Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GIOVANNIHO PITRUZZELLY
přednesené dne 21. ledna 2021 [1]

Věc C-52/19 P

Banco Santander, SA
proti

Evropské komisi

„Kasační opravný prostředek – Ustanovení týkající se daně z příjmů právnických osob umožňující podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu ve společnostech, které jsou daňovými rezidenty v zahraničí – Pojem ‚státní podpora' – Selektivita"

1. Projednávaná věc se týká kasačního opravného prostředku podaného společností Banco Santander, SA (dále jen „Banco Santander") proti rozsudku ze dne 15. listopadu 2018, Banco Santander v. Komise [2] (dále jen „napadený rozsudek), kterým Tribunál zamítl žalobu podle článku 263 SFEU podanou společností Banco Santander a znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 rozhodnutí Komise 2011/5/ES ze dne 28. října 2009 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích zavedených Španělskem (dále jen „napadené rozhodnutí") [3], a podpůrně článku 4 tohoto rozhodnutí.

2. Projednávaný kasační opravný prostředek patří k řadě osmi souběžných věcí, jejichž předmětem je zrušení rozsudků, jimiž Tribunál zamítl žaloby podané některými španělskými společnostmi proti napadenému rozhodnutí nebo proti rozhodnutí Komise 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích zavedených Španělskem (dále jen „rozhodnutí ze dne 12. ledna 2011") [4].

I. Skutkový stav, sporné opatření a napadené rozhodnutí

3. V návaznosti na několik písemných otázek, které v letech 2005 a 2006 položili Evropské komisi poslanci Evropského parlamentu, a na stížnost, kterou v roce 2007 zaslal Komisi soukromý subjekt, rozhodla Komise dne 10. října 2007 o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle

[1] Původní jazyk: italština.

[2] T-227/10, nezveřejněný, EU:T:2018:785.

[3] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Úř. věst. 2011, L 7, s. 48).

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) provedené Španělskem (Úř. věst. 2011, L 135, s. 1). Dalšími věcmi, k nimž dnes přednáším své stanovisko, jsou spojené věci C-51/19 P, World Duty Free Group v. Komise, a C-64/19 P, Španělsko v. Komise, C-53/19 P, Banco Santander a Santusa v. Komise, a C-65/19 P, Španělsko v. Komise, a věci C-50/19 P, Sigma v. Komise, C-54/19 P, Axa Mediterranean v. Komise, a C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridade v. Komise.

čl. 108 odst. 2 SFEU [5] (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) ve vztahu k úpravě obsažené v čl. 12 odst. 5, který byl zaveden do Ley del Impuesto sobre Sociedades (španělský zákon o dani z příjmů právnických osob) zákonem Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon č. 24/2001 o přijetí daňových a správních opatření a opatření sociální povahy) ze dne 27. prosince 2001 [6] a převzat Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královský legislativní dekret č. 4/2004, kterým se schvaluje kodifikované znění zákona o dani z příjmů právnických osob, dále jen „TRLIS“) ze dne 5. března 2004 (dále jen „sporné opatření“). Sporné opatření stanoví, že v případě, že podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku nabude podíl v „zahraniční společnosti“, činí-li tento podíl nejméně 5 % nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, může být takto vzniklý [7] finanční [8] goodwill odečten ve formě odpisu od daňového základu daně z příjmů právnických osob, které podnik podléhá. Ve sporném opatření je uvedeno, že k tomu, aby mohla být společnost kvalifikována jako „zahraniční společnost“, musí podléhat stejné dani, jako je daň, jež se uplatní ve Španělsku, a její příjmy musí pocházet především z podnikatelské činnosti v zahraničí.

4. Dne 28. října 2009 přijala Komise napadené rozhodnutí, kterým ukončila formální vyšetřovací řízení týkající se nabytí podílů uvnitř Evropské unie. Komise poté, co v bodě 19 odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedla, že „[p]odle španělských daňových zásad se s výjimkou sporného opatření může goodwill odepisovat výlučně po provedení podnikové kombinace ve formě akvizice či vkladu všech aktiv nezávislých podniků nebo po fúzi či rozdělení podniku“, a v bodě 20 odůvodnění upřesnila, že „[v]ýrazem ‚finanční goodwill‘ uvedeným v [sporném opatření] se […] do oblasti nabývání podílů zavádí pojem obecně užívaný při převodu aktiv či při podnikové kombinaci“, měla za to, že sporné opatření je selektivní, neboť zvýhodňuje výhradně určité skupiny podniků, které provádějí jisté investice v zahraničí, a že zvláštní charakter tohoto režimu není opodstatněn jeho povahou. Tento závěr podle Komise platí nezávisle na tom, zda je referenční systém definován jako právní předpisy o daňovém režimu pro finanční goodwill v rámci španělského daňového systému (viz body 89 a 92 až 114 odůvodnění) nebo jako daňový režim pro goodwill plynoucí z majetkové účasti nabyté v podnicích, jež sídlí v jiné zemi než ve Španělsku (viz body 89 a 115 až 119 odůvodnění). V článku 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí Komise prohlásila „režim podpory, který Španělsko provedlo v souladu se [sporným opatřením] (…) za neslučitelný se společným trhem, pokud jde o podporu poskytovanou příjemcům při akvizicích uvnitř Společenství“, a v článku 4 stanovila povinnost navrátit podporu, která odpovídá snížení daní podle uvedeného režimu [9].

[5] Úř. věst. 2007, C 311, s. 21.

[6] BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951.

[7] Goodwill je definován v bodě 18 odůvodnění napadeného rozhodnutí jako „hodnota dobré pověsti podniku, dobrých vztahů s klienty, kvalifikace zaměstnanců a dalších obdobných faktorů, u nichž lze očekávat, že v budoucnosti přinesou větší než zřejmý zisk“, což odpovídá „cen[ě] uhrazen[é] za akvizici podniku, která přesahuje tržní cenu aktiv tvořících ve svém součtu podnik, nazývá goodwill a musí se účtovat odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek od okamžiku, kdy nabývající podnik převezme nad cílovým podnikem kontrolu.

[8] Bod 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že ve španělské daňové soustavě se „finančním goodwillem“ rozumí goodwill, který by byl zaúčtován, pokud by bylo provedeno spojení podniku držícího podíl a podniku, v němž byl podíl získán (cílového podniku).

[9] Článek 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí vyloučil z prohlášení neslučitelnosti a z příkazu k navrácení daňové odpočty, které byly příjemcům přiznány při akvizicích uvnitř Společenství podle sporného opatření „v souvislosti s účastmi drženými přímo či nepřímo v zahraničních podnicích, jež splňovaly náležité podmínky režimu podpory před 21. prosincem 2007, s výjimkou podmínky, podle které musí podnik své podíly držet nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku“. Komise totiž měla za to, že až do tohoto data (které odpovídá zveřejnění rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení v *Úředním věstníku Evropské unie*), měli příjemci sporného opatření legitimní očekávání ohledně zákonnosti tohoto opatření (viz body 165 až 168 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

5. Komise ponechala formální vyšetřovací řízení otevřené ve vztahu k akvizicím realizovaným mimo Unii s tím, že španělské orgány přislíbily, že jí poskytnou další podklady. Tato část řízení byla uzavřena přijetím rozhodnutí ze dne 12. ledna 2011, kterým Komise prohlásila režim podpory, který Španělsko provedlo v souladu se sporným opatřením, za neslučitelný s vnitřním trhem, a to i v rozsahu, v němž se vztahoval na nabytí podílů v podnicích usazených mimo Unii.

II. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

6. Návrhem došlým soudní kanceláři Tribunálu dne 18. května 2010 podala společnost Banco Santander žalobu znějící na zrušení napadeného rozhodnutí. Řízení bylo přerušeno od 13. března do 7. listopadu 2014, tj. dne, kdy Tribunál rozhodl ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise [10] (dále jen „rozsudek Autogrill España v. Komise“), kterým bylo zrušeno napadené rozhodnutí s odůvodněním, že Komise nesprávně použila podmínku selektivity stanovenou v čl. 107 odst. 1 SFEU. Tribunál rovněž zrušil rozhodnutí ze dne 12. ledna 2011 rozsudkem ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise [11] (dále jen „rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise“).

7. Návrhem došlým soudní kanceláři Soudního dvora dne 19. ledna 2015 podala Komise kasační opravný prostředek proti rozsudku Autogrill España v. Komise. Tento kasační opravný prostředek, který byl zapsán do rejstříku pod číslem C-20/15 P, byl spojen s kasačním opravným prostředkem zapsaným do rejstříku pod číslem C-21/15 P, který Komise podala proti rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise. Rozhodnutími předsedy Soudního dvora ze dne 19. května 2015 bylo Spolkové republice Německo, Irsku a Španělskému království povoleno vedlejší účastenství ve spojených věcech na podporu návrhových žádání společností WDFG a Banco Santander a Santusa. Rozsudkem ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další [12] (dále jen „rozsudek WDFG“), Soudní dvůr zrušil rozsudek Autogrill España v. Komise, vrátil věc Tribunálu a rozhodl, že o nákladech řízení bude zčásti rozhodnuto později. Soudní dvůr rovněž zrušil rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise.

8. Řízení před Tribunálem, které bylo znovu přerušeno ode dne 9. března 2015, pokračovalo dne 21. prosince 2016 a bylo ukončeno vydáním napadeného rozsudku, kterým Tribunál zamítl žalobu společnosti Banco Santander a uložil jí náhradu nákladů řízení.

III. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

9. Návrhem došlým soudní kanceláři Soudního dvora dne 25. ledna 2019 podala společnost Banco Santander projednávaný kasační opravný prostředek. Tato společnost navrhuje zrušení napadeného rozsudku, zrušení napadeného rozhodnutí v návaznosti na vyhovění její žalobě podané k Tribunálu a uložení náhrady nákladů řízení Komisi. Komise navrhuje, aby byl kasační opravný prostředek zamítnut a navrhovatelce byla uložena náhrada nákladů řízení.

[10] T-219/10, EU:T:2014:939.

[11] T-399/11, EU:T:2014:938.

[12] C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981.

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky

10. Pokud jde o zkoumání současného stavu judikatury týkající se selektivity daňových opatření, a zejména k dokreslení metody trojfázové analýzy selektivity vypracované Soudním dvorem, odkazuji na úvahy uvedené a kritéria připomenutá v bodech 11 až 21 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P, World Duty Free Group v. Komise, a C-64/19 P, Španělsko v. Komise, předneseného dnešního dne. Výtky vznesené společností Banco Santander budou přezkoumány s ohledem na výše uvedené úvahy a kritéria. Pokud jde o dopady rozsudku WDFG pro účely přezkumu projednávaného kasačního opravného prostředku, odkazuji na body 23 až 27 uvedeného stanoviska.

B. Ke kasačnímu opravnému prostředku

11. Společnost Banco Santander vznáší na podporu svého kasačního opravného prostředku jediný důvod týkající se nesprávného výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU ve vztahu ke kritériu selektivity. Tento důvod se dělí do čtyř hlavních částí a dvou podpůrných částí.

1. K první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávné určení referenčního systému

12. Výtky vznesené v rámci první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander se týkají první fáze analýzy selektivity, jejímž cílem je určit referenční systém. Pokud jde o pojem „referenční systém“ a kritéria použitelná pro jeho určení, odkazuji na poznámky uvedené v bodech 37 až 51 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P, World Duty Free Group v. Komise, a C-64/19 P, Španělsko v. Komise, předneseného dnešního dne.

a) K první výtce první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku

13. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci předmětné výtky, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci první výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 31 až 36 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne, pokud jde o námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí, a na body 52 až 59 uvedeného stanoviska, pokud jde o věc samou. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl první výtku první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

b) Ke druhé výtce první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku

14. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci druhé výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci druhé výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 62 až 68 mého

stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne, v nichž navrhuji zamítnout všechny uvedené výhrady. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl druhou výtku první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

c) Ke třetí výtce první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku

15. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci třetí výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci třetí výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 85 až 87 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl třetí výtku první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

2. Ke druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávné určení cíle, na jehož základě má být proveden přezkum srovnatelnosti

16. Výtky vznesené společností Banco Santander v rámci druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku se týkají bodů 130 až 151 napadeného rozsudku a jejich cílem je zpochybnit odůvodnění tohoto rozsudku, kterým Tribunál určil cíl referenčního systému a ve světle tohoto cíle porovnal situaci podniků, které mají prospěch ze zvýhodnění zavedeného sporným opatřením, a podniků, které z něj prospěch nemají.

17. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci této části kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 91 až 106 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl druhou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

3. Ke třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávné právní posouzení při rozdělení důkazního břemene

18. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, omezuji se pro účely jejich přezkumu na odkaz *mutatis mutandis* na body 109 až 110 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl třetí část jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

4. Ke čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku: přiměřenost

19. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 112 a 113 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl čtvrtou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

5. K páté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku: příčinná souvislost

20. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci páté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci páté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 114 až 117 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl pátou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

6. K šesté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku: dělitelnost opatření

21. Vzhledem k tomu, že výhrady uvedené v rámci šesté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander, jakož i argumenty uplatněné na podporu těchto výhrad jsou shodné s těmi uplatněnými v rámci šesté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti World Duty Free Group ve věci C-51/19 P, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 119 až 122 mého stanoviska ve spojených věcech C-51/19 P a C-64/19 P, předneseného dnešního dne. Na základě stejných důvodů, jako jsou ty uvedené ve zmíněných bodech, navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl šestou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Banco Santander.

7. Závěry ke kasačnímu opravnému prostředku

22. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl kasační opravný prostředek v plném rozsahu.

V. K nákladům řízení

23. Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora rozhodne Soudní dvůr o nákladech řízení, není-li kasační opravný prostředek opodstatněný. Podle čl. 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, který se přiměřeně použije na řízení před Soudním dvorem o kasačním opravném prostředku proti rozhodnutí Tribunálu, se účastníku řízení, který neměl ve věci úspěch, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a že Soudnímu dvoru navrhuji, aby zamítl kasační opravný prostředek podaný společností Banco Santander, musí být posledně uvedené podle mého názoru uložena náhrada nákladů řízení.

VI. Závěry

24. Na základě všech výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl kasační opravný prostředek a uložil společnosti Banco Santander náhradu nákladů řízení.