zmien vo vlastníctve podielov, ak existovala hospodárska identita podniku. Táto výnimka mala zabrániť zneužitiu (napríklad formou nákupu prázdnych schránok).

### 3. ROZHODNUTIE O ZAČATÍ KONANIA

(24) Listom z 24. februára 2010 Komisia informovala Nemecko, že rozhodla o začatí konania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ vo veci tohto opatrenia.

(25) V úvodnom rozhodnutí Komisia zastávala názor, že § 8c ods. 1a KStG rozlišuje medzi finančne zdravými podnikmi, ktoré zaznamenali straty, a podnikmi, ktoré sú (potenciálne) v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžené tak, že zvýhodňuje len podniky v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžené. Zdalo sa teda, že § 8c ods. 1a KStG je výnimkou z referenčného systému, podľa ktorej by ani jeden z oboch typov podnikov nebol oprávnený na prevod strát. Komisia preto dospela k predbežnému záveru, že opatrenie je selektívne a obsahuje štátnu pomoc, pretože podmienky článku 107 ods. 1 ZFEÚ boli zrejme splnené. Komisia napokon vyjadrila pochybnosti o zlučiteľnosti opatrenia s článkom 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ podľa výkladu dočasného rámca<sup>(11)</sup> a s článkom 107 ods. 3 písm. c) podľa výkladu usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu<sup>(12)</sup> a usmernení o regionálnej pomoci<sup>(13)</sup>.

<sup>(9)</sup> Zákon o zrýchlení hospodárskeho rastu (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) z 22. decembra 2009 [BGBl I, s. 3950], (§ 2 ods. 3 písm. b)].

<sup>(10)</sup> Straty pred vznikom daňovej jednotky, porov. § 15 č. 1 KStG..

<sup>(11)</sup> Oznámenie Komisie – Dočasný rámec Spoločenstva pre opatrenia štátnej pomoci na podporu prístupu k financovaniu v období súčasnej finančnej a hospodárskej krízy, Ú. v. EÚ C 83, 7.4.2009, s. 1.

<sup>(12)</sup> Usmernenia Spoločenstva o štátnej pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach, Ú. v. EÚ C 244, 1.10.2004, s. 2.

<sup>(13)</sup> Usmernenia pre národnú regionálnu pomoc na roky 2007 – 2013 (Ú. v. EÚ C 54, 4.3.2006, s. 13).

(26) Rozhodnutie o začatí konania bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* <sup>(14)</sup>. Komisia vyzvala Nemecko a zainteresované strany, aby predložili pripomienky.

(27) Po začatí konania vo veci formálneho zisťovania spoločné ministerstvo financií vydalo pokyny daňovým orgánom zodpovedným za výber daní, aby prestali uplatňovať § 8c ods. 1a KStG, až kým Komisia neprijme konečné rozhodnutie vo veci, a informovali príslušné osoby, že ak Komisia prijme záporné konečné rozhodnutie, štátnu pomoc bude potrebné vrátiť <sup>(15)</sup>.

#### 4. PRIPOMIENKY NEMECKA

(28) Nemecko sa domnieva, že ustanovenie § 8c ods. 1a KStG nepredstavuje štátnu pomoc, a to z troch dôvodov:

a) je v súlade so zásadou súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve (pozri oddiel 4.1);

b) nie je selektívne (pozri oddiel 4.2);

c) je opodstatnené povahou a vnútornou štruktúrou nemeckého daňového systému (pozri oddiel 4.3).

(29) Nemecko ďalej uvádza, že nové ustanovenie o prevode daňových strát uvedené v § 8c ods. 1a KStG v podstate zodpovedá starému ustanoveniu o prevode daňových strát uvedenému v § 8 ods. 4 KStG, v prípade ktorého Komisia (pozri oddiel 4.4) nikdy nevyjadrila pochybnosti, a že mnohé iné členské štáty majú podobné daňové pravidlá (pozri oddiel 4.5).

##### 4.1. Súlad so zásadou súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve

(30) Tento argument nemecké orgány po prvýkrát predložili vo svojom liste z 2. júla 2010. Nemecko tvrdí, že zásada súkromného veriteľa sa môže uplatniť aj pri výbere fiškálnych a parafiškálnych pohľadávok <sup>(16)</sup>. Vzťah nemeckého štátu voči jeho daňovým poplatníkom je porovnateľný s dlhodobým záväzkovým vzťahom medzi súkromným veriteľom a dlžníkom, ktorý je založený napr. na zmluve o prenájme alebo pracovnej zmluve. Podľa názoru nemeckých orgánov by sa súkromný veriteľ v dlhodobom záväzkovom vzťahu vzdal časti budúcich nárokov, ak by sa tak umožnilo

prevzatie dlžníka iným podnikateľským subjektom, čím by sa zaistilo pokračovanie tohto záväzkového vzťahu.

#### 4.2. Neexistencia selektívnosti

(31) Nemecko sa domnieva, že § 8c ods. 1a KStG je všeobecné opatrenie, pretože ho môžu uplatniť všetky podniky bez ohľadu na región, odvetvie a veľkosť podniku. Nemecko poukazuje na to, že každý podnik sa potenciálne bez vlastného zavinenia môže ocitnúť vo finančných problémoch a stať sa kandidátom na uplatnenie tohto pravidla.

(32) Nemecké orgány uvádzajú, že samotná Komisia sa vo svojom oznámení o zdaňovaní podnikov z roku 1998 domnievala, že čisto technické daňové opatrenia, ako sú pravidlá o prevode strát, nie sú selektívne „za predpokladu, že sa uplatňujú bez rozdielu na všetky firmy a výrobu všetkých tovarov“, a že „skutočnosť, že niektoré firmy alebo niektoré sektory ťazia viac ako iné z niektorých takýchto daňových opatrení nemusí nevyhnutne znamenať, že sa na ne vzťahujú pravidlá súťaže riadiace štátnu pomoc“ <sup>(17)</sup>.

(33) Nemecko sa domnieva, že tieto úvahy boli obzvlášť dôležité pri daňových stimuloch na výskum a rozvoj, ale tiež aj pre ochranu životného prostredia, oblasť odbornej prípravy a zamestnanosť. Podľa názoru nemeckých orgánov daňové pravidlá, ktoré zvýhodňujú podniky preukazujúce určité úsilie v tých oblastiach nie sú selektívne, pretože k nim majú prístup všetky podniky, hoci ich *de facto* viac využívajú tie podniky, ktoré pôsobia v určitých konkrétnych oblastiach. Podľa názoru Nemecka by rovnaké zdôvodnenie malo platiť aj pri daňových pravidlách zvýhodňujúcich podniky v ťažkostiach, ktoré boli nadobudnuté na účely reštrukturalizácie.

(34) Nemecko tvrdí, že Súdny dvor a Všeobecný súd akceptovali, že opatrenie zvýhodňujúce iba podniky v ťažkostiach by v zásade mohlo byť všeobecným opatrením, ktoré nie je selektívne. V tejto súvislosti Nemecko cituje predovšetkým vec *DMT*, v ktorej Súdny dvor v prípade belgického platobného nástroja pre podniky v ťažkostiach zastával tento názor <sup>(18)</sup>:

Francúzska vláda tvrdí, že úľavy na platbách príspevkov do sociálneho zabezpečenia nepredstavujú štátnu pomoc, ak sú za rovnakých podmienok poskytované každému podniku s finančnými ťažkosťami. Zdá sa, že takýto je prípad schémy stanovenej v belgických právnych predpisoch. Komisia však tvrdí, že ONSS má pri poskytovaní úľav na platbách príspevkov priestor pre voľné uváženie.

<sup>(14)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 2.

<sup>(15)</sup> List spoločného ministerstva financií z 30. apríla 2010 adresovaný daňovým orgánom spolkových krajín (zodpovedným za výber daní): [http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF\\_Startseite/Aktuelles/BMF\\_Schreiben/Veroffentlichungen\\_zu\\_Steuerarten/koerperschaftsteuer\\_umwandlungsteuerrecht/009.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/koerperschaftsteuer_umwandlungsteuerrecht/009.html).

<sup>(16)</sup> Nemecko cituje tieto veci: vec C-276/02 *Španielsko/Komisia*, Zb. 2004, s. I-8091, body 15 a 26, a vec C-256/97 *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, Zb. 1999, s. I-3913, body 22 a 25.

<sup>(17)</sup> Oznámenie Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov, Ú. v. EŠ C 384, 10.12.1998, s. 3, body 13 a 14.

<sup>(18)</sup> Rozsudok z 29. júna 1999 vo veci C-256/97 *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, Zb. 1999, s. I-3913, odôvodnenia 26 až 28.



Zo znenia článku 92 ods. 1 zmluvy vyplýva, že na všeobecné opatrenia, ktoré nezvýhodňujú iba niektoré podniky alebo výrobu iba niektorých tovarov, sa toto ustanovenie nevzťahuje. Ak však orgán poskytujúci finančnú výhodu má priestor pre voľné uváženie, ktorý mu umožňuje určovať príjemcov alebo podmienky, za ktorých sa opatrenie poskytuje, takéto opatrenie sa nemôže považovať za všeobecné opatrenie (pozri aj rozsudok vo veci C-241/94 Francúzsko/Komisia, Zb. 1996, s. I-4551, body 23 a 24).

Je teda úlohou vnútroštátneho súdu rozhodnúť v hlavnom konaní, či ONSS má priestor pre voľné uváženie v prípade poskytovania úľav na platiach príspevkov, a ak nie, či sú tieto úľavy poskytnuté zo strany ONSS všeobecnej povahy alebo či zvýhodňujú určité podniky.

- (35) Nemecko odkazuje aj na vec *HAMSA*, v ktorej španielske orgány tvrdili, že opatrenie nie je selektívne, pretože sa uplatňuje na všetky podniky v ťažkostiach. K tomu sa Všeobecný súd vyjadril takto <sup>(19)</sup>:

„V prerokúvanom spore nie je možné prijať tvrdenie žalobkyne a Španielskeho kráľovstva, že španielsky zákon z 26. júla 1922 o zastavení platieb zavádza všeobecný postup uplatniteľný na všetky podniky v ťažkostiach. Zákon síce nie je možné selektívne uplatňovať v prospech niektorých skupín podnikov alebo odvetví činnosti, avšak odpustenie dlhov, ktoré Komisia kritizuje, nevyplýva automaticky z uplatňovania zákona, ale z rozhodnutia príslušných verejných orgánov založeného na ich voľnom uvážení. Ak orgán poskytujúci finančnú výhodu má priestor pre vlastné uváženie, ktorý mu umožňuje určiť príjemcov alebo podmienky, za ktorých sa opatrenie poskytne, potom sa toto opatrenie podľa judikatúry nemôže považovať za všeobecné opatrenie (rozsudok z 29. júna 1999 vo veci C-256/97 *DM Transport*, Zb. 1999, s. I-3913, bod. 27).“

- (36) Nemecké orgány zdôvodňujú, že na rozdiel od opatrení v *DMT* a *HAMSA* § 8c ods. 1a KStG neposkytuje verejným orgánom priestor pre voľné uváženie, ale jeho uplatňovanie vyplýva automaticky zo zákona. Preto Nemecko vyvodilo záver, že § 8c ods. 1a KStG nie je selektívny.
- (37) Nemecko sa domnieva, že § 8c ods. 1a KStG predstavuje normu v rámci nemeckého konkurzného práva. Oprávnenosť podniku sa opiera o pojmy ako platobná neschopnosť, hroziaca platobná neschopnosť a

nadmerná zadlženosť, ktoré sú definované v *InsO* a ktoré sú dôvodom pre podanie návrhu na konkurzné konanie.

- (38) V otázke selektívnosti Nemecko dospelo k záveru, že z názoru Komisie možno vyvodiť, že každé zníženie dane by predstavovalo štátnu pomoc, aj keby bolo všeobecne uplatniteľné, a že také stanovisko je v rozpore so ZFEÚ.

#### 4.3. Opodstatnenie povahou a vnútornou štruktúrou daňového systému

- (39) Nemecko tvrdí, že výnimka ustanovená § 8c ods. 1a KStG je opodstatnená povahou a vnútornou štruktúrou nemeckého daňového systému pre zdanenie právnických osôb. Vyhlasuje, že existuje objektívny rozdiel medzi podnikmi v ťažkostiach, ktoré treba reštrukturalizovať, a inými podnikmi a že tento objektívny rozdiel odôvodňuje rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v ťažkostiach, ktoré boli nadobudnuté na účely reštrukturalizácie. Nemecké orgány zakladajú svoj argument na troch úvahách.

- (40) Po prvé, zatiaľ čo zdravé podniky majú možnosť výberu, či budú hľadať finančné prostriedky na kapitálových trhoch alebo budú hľadať podnik, ktorý by ich kúpil, podniky v ťažkostiach budú mať iba tú druhú možnosť, pretože nebudú schopné získať cudzí kapitál na kapitálovom trhu ani dostať bankový úver. Výsledkom toho by podniky v ťažkostiach systematicky strácali možnosť previesť dlhy, zatiaľ čo zdravé podniky by vždy mali možnosť výberu medzi získaním cudzieho kapitálu a hľadaním kupca.

- (41) Po druhé, Nemecko tvrdí, že účel a zmysel § 8c ods. 1 KStG – predchádzanie nákupu prázdnych schránok – si nevyžaduje vylúčenie možnosti prevodu strát v situáciách, keď sa nadobudnutie realizuje na účely reštrukturalizácie a nie je motivované výlučne daňovo. Ak by § 8c ods. 1a KStG nebol obmedzený na nákup podnikov v ťažkostiach na účely reštrukturalizácie, teda ak by sa vzťahoval aj na iné nadobudnutia, nebolo by možné splniť tento zmysel a účel normy.

- (42) Po tretie, Nemecko uvádza, že účelom § 8c ods. 1 KStG je zabezpečiť, aby sa predajná cena podielov v podnikoch zakladala iba na ekonomickej hodnote podniku a aby hodnota naakumulovaných strát pre daňovú optimalizáciu neovplyvnila predajnú cenu. V prípade nadobudnutia podniku v ťažkostiach na účely reštrukturalizácie nezohráva možná hodnota naakumulovaných strát významnú úlohu. Na podporu tohto argumentu Nemecko poukazuje na to, že audítor pri obchodnom účtovníctve koncernu nepripisuje možným prevedeným stratám nezdravého podniku žiadnu hodnotu.

<sup>(19)</sup> Rozsudok Všeobecného súdu z 11. júla 2002 vo veci T-152/99 *Hijos de Andrés Molina, S.A. (HAMSA)/Komisia*, Zb. 2002, s. II-3049, bod 157.

- (43) Na základe všetkých týchto troch dôvodov sa Nemecko domnieva, že aj keby bol § 8c ods. 1a KStG *prima facie* selektívny, v každom prípade je odôvodnený povahou a vnútornou štruktúrou nemeckého daňového systému zdanenia právnických osôb.

#### 4.4. Vzťah medzi novým a starým ustanovením o prevode daňových strát (*Sanierungsklausel*)

- (44) Nemecko poznamenáva, že s účinnosťou od 1. januára 2008 nahradil § 8c KStG podobné pravidlo – § 8 ods. 4 KStG, ktorý sa zrušil. Obidve pravidlá mali ten istý účel – predchádzať nákupu prázdnych schránok.
- (45) Nemecko uvádza, že Komisia nikdy nevyslovila žiadne obavy, pokiaľ ide o § 8 ods. 4 KStG, takže toto pravidlo pravdepodobne nepredstavovalo štátnu pomoc.
- (46) Nemecko preto považuje stanovisko Komisie v tomto smere za nekoherentné.

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

- (47) Nemecko poukázalo na to, že v mnohých iných členských štátoch majú pravidlá podobné § 8c ods. 1a KStG. Príkladom sú Belgicko, Fínsko, Holandsko, Luxembursko, Rakúsko a Taliansko. Uvádza, že napriek veľkej vzájomnej podobnosti systémov neprijala Komisia voči týmto členským štátom žiadne opatrenie v súlade s jej právomocami v oblasti štátnej pomoci.
- (48) Pokiaľ ide o bod 34 rozhodnutia o začatí konania, v ktorom sú uvedené opatrenia Komisie týkajúce sa francúzskeho daňového systému, Nemecko zdôrazňuje, že nemecký systém sa líši od francúzskeho systému, ktorý je obmedzený na určité odvetvia hospodárstva a počíta sa v ňom s úplným oslobodením od dane z príjmu právnických osôb.

### 5. POSÚDENIE OPATRENIA

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

#### 5.1. Štátne zdroje a pripísateľnosť štátu

- (50) Opatrenie musí byť financované zo štátnych zdrojov a využitie štátnych prostriedkov musí byť pripísateľné štátu. Strata daňových príjmov sa rovná spotrebe štátnych prostriedkov vo forme fiškálnych výdavkov. Tým, že spolková vláda podnikom umožňuje, aby znížili svoje

zaťaženie daňou z príjmu právnických osôb prevodom strát, prichádza Nemecko o príjmy, čo predstavuje štátnu pomoc. Nemecko informovalo Komisiu, že uplatnenie opatrenia by mohlo viesť k zníženiu príjmov z daní vo výške 900 miliónov EUR ročne. Keďže je opatrenie spojené so stratou štátnych prostriedkov, poskytuje sa zo štátnych zdrojov. Pomoc sa poskytuje na základe zákona, a preto je pripísateľná štátu.

#### 5.2. Existencia selektívnej výhody

- (51) Opatrenie musí príjemcovi navyše poskytovať selektívnu výhodu. Podľa ustálenej judikatúry zahŕňa pomoc nielen pozitívne výhody, ale aj opatrenia, ktoré v rôznych formách zmiernujú záťaž, ktorú by za bežných okolností podnik musel znášať<sup>(20)</sup>.
- (52) Podľa § 8c ods. 1 KStG majú niektoré zmeny vlastnickej štruktúry podniku za následok čiastočnú alebo úplnú stratu možnosti prevodu minulých strát na daňové účely.
- (53) V § 8c ods. 1a KStG sa stanovuje výnimka z tohto pravidla pre prípad, že sa nákup podielov týka podniku v ťažkostiach a uskutočňuje sa na účely reštrukturalizácie.
- (54) § 8c ods. 1a KStG teda môže poskytnúť selektívnu výhodu podnikom, ktoré spĺňajú tieto podmienky, keďže im umožňuje pri výpočte ich zdaniteľného príjmu započítať v minulosti zaznamenané straty voči budúcim ziskom.
- (55) Nemecko tvrdí, ako sa uvádza v odôvodnení 28, že § 8c ods. 1a KStG nepredstavuje takúto selektívnu výhodu, a to z troch dôvodov:
- a) § 8c ods. 1a KStG je v súlade so zásadou súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve (5.2.1);
- b) § 8c ods. 1a KStG nie je *prima facie* selektívny (5.2.2);
- c) § 8c ods. 1a KStG je opodstatnený povahou a vnútornou štruktúrou nemeckého daňového systému (5.2.3).
- (56) Nemecko poukazuje aj na podobnosti medzi § 8c ods. 1a KStG a predchádzajúcim § 8 ods. 4 KStG (pozri 5.2.4), ako aj na skutočnosť, že iné členské štáty majú podobné pravidlá (pozri 5.2.5).

<sup>(20)</sup> Rozsudok Súdneho dvora z 22. júna 2006 vo veci C-182/03 a C-217/03 *Belgicko/Komisia*, Zb. 2006, s. I-5479, body 86 – 87.

### 5.2.1. Možné uplatnenie zásady súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve

- (57) Nemecko tvrdí, že § 8c ods. 1a KStG zodpovedá zásade súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve, pretože korešponduje so správaním súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve v dlhodobom záväzkovom vzťahu s dlžníkom.
- (58) Komisia sa domnieva, že tento názor nie je podložený, a to z niekoľkých dôvodov. Podľa judikatúry Súdneho dvora a Všeobecného súdu možno zásadu súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve uplatniť, iba ak štát vystupuje ako hospodársky subjekt, ale nie pri výkone jeho výsadných úloh ako verejného orgánu<sup>(21)</sup>. V tomto prípade prináleží štátu ako vykonávateľovi verejnej moci monopol v oblasti zdaňovania.
- (59) Komisia sa domnieva, že judikatúra, na ktorú sa odvoláva Nemecko, na tomto posúdení nič nemení. § 8c ods. 1a KStG sa týka vzniku daňového dlhu, zatiaľ čo v prípade skutočností, ktoré viedli k rozsudkom vo veci *Španielsko/Komisia*<sup>(22)</sup> a vo veci *DMT*<sup>(23)</sup> išlo o situácie, v ktorých mala správa možnosť odpustiť existujúce daňové dlhy. Z tohto dôvodu nie je v tomto prípade možné uplatniť zásadu súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve.
- (60) Po druhé, aj keby bolo možné uplatniť túto zásadu, čo Komisia popiera, Komisia uvádza, že daňové zvýhodnenie sa poskytuje automaticky bez toho, aby sa vopred posúdila výška celkových strát (čo určuje maximálnu výšku budúceho zníženia daní), vyhliadky na návrat príjemcu k schopnosti dosahovať zisk alebo otázka, či je dlžník strategicky významným podnikom. Súkromný veriteľ v trhovom hospodárstve by v rámci jeho všeobecných podmienok neposkytol takéto automatické odpustenie budúcich pohľadávok bez toho, aby si vopred neurobil obraz o objeme odpustených pohľadávok, finančných vyhliadkach dlžníka a jeho strategickom význame.
- (61) Po tretie, Komisia uvádza, že na rozdiel od dlhodobého záväzkového vzťahu sa § 8c ods. 1a KStG netýka odpustenia existujúcich dlhov, ale zníženia možných budúcich dlhov, ktoré môžu vzniknúť po finančnom ozdravení dlžníka. Inými slovami, vo chvíli, keď štát povolí prevedenie strát, neexistujú žiadne nezaplatené dlhy.
- (62) Po štvrté, Komisia poukazuje na skutočnosť, že v prípade platobnej neschopnosti zvyčajne podnikateľskú činnosť dlžníka prevezme iný podnik a od neho môže štát, ktorý má monopol na zdaňovanie, vyberať dane. Dlžník, ktorý odchádza z trhu, bude teda nahradený iným dlžníkom. Na rozdiel od zásady veriteľa v trhovom hospodárstve nie je koncept vernosti existujúceho zákazníka pri rozhodovaní štátu dôležitý.
- (63) Komisia dospela k záveru, že zásada súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve nie je v tomto prípade uplatniteľná, pretože štát uplatňuje svoju verejnú moc a nekoná ako hospodársky subjekt. Ak by sa aj zásada súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve mohla v tomto prípade uplatniť, Komisia preukázala, že v prípade dlhodobého záväzkového vzťahu by súkromný veriteľ, ktorý by sa nachádzal v rovnakej situácii ako štát, neprijal opatrenie porovnateľné s § 8c ods. 1a KStG.

### 5.2.2. Selektívnosť prima facie

- (64) Podľa judikatúry Európskeho súdneho dvora týkajúcej sa selektívnosti daňových opatrení, je na základe 107 ods. 1 ZFEÚ potrebné posúdiť, či vnútroštátne opatrenie je podľa konkrétnej právnej schémy vhodné na to, aby „určitým podnikateľom alebo výrobe určitých druhov tovarov“ poskytlo zvýhodnenie voči iným podnikom alebo odvetviám, ktoré sú vzhľadom na účel, ktorý schéma sleduje, v porovnateľnej faktickej a právnej situácii<sup>(24)</sup>.
- (65) Následne musí Komisia pri posudzovaní selektivity daňového opatrenia z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa štátnej pomoci najprv určiť, ako predmetná daňová oblasť v rámci platného daňového systému (ďalej len „referenčný systém“) vo všeobecnosti alebo „zvyčajne“ funguje. Potom musí zistiť, či opatrenie tvorí výnimku z referenčného systému v tom zmysle, že rozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na účel sledovaný daňovým systémom príslušného členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

#### 5.2.2.1. Referenčný systém

- (66) Komisia pokladá nemecký systém dane z príjmu právnických osôb v súčasnej podobe, najmä § 8c ods. 1 KStG o prevode strát pri právnických osobách, v prípade

<sup>(21)</sup> Rozsudok Všeobecného súdu zo 17. decembra 2008 vo veci T-196/04 *Ryanair/Komisia*, Zb. 2008, s. II-3643, body 84 – 85; rozsudok Súdneho dvora vo veci C-334/99 *Nemecko/Komisia*, Zb. 2003, s. I-1139, body 133 – 134.

<sup>(22)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 16.

<sup>(23)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 16.

<sup>(24)</sup> Rozsudok Súdneho dvora z 8. novembra 2001 vo veci C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, Zb. 2001, s. I-8365, bod 41; rozsudok Súdneho dvora z 29. apríla 2004 vo veci C-308/01 *GIL Insurance a iní*, Zb. 2004, s. I-4777, bod 68; rozsudok Súdneho dvora z 3. marca 2005 vo veci C-172/03 *Heiser*, Zb. 2005, s. I-1627, bod 40; pozri aj Oznámenie Komisie o uplatňovaní pravidiel o štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov.

ktorých došlo k nákupu podielov, za referenčný systém. Ako sa uvádza v odôvodnení 10, podľa tohto pravidla nepoužité straty nemožno odpočítať, ak sa viac ako 50 % podielových práv subjektu prevedie na nadobúdateľa, a zaniknú pro rata, ak sa počas piatich rokov prevedie viac než 25 %, avšak najviac 50 % podielových práv. Komisia preto dospela k záveru, že zánik strát je pravidlom, čiže v prípade zmeny vlastníctva podielov je referenčným systémom.

- (67) Komisia poukazuje na to, že § 8c ods. 1 KStG použila ako referenčný systém už v inom prípade<sup>(25)</sup>. Komisia vtedy vyhlásila výnimku z § 8c ods. 1 KStG, ktorá umožňovala podnikom prevzatým spoločnosťami rizikového kapitálu previesť straty napriek zmene vlastníctva podielov, za nezlučiteľnú s vnútorným trhom. Zdôvodnenie vypracované v tom rozhodnutí sa vzťahuje aj na tento prípad.

#### 5.2.2.2. Rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sa z hľadiska účelu daňového systému nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii

- (68) Odchylne od referenčného scenára umožňuje § 8c ods. 1a KStG podnikom, ktoré sa v čase nákupu podielov na účely reštrukturalizácie nachádzajú v platobnej neschopnosti alebo sú nadmerne zadlžené alebo existuje riziko, že sa v takejto situácii ocitnú, previesť straty, ak sú splnené určité podmienky (pozri odôvodnenie 14).

- (69) Nemecko tvrdí, že cieľom § 8c ods. 1a KStG je odstrániť daňovú prekážku pri reštrukturalizácii podniku v ťažkostiach. Z hľadiska cieľa daňového systému sú preto iba podniky v ťažkostiach v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Keďže § 8c ods. 1a KStG je uplatniteľný pri všetkých podnikoch v ťažkostiach, nie je selektívny.

- (70) Nemecko sa tiež domnieva, že rozsudky vo veciach DMT<sup>(26)</sup> a HANSA<sup>(27)</sup> toto stanovisko podporujú. Súdny dvor a Všeobecný súd dospeli v týchto prípadoch k názoru, že opatrenia sú selektívne, pretože sa odvíjali od rozhodnutí orgánov založených na ich voľnom uvážení. Z týchto rozsudkov možno teda odvodiť, že opatrenie uplatniteľné na všetky podniky v ťažkostiach, pri ktorom nemajú orgány priestor pre voľné uváženie, nie je selektívne.

- (71) Komisia poukazuje v prvom rade na to, že cieľ daňového systému treba definovať skôr na úrovni referenčného systému a nie na úrovni výnimky<sup>(28)</sup>. Zmyslom a účelom systému dane z príjmu právnických osôb je vytvorenie rozpočtového príjmu. Vzniká otázka, či sa tento účel dosahuje, keď spoločnosti nenáležite znižujú svoj daňový základ prevodom strát z prázdnych schránok. Úlohou § 8c ods. 1 KStG je zabrániť spoločnostiam, v ktorých dochádza k zmene vlastníctva podielov, aby prevádzali straty. Toto jednoznačne vyplýva z dôvodovej správy zákona, ktorým sa zaviedol § 8c ods. 1 KStG a zrušil § 8 ods. 4 KStG<sup>(29)</sup>. Vyplýva z toho teda, že všetky podniky, pri ktorých sa mení vlastníctvo podielov, sú z hľadiska cieľa daňového systému v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

- (72) Komisia poukazuje na to, že iba podniky v ťažkostiach sú oprávnené na uplatnenie výnimky ustanovenej v § 8c ods. 1a KStG. Podniky, ktoré v čase nákupu podielov nie sú v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžené, alebo im takáto situácia nehrozí, môžu takisto zaznamenať straty, avšak nemôžu ich previesť.

- (73) Komisia preto dospela k záveru, že § 8c ods. 1a KStG rozlišuje medzi podnikmi, ktoré zaznamenali straty, ale inak sú zdravé, a podnikmi, ktoré sú v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžené, alebo im takáto situácia hrozí, pričom tieto druhé podniky zvýhodňuje. § 8c ods. 1a KStG takto rozlišuje medzi podnikmi, ktoré sa, z hľadiska účelu daňového systému, nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

- (74) Po druhé, Komisia zdôrazňuje, že na rozdiel od názoru Nemecka judikatúra Súdneho dvora a Všeobecného súdu nikdy nepovažovala opatrenie, ktoré je uplatniteľné na všetky podniky v ťažkostiach a ktoré neponecháva verejným orgánom priestor na voľné uváženie, za neselektívne v zmysle definície.

- (75) Pokiaľ ide o vec DMT, je potrebné uviesť, že Súdny dvor v súvislosti s tvrdením francúzskej vlády, ktoré zodpovedá názoru Nemecka v tomto prípade, dospel v bode 28 k záveru, že dokonca aj vtedy, keď vnútroštátne orgány nemali možnosť rozhodovať podľa voľného uváženia, je úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, či dané vnútroštátne opatrenie je svojou povahou všeobecné alebo selektívne. Súdny dvor takto implicitne uznáva, že vnútroštátne opatrenia, ktoré sa vzťahujú na všetky podniky v ťažkostiach a pri ktorých nie je možnosť, aby verejné orgány rozhodovali podľa voľného uváženia, môžu byť tiež selektívne.

<sup>(25)</sup> Vec C 2/09 *MoRaKG*, podmienky pre kapitálové investície (Ú. v. EÚ L 6, 9.1.2010, s. 32).

<sup>(26)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 18.

<sup>(27)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 19.

<sup>(28)</sup> Rozsudok Všeobecného súdu z 29. septembra 2000 vo veci T-55/99 *CETM*, Zb. 2000, s. II-3207, bod 53.

<sup>(29)</sup> Pozri dokument Spolkového snemu 16/4841, s. 75 a nasl.



- (76) Pokiaľ ide o vec *HAMSA*, Komisia uvádza, že *obiter dictum* Súdneho dvora v bode 157 sa týka všeobecných španielskych právnych predpisov o platobnej neschopnosti. Predmetným opatrením vo veci *HAMSA* však nebolo opatrenie podľa zákona o platobnej neschopnosti, ale odpustenie pohľadávok zo strany španielskych orgánov na dobrovoľnom základe, čiže orgány neboli povinné tak urobiť na základe zákona, pričom výška odpustených pohľadávok bola oveľa vyššia než v prípade odpustenia pohľadávok zo strany súkromných investorov. Prípado preto nie je relevantný pre posúdenie sporného opatrenia.
- (77) Generálny advokát Fennelly vo svojich záveroch k veci *Ecotrade* potvrdzuje, že predpisy, ktoré sú uplatniteľné na všetky podniky v ťažkostiach, môžu byť selektívne a predstavovať štátnu pomoc<sup>(30)</sup>.
- (78) Preto je posúdenie predmetného opatrenia zo strany Komisie na rozdiel od stanoviska Nemecka v súlade s judikatúrou Súdneho dvora a Všeobecného súdu.
- (79) Komisia preto považuje § 8c ods. 1a KStG za *prima facie* selektívny.
- 5.2.3. *Opodstatnenie na základe povahy alebo vnútornej štruktúry daňového systému, ktorého je opatrenie súčasťou*
- (80) Podľa judikatúry Súdneho dvora opatrenie, ktoré síce poskytuje príjemcovi výhodu, ale je opodstatnené povahou alebo vnútornou štruktúrou systému, ktorého je súčasťou, nespĺňa podmienku selektivity<sup>(31)</sup>.
- (81) Preto ak Komisia rovnako ako v uvedenom prípade dospeje k názoru, že dané opatrenie sa *prima facie* javí ako selektívne, musí posúdiť, či povaha alebo vnútorná štruktúra daňového systému, ktorého je opatrenie súčasťou, opodstatňuje na takéto rozlíšenie.
- (82) Komisia uvádza, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora musí takéto oprávnenie zdôvodniť príslušný členský štát<sup>(32)</sup>.
- (83) Podľa vyjadrení Súdneho dvora je potrebné rozlišovať medzi cieľmi sledovanými prijatím určitého daňového systému, ktoré nie sú súčasťou rámca tohto systému, a mechanizmami, ktoré sú obsiahnuté v daňovom systéme a potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Iba mechanizmy možno využiť na odôvodnenie opatrenia vzhľadom na povahu alebo vnútornú štruktúru daňového systému, ktorého je toto opatrenie súčasťou.
- (84) Komisia považuje za nevyhnutné rozlišovať v tomto prípade medzi účelom § 8c ods. 1 KStG a účelom § 8c ods. 1a KStG.
- (85) Podľa vyjadrenia Nemecka je zmyslom a účelom § 8c ods. 1 KStG zamedziť zneužívaniu prevodu strát, ktorý nemecký daňový systém umožňuje, prostredníctvom prázdnych schránok.
- (86) Komisia v tomto smere berie na vedomie, že § 8c ods. 1 KStG má oveľa širší rozsah pôsobnosti ako predtým § 8 ods. 4 KStG. Podľa predchádzajúceho § 8 ods. 4 KStG prevod strát vylúčený len v tom prípade, ak boli splnené obidve podmienky (nákup podielov zo strany iného subjektu a nová oblasť hospodárskej činnosti), avšak nové ustanovenie o prevode daňových strát túto druhú podmienku už neobsahuje. V prípade nákupu podielov zo strany iného subjektu zaniká možnosť previesť straty. Zákonnodarca si bol vedomý tejto zmeny v rozsahu pôsobnosti, keďže explicitným účelom zmeny zákona bolo financovanie zníženia sadzby dane z príjmu právnických osôb z 25 % na 15 %<sup>(33)</sup>.
- (87) § 8c ods. 1a KStG teda naopak nie je určený na zabránenie zneužitiu. Je to zrejme z dôvodovej správy Spolkového snemu k novému ustanoveniu o prevode daňových strát. V dôvodovej správe sa uvádza, že § 8c ods. 1a KStG bol zavedený na riešenie problémov, ktoré vznikli v dôsledku svetovej finančnej a hospodárskej krízy.<sup>(34)</sup> Počas krízy sa obmedzenia pre prevod strát pokladali za osobitnú prekážku pre reštrukturalizáciu podnikov.
- (88) Komisia uvádza, že Nemecko vo svojich pripomienkach k rozhodnutiu o začatí konania samo uviedlo, že § 8c ods. 1a) KStG nepredstavuje opatrenie proti zneužívaniu daňového systému, ale že ustanovenie o prevode daňových strát bolo zavedené na podporu podnikov, ktoré sa počas finančnej a hospodárskej krízy dostali do ťažkostí.
- (89) Komisia dospela k záveru, že cieľ, ktorý sa sleduje týmto konkrétnym daňovým opatrením, sa nachádza mimo rámca daňového systému. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nemožno takýto vonkajší cieľ použiť na zdôvodnenie opatrenia na základe povahy a vnútornej štruktúry daňového systému<sup>(35)</sup>. Možno to posúdiť len pri skúmaní zlučiteľnosti opatrenia s vnútorným trhom.

<sup>(30)</sup> Vec C-200/97, závery z 16. júla 1998, body 26 – 32.

<sup>(31)</sup> Rozsudok Súdneho dvora z 2. júla 1974 vo veci 173/73 *Taliano/Komisia*, Zb. 1974, s. 709, bod 33; rozsudok Súdneho dvora z 17. júna 1999 vo veci C-75/97 *Belgicko/Komisia*, Zb. 1999, s. I-3671, bod 33; ako aj vo veci *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, už uvedené v poznámke pod čiarou č. 24, bod 42; vo veci *GIL Insurance*, už uvedené v poznámke pod čiarou č. 24, bod 72; vo veci *Heiser*, už uvedené v poznámke pod čiarou č. 24, bod 43; rozsudok Súdneho dvora z 15. decembra 2005 vo veci C-148/04 *Unicredito Italiano* Zb. 2005, s. I-11137, bod 51; rozsudok Súdneho dvora z 6. septembra 2006 vo veci C-88/03 *Portugalsko/Komisia*, Zb. 2006, s. I-7115, bod 52.

<sup>(32)</sup> *Portugalsko/Komisia*, už uvedené v poznámke pod čiarou č. 31, bod 81.

<sup>(33)</sup> Dokument Spolkového snemu 16/4841, s. 30 a nasl.

<sup>(34)</sup> Dokument Spolkového snemu 16/13429, s. 50 a dokument Spolkového snemu 16/12674, s. 10.

<sup>(35)</sup> Vec *Portugalsko/Komisia*, už uvedené v poznámke pod čiarou č. 31, bod 82, ktorý odkazuje na „sociálnu súdržnosť“ a „regionálny rozvoj“ ako na vonkajšie politické ciele.

(90) Tri argumenty, ktoré Nemecko predložilo, nemôžu zmeniť toto posúdenie.

(91) Pokiaľ ide o argument Nemecka, že podnik v ťažkostiach nemá inú možnosť, ako získať financie prostredníctvom investora, kým zdravá spoločnosť, ktorá prechodne zaznamenala straty, má na výber, či si obstará financie na kapitálovom trhu alebo sa nechá prevziať investorom s následne získa nový kapitál, Komisia zastáva názor, že vzhľadom na účel daňového práva je nepodstatné, ako podnik financuje svoju podnikateľskú činnosť. Systém dane z príjmu právnických osôb je založený na zdaňovaní ziskov a priznaní strát. Ako bolo možné zistiť počas finančnej a hospodárskej krízy, aj finančne zdravé spoločnosti zaznamenávali prechodne straty. Ale tieto finančne zdravé spoločnosti neboli podľa ustanovenia o prevode daňových strát oprávnené prevádzať straty a sú teda pri zmene vlastníctva podielov a následnom obstarávaní kapitálu v porovnaní s nezdravými podnikmi, ktoré zaznamenávajú straty, znevýhodnené. Okrem toho Komisia zistila, že počas finančnej a hospodárskej krízy bol prístup na kapitálové trhy pre zdravé podniky, ktoré prechodne zaznamenali straty, takisto ťažký. Preto nemožno akceptovať vecné predpoklady uvedené na podporu prvého argumentu. Komisia preto odmieta prvý argument Nemecka.

(92) Pokiaľ ide o druhý argument Nemecka, že výnimka ustanovená v § 8c ods. 1a KStG z všeobecného zákazu prevodu strát v prípade zmeny vlastníctva podielov uvedeného v § 8c ods. 1 KStG bola zdôvodnená právnym zmyslom § 8c ods. 1 KStG, pretože v prípade reštrukturalizácie podniku v ťažkostiach neexistuje riziko zneužitia, Komisia zistila, že tento argument neodôvodňuje obmedzenie § 8c ods. 1a KStG na podniky v ťažkostiach. Komisia zdôrazňuje, že ani v prípade nadobudnutia finančne zdravej spoločnosti nie je riziko zneužitia. Riziko zneužitia existuje iba v prípade prázdnych schránok. § 8c ods. 1 KStG má širší právny zmysel, než je zabránenie zneužitiu. Jeho cieľom je aj zvýšiť základ dane z príjmu právnických osôb v Nemecku a vyrovnáť zníženie sadzby dane z príjmu právnických osôb z 25 % na 15 %. Toto vysvetľuje, prečo sa § 8c ods. 1 KStG vzťahuje aj na rad prípadov nadobudnutia podielov, pri ktorých neexistuje riziko zneužitia. Komisia preto odmieta argument Nemecka, že výnimka zavedená § 8c ods. 1a KStG zodpovedá *ratio legis* § 8c ods. 1 KStG.

(93) Pokiaľ ide o tretí argument Nemecka, že audítor v rámci konsolidovanej súvahy koncernu pravidelne nepripisuje stratám nezdravého podniku pri výpočte odloženej dane žiadnu hodnotu, a preto možnosť prevádzať straty

nemá vplyv na predajnú cenu nezdravej spoločnosti, Komisia poznamenáva, že tento argument sa opiera o účtovné kritériá a pre daňové úvahy je preto irelevantné. Komisia okrem toho zistila, že tento argument protirečí výroku Nemecka, že nemožnosť prevodu strát predstavuje prekážku pre reštrukturalizáciu. Toto platí iba vtedy, ak nadobúdateľ prikladá možnosti prevodu strát istú peňažnú hodnotu. Komisia preto odmieta aj tretí argument Nemecka.

(94) Okrem toho Nemecko tvrdí, že iné členské štáty tiež poskytujú daňovú úľavu pri reštrukturalizácii spoločností, ako napr. francúzska schéma pomoci na prevzatie podnikov v ťažkostiach. Komisia nemôže prijať argument Nemecka, ktorý sa zakladá na porovnaní. Po prvé, na odôvodnenie opatrenia môžu členské štáty ako referenčný systém použiť iba zásady obsiahnuté v ich daňovom systéme a na ich základe posúdiť, či podnik získava výhodu v zmysle pravidiel štátnej pomoci. Skutočnosť, že v iných členských štátoch existujú porovnateľné daňové opatrenia, je irelevantná, pretože takéto opatrenia by mohli takisto patriť do pôsobnosti predpisov stanovených a zmluve. Po druhé, opatrenia francúzskej schémy sa viažu na iné podmienky než v prípade § 8c ods. 1a KStG. Pri francúzskej schéme sa počíta s oslobodením novovzniknutých spoločností, ktoré preberú podnik v ťažkostiach, od dane. Komisia vyhlásila schému v roku 2004 za nezlučiteľnú so spoločným trhom<sup>(36)</sup> a Francúzsko ju upravilo tak, aby zodpovedala pravidlám štátnej pomoci. Niektoré z výhod poskytovaných na základe tejto schémy sú teraz minimálne. Zvyšné výhody sú v súlade s pravidlami štátnej pomoci, pretože predstavujú regionálnu pomoc alebo pomoc malým a stredným podnikom (ďalej len „MSP“)<sup>(37)</sup>.

(95) Komisia preto na základe uvedených skutočností dospela k záveru, že predmetné opatrenie nevyplýva priamo zo základných zásad daňového systému a nie je opodstatnené povahou a vnútornou štruktúrou tohto daňového systému.

#### 5.2.4. Vzťah medzi starým a novým ustanovením o prevode daňových strát (*Sanierungsklausel*)

(96) Nemecko uvádza, že § 8c ods. 1a KStG v podstate zodpovedá predchádzajúcemu § 8 ods. 4) KStG a že Komisia nikdy nepovažovala § 8 ods. 4 KStG za štátnu pomoc.

<sup>(36)</sup> Vec C 57/02 oslobodenie od dane v prípade prevzatia podnikov v ťažkostiach (Ú. v. EÚ L 108, 16.4.2004, s. 38).

<sup>(37)</sup> Vec N 553/04 oslobodenie od dane v prípade prevzatia podnikov v ťažkostiach (Ú. v. EÚ C 242, 1.10.2005, s. 5).

- (97) Komisia zdôrazňuje, že Nemecko nikdy nenotifikovalo § 8 ods. 4 KStG. Komisia teda ešte neprijala stanovisko k otázke, či obsahoval štátnu pomoc.
- (98) Toto konanie sa týka iba § 8c ods. 1a KStG, pretože začatie konania vo veci formálneho zisťovania sa týka iba tohto ustanovenia. Nemecko sa pri odôvodňovaní § 8c ods. 1a KStG nemôže opierať o argument, že Komisia nikdy formálne nenamietala voči § 8 ods. 4 KStG, pretože nemecké orgány § 8 ods. 4 KStG nikdy nenotifikovali.
- (99) Komisia si vyhradzuje právo analyzovať § 8 ods. 4 KStG podľa pravidiel štátnej pomoci, ak by sa ukázalo, že toto ustanovenie poskytlo podnikom selektívne zvýhodnenie.

#### 5.2.5. Podobné daňové systémy v iných členských štátoch

- (100) Skutočnosť, že iné členské štáty majú v platnosti podobné alebo identické daňové systémy, ktoré Komisii neboli notifikované, sa nedotýka otázky, či nejaké konkrétne opatrenie predstavuje štátnu pomoc.
- (101) Komisia preskúma informácie, ktoré jej Nemecko poskytlo podľa § 10 procedurálneho nariadenia <sup>(38)</sup>.

#### 5.2.6. Záver o existencii selektívnej výhody

- (102) Komisia preto dospela k záveru, že § 8c ods. 1a KStG poskytuje selektívnu výhodu podnikom, na ktoré sa uplatňuje.

### 5.3. Vplyv na obchod medzi členskými štátmi

- (103) Opatrenie musí byť schopné ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi a narušiť hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže. Ustanovenie § 8c ods. 1a KStG sa nevzťahuje na konkrétne odvetvie, t. j. môžu ho využívať všetky odvetvia. Prakticky všetky odvetvia nemeckého hospodárstva pôsobia na trhoch, na ktorých prebieha hospodárska súťaž a obchod medzi členskými štátmi. Opatrenie teda pravdepodobne je schopné ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi a narušiť hospodársku súťaž resp. hroziť narušením hospodárskej súťaže.

<sup>(38)</sup> 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).

- (104) Komisia zistila, že podľa informácií Nemecka by sa voči všetkým podnikom oprávneným na opatrenie mohlo začať konkurzné konanie podľa konkurzného poriadku (pozri odôvodnenie 14 a poznámku pod čiarou č. 7). Všetci potenciálni príjemcovia tohto opatrenia sú teda podniky v ťažkostiach v zmysle bodu 10 písm. c) usmernení Spoločenstva o štátnej pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach (ďalej len „usmernenia o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu“). V dôsledku toho nie je žiadny z príjemcov oprávnený na pomoc *de minimis* podľa nariadenia Komisie (ES) č. 1998/2006 z 15. decembra 2006 o uplatňovaní článkov 87 a 88 zmluvy na pomoc *de minimis* <sup>(39)</sup>, keďže článok 1 písm. h) toho nariadenia vylučuje z jeho pôsobnosti podniky v ťažkostiach.

### 5.4. Záver

- (105) Keďže podmienky uvedené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ sú splnené, Komisia zastáva názor, že ustanovenia zákona o dani z príjmu právnických osôb týkajúce sa prevedenia daňových strát predstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ.

## 6. POSÚDENIE ZLUČITELNOSTI OPATRENIA S VNÚTORNÝM TRHOM

- (106) Komisia môže na základe článku 107 ods. 3 ZFEÚ vyhlásiť štátnu pomoc za zlučiteľnú s vnútorným trhom. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je úlohou členského štátu preukázať, že opatrenie je zlučiteľné s vnútorným trhom <sup>(40)</sup>. Komisia v tomto zmysle uvádza, že Nemecko napriek tomu, že ho Komisia k tomu v rozhodnutí o začatí konania explicitne vyzvala, nepredložilo Komisii žiadne takéto informácie. Už z tohto dôvodu môže Komisia vyhlásiť dané opatrenie pomoci za nezlučiteľné s vnútorným trhom.
- (107) Komisia však aj tak preskúmala, či by opatrenie mohlo byť vyhlásené za zlučiteľné s vnútorným trhom. Komisia má v prípadoch pomoci patriacich do článku 107 ods. 3 ZFEÚ široký priestor pre voľné uváženie <sup>(41)</sup>. Pri tomto uvážení vydala usmernenia a oznámenia stanovujúce kritériá, na základe ktorých možno niektoré typy pomoci podľa článku 107 ods. 3 ZFEÚ vyhlásiť za zlučiteľné s vnútorným trhom. Podľa ustálenej judikatúry je Komisia viazaná usmerneniami a oznámeniami, ktoré

<sup>(39)</sup> Ú. v. EÚ L 379, 28.12.2006, s. 5.

<sup>(40)</sup> Rozsudok Súdneho dvora z 28. apríla 1993 vo veci C-364/90 *Taliansko/Komisia*, Zb. 1993, s. I-2097, bod 20; rozsudok Všeobecného súdu z 15. decembra 1999 vo veci T-132/96 a T-143/96 *Freistaat Sachsen (T-132/96) a Volkswagen AG a Volkswagen (T-143/96)/Komisia*, Zb. 1999, s. II-3663, bod 140; rozsudok Súdneho dvora z 29. apríla 2004 vo veci C-372/97 *Taliansko/Komisia*, Zb. 2004, s. I-3679, bod 81.

<sup>(41)</sup> Rozsudok Súdneho dvora z 21. marca 1990 vo veci C-142/87 *Belgicko/Komisia*, Zb. 1990, s. I-959, bod 56 a rozsudok Súdneho dvora z 11. júla 1996 vo veci C-39/94 *Syndicat français de l'Express international (SFEI) a iní/La Poste a iní*, Zb. 1996, s. I-3547, bod 36.

vydala v oblasti dohľadu nad štátnou pomocou, pokiaľ sa neodchyľujú od pravidiel stanovených v ZFEÚ a členské štáty ich uznali <sup>(42)</sup>.

- (108) Preto je nevyhnutné najprv posúdiť, či notifikovaná pomoc patrí do rozsahu pôsobnosti jedného alebo viacerých usmernení či oznámení a možno ju vyhlásiť za zlučiteľnú s vnútorným trhom, pretože spĺňa podmienky zlučiteľnosti v nich stanovené.

### 6.1. Možná zlučiteľnosť na základe dočasného rámca <sup>(43)</sup>

- (109) Keďže § 8c ods. 1a KStG bol zavedený na riešenie problémov vzniknutých na základe finančnej a hospodárskej krízy, Komisia preskúmala, či by sa mohol vyhlásiť za zlučiteľný s článkom 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ podľa výkladu dočasného rámca.

- (110) Vzhľadom na súčasnú finančnú a hospodársku krízu a jej vplyv na celkové hospodárstvo členských štátov sa Komisia domnieva, že niektoré kategórie štátnej pomoci určené na prekonanie krízy sú na určité obdobie odôvodnené a možno ich podľa článku 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ vyhlásiť za zlučiteľné s vnútorným trhom. V dočasnom rámci sa ustanovujú podmienky, za ktorých Komisia vyhlasuje takéto schémy pomoci za zlučiteľné s vnútorným trhom.

- (111) § 8c ods. 1a KStG však nepatrí pod žiadne z opatrení uvedených v dočasnom rámci, keďže sa týka daňových výhod pre podniky v ťažkostiach. Dočasný rámec však nepočíta so štátnou pomocou vo forme daňových výhod.

- (112) Komisia sa preto domnieva, že § 8c ods. 1a KStG nespĺňa požiadavky na vyhlásenie zlučiteľnosti s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ podľa výkladu dočasného rámca.

<sup>(42)</sup> Vec C-313/90 *CIRFS a iní*/Komisia, Zb. 1993, s. I-1125, bod 36; vec C-311/94 *IJssel-Vliet*, Zb. 1996, s. I-5023, bod 43; a vec C-351/98 *Spanielsko*/Komisia, Zb. 2002, s. I-8031, bod 53.

<sup>(43)</sup> Oznámenie Komisie – Dočasný rámec Spoločenstva pre opatrenia štátnej pomoci na podporu prístupu k financovaniu v období súčasnej finančnej a hospodárskej krízy (Ú. v. EÚ C 83, 7.4.2009, s. 1). S účinnosťou od 1. januára 2011 nahradilo toto oznámenie nové znenie (Ú. v. EÚ C 6, 11.1.2011, s. 5). Podľa kapitoly 5 nového znenia sa však pri neoprávnenej pomoci toto nové znenie vzťahuje iba na pomoc pridelenú po 1. januári 2011. Keďže Nemecko pozastavilo uplatňovanie opatrenia, po uvedenom dátume nebola poskytnutá žiadna pomoc.

- (113) Komisia však zistila, že pomoc pre určitých príjemcov podľa oddielu 4.2 dočasného rámca možno vyhlásiť za zlučiteľnú s vnútorným trhom ako obmedzenú pomoc, ak spĺňa všetky podmienky nemeckej schémy pomoci, ktoré Komisia schválila na tomto právnom základe. Aby bol príjemca oprávnený na tento typ pomoci príjemca, musí najmä preukázať, že 1. júla 2008 nebol podnikom v ťažkostiach v zmysle usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu (v prípade veľkých podnikov) alebo v zmysle článku 1 ods. 7 nariadenia Komisie (ES) č. 800/2008 zo 6. augusta 2008 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné so spoločným trhom podľa článkov 87 a 88 zmluvy (Všeobecné nariadenie o skupinových výnimkách) <sup>(44)</sup> (v prípade MSP) a že ekvivalent hrubého grantu pomoci neprekračuje 500 000 EUR. Okrem toho je potrebné splniť ďalšie podmienky uvedené v oddiele 4.2.2 dočasného rámca a v rozhodnutí o schválení nemeckej schémy pomoci.

### 6.2. Možná zlučiteľnosť na základe usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu <sup>(45)</sup>

- (114) Keďže § 8c ods. 1a KStG sa týka daňových výhod pre nezdravé podniky, Komisia posúdila jeho zlučiteľnosť aj na základe usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu. Podľa týchto usmernení sú na čerpanie pomoci oprávnené iba nezdravé spoločnosti. Aj keď možno v zmysle týchto usmernení pokladať subjekty v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžené subjekty za podniky v ťažkostiach, podniky, ktoré patria do väčšej skupiny podnikov alebo ktoré majú byť takouto skupinou prevzaté, nie sú spravidla oprávnené na pomoc na záchranu a reštrukturalizáciu (bod 13 usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu). Jednou z požiadaviek na uplatnenie § 8c ods. 1a KStG je nadobudnutie podielov. Po takomto nadobudnutí podielov bude cieľový podnik pravdepodobne patriť do nejakej skupiny. V takomto prípade by táto skupina mala pomôcť cieľovému podniku v ťažkostiach, ktorý by potom nebol oprávnený na pomoc podľa usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu.

- (115) Okrem toho však nie sú pri príjemcoch oprávnených na pomoc podľa usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu splnené iné požiadavky týchto usmernení.

- (116) Podľa bodu 25 písm. a) usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu môže mať pomoc na záchranu iba formu úverov alebo úverových záruk. Vyplýva z toho, že spornú daňovú výhodu nemožno považovať za pomoc na záchranu.

<sup>(44)</sup> Ú. v. EÚ L 214, 9.8.2008, s. 3.

<sup>(45)</sup> Usmernenia Spoločenstva o štátnej pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach (Ú. v. EÚ C 244, 1.10.2004, s. 2).



- (117) V prípade pomoci na reštrukturalizáciu je podľa usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu potrebné predložiť realistický plán reštrukturalizácie umožňujúci obnovu životaschopnosti podniku. Pomoc je potrebné obmedziť na nevyhnutné minimum. Podľa usmernení musí príjemca poskytnúť na reštrukturalizačné náklady vlastný príspevok. Podľa usmernení je napokon potrebné prijať kompenzačné opatrenia, aby sa predišlo nadmernému narušeniu hospodárskej súťaže.
- (118) § 8c ods. 1a KStG však nespĺňa všetky tieto podmienky. Hoci sa v dôvodovej správe uvádza, že cieľový podnik musí poskytnúť plán reštrukturalizácie s pozitívnou prognózou podnikania, neuvádza sa tu však, že by takýto plán mal spĺňať požiadavky usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu a že by výška pomoci mala byť obmedzená na nevyhnutné minimum. Výška pomoci závisí od výšky strát, ktoré spoločnosť zaznamenala v minulosti. Okrem toho sa v § 8c ods. 1a KStG nevyžaduje vlastný príspevok od príjemcu ani kompenzačné opatrenia.
- (119) Pomoc na záchranu a reštrukturalizáciu pre veľké podniky je potrebné notifikovať individuálne. Nemožno ju poskytnúť v rámci schémy. § 8c ods. 1a KStG však nerozlišuje medzi veľkými podnikmi a MSP.
- (120) Dokonca aj pri MSP, pri ktorých pomoc na záchranu a reštrukturalizáciu môže mať v zásade formu schémy, Komisia zistila, že osobitné požiadavky stanovené pre takúto schému v bode 82 usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu nie sú splnené, a to z dôvodov uvedených v bode 117 tohto rozhodnutia.
- (121) Komisia preto zastáva názor, že § 8c ods. 1a KStG nie je zlučiteľný s vnútorným trhom ako pomoc na reštrukturalizáciu.

### 6.3. Možná zlučiteľnosť na základe usmernení o regionálnej pomoci <sup>(46)</sup>

- (122) § 8c ods. 1a KStG je potrebné preskúmať aj z hľadiska usmernení o regionálnej pomoci.
- (123) Potenciálni príjemcovia regionálnej pomoci musia mať sídlo v nemeckom regióne oprávnenom na regionálnu pomoc. V prípade § 8c ods. 1a KStG tomu tak však nemusí byť, pretože ustanovenie sa uplatňuje na spoločnosti v celom Nemecku.

<sup>(46)</sup> Usmernenia pre národnú regionálnu pomoc na roky 2007 – 2013 (Ú. v. EÚ C 54, 4.3.2006, s. 13).

- (124) Okrem toho nepatria podniky v ťažkostiach v zmysle usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu do pôsobnosti usmernení o regionálnej pomoci (pozri bod 9 usmernení o regionálnej pomoci). Preto nemožno ani pomoc pre podniky v oprávnených regiónoch vyhlásiť na základe usmernení o regionálnej pomoci za zlučiteľnú s vnútorným trhom.
- (125) Komisia sa preto domnieva, že opatrenie nie je zlučiteľné s vnútorným trhom ako regionálna pomoc.

### 6.4. Možná zlučiteľnosť na základe usmernení o pomoci na ochranu životného prostredia <sup>(47)</sup>

- (126) Napokon je potrebné preskúmať § 8c ods. 1a KStG z hľadiska usmernení o pomoci na ochranu životného prostredia.
- (127) Primárnym cieľom usmernení o pomoci na ochranu životného prostredia je zabezpečiť, aby výsledkom opatrení štátnej pomoci bola vyššia úroveň ochrany životného prostredia, než by bola bez pomoci, a zabezpečiť, aby pozitívne účinky pomoci prevládali jej negatívne účinky (narušenie hospodárskej súťaže), a to pri dodržaní zásady znečisťovateľ platí, ktorá sa ustanovuje v článku 191 ZFEÚ.
- (128) Tento cieľ § 8c ods. 1a KStG neplní. V dôvodovej správe zákona sa neuvádza žiadny cieľ v zmysle usmernení o pomoci na ochranu životného prostredia.
- (129) Ako sa uvádza v bode 20 usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu, podnik v ťažkostiach, keď je ohrozená jeho základná existencia, nemožno pokladať za vhodný nástroj na posilnenie iných cieľov verejnej politiky, až kým nie je zabezpečená jeho životaschopnosť. Keďže všetci potenciálni príjemcovia pomoci podľa § 8c ods. 1a KStG sú podniky v ťažkostiach v zmysle bodu 10 písm. c) usmernení o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu, Komisia zastáva názor, že § 8c ods. 1a KStG nie je zlučiteľný s vnútorným trhom ako pomoc na ochranu životného prostredia.

### 6.5. Možná zlučiteľnosť na základe článku 107 ods. 3 ZFEÚ

- (130) Komisia zistila, že notifikované opatrenie patrí aj pod dočasný rámec, ako aj pod usmernenia o pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu. Preto je pri rozhodovaní na základe voľného uváženia podľa článku 107 ods. 3 písm. b) a písm. c) ZFEÚ viazaná obidvoma textami, a to z dôvodov uvedených v odôvodnení 109 a nasl.

<sup>(47)</sup> Usmernenia Spoločenstva o štátnej pomoci na ochranu životného prostredia (Ú. v. EÚ C 82, 1.4.2008, s. 1).

(131) Ak však budú Komisii predložené presvedčujúce dôvody, môže opäť rozhodnúť podľa voľného uváženia, a to za predpokladu, že bude konať v rámci stanovenom v ZFEÚ a vo všeobecných právnych zásadách – najmä zásade o rovnakom zaobchádzaní podľa výkladu v judikatúre Súdneho dvora<sup>(48)</sup>. V tejto súvislosti môže Komisia podľa judikatúry Súdneho dvora vyhlásiť štátnu pomoc za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak má pomoc odstrániť vážnu poruchu fungovania v hospodárstve členského štátu (článok 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ) alebo sleduje dosiahnutie cieľa spoločného záujmu (článok 107 ods. 3 písm. c) ZFEÚ)<sup>(49)</sup>, je nevyhnutná na dosiahnutie tohto cieľa<sup>(50)</sup> a neovplyvní nepriaznivo obchodné podmienky v takej miere, ktorá by bola v rozpore so spoločným záujmom.

(132) V tomto prípade Nemecko nepredložilo žiadne argumenty, že by pomoc bola zlučiteľná s vnútorným trhom priamo podľa článku 107 ods. 3 písm. b) alebo písm. c) ZFEÚ.

(133) Komisia uvádza, že vzhľadom na návrh opatrenia pomoci sa výška pomoci odvíja od strát, ktoré príjemca zaznamenal v minulosti. Neexistuje preto žiadna súvislosť medzi výškou pomoci, ktorú podnik dostal, a medzi cieľom schémy pomoci, t. j. odstránením prekážok pri reštrukturalizácii a podpore podnikov v ťažkostiach počas hospodárskej a finančnej krízy. Komisia preto dospela k záveru, že schéma pomoci nie je obmedzená na to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie jej cieľa. V dôsledku toho naruša hospodársku súťaž na vnútornom trhu do takej miery, že je to v rozpore so spoločným záujmom.

(134) Komisia preto dospela k záveru, že opatrenie nie je možné vyhlásiť za zlučiteľné priamo na základe článku 107 ods. 3 písm. b) alebo písm. c) ZFEÚ.

## 7. VYMÁHANIE POMOCI

(135) Keďže schéma pomoci nebola notifikovaná, je to neoprávnená pomoc.

(136) Na základe ustanovenej praxe prijímania rozhodnutí Komisiou je potrebné každú pomoc, ktorá bola neoprávnené poskytnutá a nie je podľa článku 107 zmluvy zluči-

teľná so spoločným trhom vymáhať od príjemcu späť. Túto prax potvrdil článok 14 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES<sup>(51)</sup>: „v prípadoch protiprávnej pomoci, Komisia rozhodne, že daný členský štát podnikne všetky potrebné opatrenia, aby vymohol pomoc od príjemcu“.

(137) Keďže predmetné opatrenie predstavuje neoprávnenú pomoc, ktorá nie je zlučiteľná so spoločným trhom, musí sa vymôcť, aby sa na trhu opätovne nastolila situácia, aká bola pred poskytnutím pomoci. Vrátanie pomoci sa teda realizuje odo dňa, keď vznikla príjemcovi výhoda, t. j. odo dňa, od ktorého bola pomoc k dispozícii príjemcovi. Až do skutočného vrátenia pomoci plynú z pomoci úroky.

(138) Komisia zastáva názor, že pre stanovenie dňa, od ktorého bola pomoc k dispozícii príjemcovi, je relevantný každoročný dátum splatnosti dane z príjmu právnických osôb.

(139) Nemecko musí prijať všetky opatrenia potrebné na vymozenie pomoci od príjemcov. Na stanovenie počtu prípadov, v ktorých sa musí žiadať vrátenie pomoci, musí Nemecko spísať zoznam podnikov, ktoré boli od 1. januára 2008 predmetným opatrením zvýhodnené. V tejto súvislosti Komisia uvádza, že Nemecko prestalo opatrenie uplatňovať 30. apríla 2010. Nemecké spolkové ministerstvo financii nariadilo daňovým orgánom zodpovedným za výber daní, aby ustanovenie o prevode daňových strát (*Sanierungsklausel*) prestali uplatňovať, kým Komisia neprijme konečné rozhodnutie v tejto veci<sup>(52)</sup>.

(140) Štátna pomoc, ktorá sa má vymôcť, sa bude vypočítavať na základe daňových priznaní príslušných podnikov, t. j. príjemcov zvýhodnených podľa § 8c ods. 1a KStG. Výška pomoci sa vypočíta ako rozdiel medzi výškou dane, ktorá by bola zaplatená v prípade neuplatnenia § 8c ods. 1a KStG, a výškou dane, ktorá sa skutočne zaplatila po uplatnení § 8c ods. 1a KStG.

(141) Toto platí bez toho, aby bola dotknutá možnosť vyhlásenia pomoci za zlučiteľnú s vnútorným trhom na základe článku 107 ods. 3 písm. b) ZFEÚ podľa výkladu dočasného rámca a na základe nemeckej schémy pomoci schválenej Komisiou, ak celková výška takto poskytnutej pomoci nepresiahne ekvivalent hrubého grantu pomoci vo výške 500 000 EUR a ak sú splnené všetky ostatné podmienky uvedené v oddiele 4.2.2 dočasného rámca a v rozhodnutí Komisie, ktorým sa schvaľuje nemecká schéma pomoci na tomto základe, a to najmä podmienka, že sa predmetný podnik 1. júla 2008 nenachádzal v ťažkostiach. Ak celková výška prekročí 500 000 EUR, prevyšujúca suma sa musí vymôcť.

<sup>(48)</sup> Pozri najmä rozsudok Súdneho dvora z 24. marca 1993 vo veci C-313/90 *Comité International de la Rayonne et des Fibres Synthétiques (CIRFS)/Komisia*, Zb. 1993, s. I-1125.

<sup>(49)</sup> Rozsudok Všeobecného súdu zo 14. januára 2009 vo veci T-162/06 *Kronoply/Komisia*, Zb. 2009, s. II-1, najmä body 65, 66, 74, 75.

<sup>(50)</sup> Rozsudok Všeobecného súdu zo 7. júni 2001 vo veci T-187/99 *Agrana Zucker und Stärke/Komisia*, Zb. 2001, s. II-1587, bod 74; rozsudok Všeobecného súdu zo 14. mája 2002 vo veci T-126/99 *Graphischer Maschinenbau/Komisia*, Zb. 2002, s. II-2427, body 41 – 43; rozsudok Súdneho dvora z 15. apríla 2008 vo veci C-390/06 *Nuova Agricast*, Zb. 2008, s. I-2577, body 68 – 69.

<sup>(51)</sup> Ú. v. ES L 83, 27.3.1999, s. 1.

<sup>(52)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 15.

(142) Komisia upozorňuje Nemecko na skutočnosť, že pomoc sa nemôže pokladať za zlučiteľnú s vnútorným trhom podľa pravidiel *de minimis* <sup>(53)</sup>, alebo niektorej schémy pomoci patriacej do pôsobnosti nariadenia o skupinových výnimkách <sup>(54)</sup>, alebo podľa inej schémy schválenej na základe usmernení o regionálnej pomoci alebo rámca o štátnej pomoci na výskum, vývoj a inovácie <sup>(55)</sup>, pretože všetky tieto texty vylučujú poskytnutie štátnej pomoci podnikom v ťažkostiach <sup>(56)</sup>. Pri všetkých ostatných schválených schémach pomoci musí Nemecko overiť, či rozhodnutie, ktorým sa schvaľuje schéma pomoci, vylučuje z ich rozsahu pôsobnosti podniky v ťažkostiach. Inak by pomoc mohla byť vyhlásená za zlučiteľnú s vnútorným trhom, ak Nemecko preukáže, že v čase poskytnutia pomoci boli splnené všetky podmienky týchto schém.

## 8. ZÁVERY

(143) Na základe uvedených skutočností Komisia dospela k záveru, že § 8c ods. 1a KStG, („*Sanierungsklausel*“) predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a uplatňoval sa protiprávne v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Schéma nie je zlučiteľná s vnútorným trhom.

(144) Komisia zastáva názor, že Nemecko musí prijať všetky opatrenia nevyhnutné na získanie pomoci poskytnutej na základe ustanovenia o prevode daňových strát od príjemcov späť,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

### Článok 1

Štátna pomoc poskytnutá na základe § 8c ods. 1a zákona o dani z príjmu právnických osôb, ktorú Nemecko neoprávnene poskytlo v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, nie je zlučiteľná s vnútorným trhom.

### Článok 2

Individuálna pomoc poskytnutá v rámci schémy uvedenej v článku 1 je zlučiteľná s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 písm. b podľa výkladu dočasného rámca, ak výška pomoci neprekračuje 500 000 EUR, príjemca nebol 1. júla 2008 podnikom v ťažkostiach a sú splnené všetky ostatné

<sup>(53)</sup> Nariadenie Komisie (ES) č. 1998/2006 z 15. decembra 2006 o uplatňovaní článkov 87 a 88 zmluvy na pomoc *de minimis*, Ú. v. EÚ L 379, 28.12.2006, s. 5.

<sup>(54)</sup> Pozri poznámku pod čiarou č. 44.

<sup>(55)</sup> Rámec Spoločenstva pre štátnu pomoc na výskum, vývoj a inovácie, Ú. v. EÚ C 323, 30.12.2006, s. 1.

<sup>(56)</sup> Pozri článok 1 ods. 6 písm. c) všeobecného nariadenia o skupinových výnimkách; bod 9 usmernení o regionálnej pomoci; kapitolu 2.1 (posledný odsek) rámca pre štátnu pomoc na výskum, vývoj a inovácie.

podmienky uvedené v oddiele 4.2.2 dočasného rámca a v rozhodnutí o schválení nemeckej schémy pomoci.

### Článok 3

Individuálna pomoc poskytnutá v rámci schémy uvedenej v článku 1, ktorá v čase poskytnutia spĺňala podmienky stanovené v ktorejkoľvek schéme schválenej Komisiou na inom právnom základe, ako je všeobecné nariadenie o skupinových výnimkách, usmernenia o regionálnej pomoci, rámec o štátnej pomoci na výskum, vývoj a inovácie, ktorá nevylučuje podniky v ťažkostiach ako potenciálnych príjemcov, je zlučiteľná s vnútorným trhom až do maximálnej intenzity pomoci uplatniteľnej na tento typ pomoci.

### Článok 4

1. Nemecko zruší schému uvedenú v článku 1.
2. Nemecko vymôže späť od príjemcov pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom poskytnutú podľa schémy uvedenej v článku 1.
3. Sumy, ktoré sa majú získať späť, budú úrokované od dátumu, keď boli príjemcom poskytnuté, až do ich skutočného vrátenia.
4. Úroky sa vypočítajú ako zložený úrok podľa kapitoly V nariadenia Komisie (ES) č. 794/2004 <sup>(57)</sup>.
5. Nemecko zruší každú nevyplatenú platbu pomoci podľa schémy uvedenej v článku 1 s účinnosťou odo dňa oznámenia tohto rozhodnutia.

### Článok 5

1. Vrátenie pomoci poskytnutej podľa schémy uvedenej v článku 1 je bezodkladné a účinné.
2. Nemecko zabezpečí, aby sa toto rozhodnutie vykonalo do štyroch mesiacov odo dňa jeho oznámenia.

### Článok 6

1. Nemecko do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia poskytne Komisii tieto informácie:
  - a) zoznam príjemcov, ktorí dostali pomoc podľa schémy uvedenej v článku 1, a celkovú výšku pomoci, ktorú každý z nich na základe uvedenej schémy dostal;

<sup>(57)</sup> Ú. v. EÚ L 140, 30.4.2004, s. 1.

- b) celkovú sumu (istinu a úroky), ktoré každý príjemca musí vrátiť;
- c) podrobný opis už prijatých alebo plánovaných opatrení na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím;
- d) dokumenty, ktoré dokazujú, že príjemcom bolo prikázané pomoc vrátiť.

2. Nemecko bude informovať Komisiu o pokroku dosiahnutom v súvislosti s vnútroštátnymi opatreniami, ktoré sa prijali na vykonanie tohto rozhodnutia, až do úplného vrátenia pomoci poskytnutej v rámci schémy uvedenej v článku 1. Na požiadanie Komisie Nemecko bezodkladne poskytne informácie o opatreniach, ktoré sa už prijali a ktoré sa plánujú prijať na

dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím. Takisto poskytne podrobné informácie o sumách pomoci a úrokov, ktoré príjemca už vrátil.

#### Článok 7

Toto rozhodnutie je určené Spolkovej republike Nemecko.

V Bruseli 26. januára 2011

*Za Komisiu*  
Joaquín ALMUNIA  
*podpredseda*