Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GIOVANNI PITRUZZELLA
prednesené 21. januára 2021 [1]

Vec C-52/19 P

Banco Santander, SA
proti

Európskej komisii

„Odvolanie – Ustanovenia týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, umožňujúce podnikom, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, odpisovať goodwill vzniknutý nadobudnutím podielov v spoločnostiach, ktoré sú daňovými rezidentmi v zahraničí – Pojem štátna pomoc – Selektívnosť“

1. Prejednávaná vec sa týka odvolania podaného spoločnosťou Banco Santander, SA (ďalej len „Banco Santander“) proti rozsudku z 15. novembra 2018, Banco Santander/Komisia [2] (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým Všeobecný súd zamietol žalobu, ktorú Banco Santander podala na základe článku 263 ZFEÚ s cieľom dosiahnuť zrušenie článku 1 ods. 1 rozhodnutia Komisie z 28. októbra 2009 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch vykonávanom Španielskom (2011/5/ES) (ďalej len „sporné rozhodnutie“) [3] a subsidiárne článku 4 uvedeného rozhodnutia.

2. Predmetné odvolanie je súčasťou ôsmich súbežných konaní vo veci zrušenia rozsudkov, ktorými Všeobecný súd zamietol žaloby niektorých španielskych spoločností proti spornému rozhodnutiu alebo proti rozhodnutiu Komisie z 12. januára 2011 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch vykonávanom Španielskom (2011/282/EÚ) (ďalej len „rozhodnutie z 12. januára 2011“) [4].

I. Skutkový stav, dotknuté opatrenie a sporné rozhodnutie

3. Dňa 10. októbra 2007 rozhodla Európska komisia v nadväznosti na viaceré písomné otázky, ktoré jej položili v rokoch 2005 a 2006 poslanci Európskeho parlamentu, ako aj na sťažnosť, ktorú dostala od súkromného subjektu v roku 2007, o začatí konania vo veci formálneho zisťovania

[1] Jazyk prednesu: taliančina.

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

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

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávané Španielskom (Ú. v. EÚ L 135, 2011, s. 1). Ostatné veci, ku ktorým dnes prednášam svoje návrhy, sú spojené veci C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisia a C-64/19 P, Španielsko/Komisia; C-53/19 P, Banco Santander a Santusa/Komisia a C-65/19 P, Španielsko/Komisia, ako aj veci C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Komisia; C-54/19 P, Axa Mediterranean/Komisia, a C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/Komisia.

podľa súčasného článku 108 ods. 2 ZFEÚ [5] (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) v súvislosti s mechanizmom stanoveným v článku 12 ods. 5, ktorý do španielskeho Ley del Impuesto sobre Sociedades (zákon o dani z príjmov právnických osôb) zaviedol Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon č. 24/2001, ktorým sa prijímajú daňové a správne opatrenia a opatrenia sociálnej povahy) z 27. decembra 2001 [6] a prevzal Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kráľovský legislatívny dekrét č. 4/2004, ktorým sa schvaľuje revidované znenie zákona o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „TRLIS“) z 5. marca 2004 (ďalej len „dotknuté opatrenie“). Dotknuté opatrenie stanovuje, že v prípade, ak podnik zdaňovaný v Španielsku nadobudne podiel v „zahraničnej spoločnosti“ a tento podiel dosahuje najmenej 5 % nepretržite počas najmenej jedného roka, goodwill [7], resp. finančný goodwill [8] vyplývajúci z takto nadobudnutého podielu možno odpočítať vo forme odpisov zo základu dane z príjmov právnických osôb, ktorej podnik podlieha. Sporné opatrenie spresňuje, že na to, aby sa spoločnosť považovala za „zahraničnú spoločnosť“, musí podliehať rovnakej dani, aká je uplatniteľná v Španielsku, a jej príjmy musia pochádzať najmä z podnikateľskej činnosti vykonávanej v zahraničí.

4. Dňa 28. októbra 2009 Komisia prijala sporné rozhodnutie, ktorým skončila konanie vo veci formálneho zisťovania, pokiaľ išlo o nadobudnutia podielov realizované v rámci Európskej únie. Po tom, čo Komisia v odôvodnení 19 tohto rozhodnutia uviedla, že „podľa zásad španielskej daňovej politiky, s výnimkou predmetného opatrenia, možno goodwill odpisovať jedine v nadväznosti na podnikovú kombináciu, ktorá vzniká buď v dôsledku nadobudnutia alebo vloženia majetku vlastneného nezávislými spoločnosťami, alebo v nadväznosti na fúziu alebo rozpad fúzovaných spoločností“ a po tom, čo v odôvodnení 20 spresnila, že „koncepcia finančného goodwillu podľa [dotknutého opatrenia] zavádza do oblasti nadobúdania podielov pojem, ktorý sa zvyčajne používa pri transakciách prevodu majetku alebo podnikovej kombinácie“, usúdila, že dotknuté opatrenie je selektívne, keďže uprednostňuje len určité skupiny podnikov, ktoré vykonávajú konkrétne investície v zahraničí, pričom tento špecifický charakter nie je odôvodnený povahou samotnej schémy. Podľa Komisie uvedený záver platí bez ohľadu na to, či sa referenčný systém definuje ako pravidlá zdaňovania finančného goodwillu v rámci španielskeho daňového systému (pozri odôvodnenia 89 a 92 až 114) alebo ako zdaňovanie goodwillu vyplývajúceho z hospodárskej účasti nadobudnutej v podniku so sídlom v krajine inej ako Španielsko (pozri odôvodnenia 89 a 115 až 119). V článku 1 ods. 1 predmetného rozhodnutia Komisia vyhlásila, že „schéma pomoci vykonávaná Španielskom podľa [dotknutého opatrenia]… nie je zlučiteľná so spoločným trhom, pokiaľ ide o pomoc poskytnutú príjemcom v súvislosti s nadobudnutiami vnútri Spoločenstva“, pričom v článku 4 Komisia nariadila vrátanie pomoci zodpovedajúcej daňovým úľavám poskytnutým na základe uvedenej schémy. [9]

[5] Ú. v. EÚ C 311, 2007, s. 21.

[6] BOE č. 61, z 11. marca 2004, s. 10951.

[7] Goodwill sa vymedzuje v odôvodnení 18 sporného rozhodnutia ako „hodnota uznávaného obchodného mena, dobrých vzťahov so zákazníkmi, kvalifikácie zamestnancov a ďalších faktorov, ktoré by mali v budúcnosti vyústiť do vyšších ako zjavných výnosov“, pričom zodpovedá „cen[e] zaplatenej[ej] za nadobudnutie podniku, presahujúc[ej] trhovú hodnotu majetku tvoriaceho podnik“, a podľa španielskych účtovných zásad sa má účtovať oddelene ako dlhodobý nehmotný majetok od času, keď nadobúdajúci podnik prevezme kontrolu nad cieľovým podnikom.

[8] V odôvodnení 20 sporného rozhodnutia sa vysvetľuje, že v španielskom daňovom systéme „finančný goodwill“ predstavuje goodwill, ktorý by sa zaúčtoval, ak by sa podnik vlastniaci podiel zlúčil s cieľovým podnikom.

[9] V článku 1 ods. 2 sporného rozhodnutia sa z vyhlásenia o nezlučiteľnosti a z príkazu na vymáhanie vylučovali daňové úľavy využívané príjemcami v súvislosti s nadobudnutiami vnútri Únie pri uplatnení dotknutého opatrenia, „ktoré súvisia s právami priamo alebo nepriamo vlastnenými v zahraničných spoločnostiach spĺňajúcich príslušné podmienky schémy pomoci do 21. decembra 2007, s výnimkou podmienky, aby svoje podiely vlastnili počas neprerušeného obdobia aspoň jedného roka“. Komisia totiž usúdila, že až do tohto dátumu (zodpovedajúceho uverejneniu rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania v Ú. v. EÚ) vychádzali príjemcovia sporného opatrenia z legitímnej dôvery v zákonnosť tohto opatrenia (pozri odôvodnenia 165 až 168 sporného rozhodnutia).

5. Komisia ponechala konanie vo veci formálneho zisťovania otvorené, pokiaľ išlo o nadobudnutia podielov uskutočňované mimo Únie, a to v očakávaní doplňujúcich informácií, ktoré sa jej španielske orgány zaviazali poskytnúť. Túto časť konania Komisia skončila prijatím rozhodnutia z 12. januára 2011, ktorým vyhlásila schému pomoci vykonávanú Španielskom na základe dotknutého opatrenia za nezlučiteľnú s vnútorným trhom aj v časti, v ktorej sa uplatňuje na nadobudnutia podielov v podnikoch usadených mimo Únie.

II. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

6. Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 18. mája 2010 podala Banco Santander žalobu o neplatnosť sporného rozhodnutia. Konanie bolo prerušené od 13. marca do 7. novembra 2014, t. j. do dňa, kedy Všeobecný súd vyhlásil rozsudok zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia [10] (ďalej len „rozsudok Autogrill España/Komisia“), ktorým zrušil sporné rozhodnutie s odôvodnením, že Komisia nesprávne uplatnila podmienku selektívnosti podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Rozsudkom zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia [11] (ďalej len „rozsudok Banco Santander a Santusa/Komisia“) Všeobecný súd zrušil aj rozhodnutie z 12. januára 2011.

7. Návrhom podaným do kancelárie Súdneho dvora 19. januára 2015 podala Komisia odvolanie proti rozsudku Autogrill España/Komisia. Toto odvolanie, zapísané pod číslom C-20/15 P, bolo spojené s odvolaním zapísaným pod číslom C-21/15 P, ktoré Komisia podala proti rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia. Rozhodnutiami predsedu Súdneho dvora z 19. mája 2015 sa Spolkovej republike Nemecko, Írsku a Španielskemu kráľovstvu povolil vstup do konania ako vedľajším účastníkom na podporu návrhov spoločností WDFG a Banco Santander a Santusa. Rozsudkom z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. [12] (ďalej len „rozsudok WDFG“), Súdny dvor zrušil rozsudok Autogrill España/Komisia a vrátil vec Všeobecnému súdu s tým, že o trovách konania, s výnimkou trov vedľajších účastníkov, sa rozhodne neskôr. Súdny dvor tiež zrušil rozsudok Banco Santander a Santusa/Komisia.

8. V konaní na Všeobecnom súde, ktoré sa opätovne prerušilo od 9. marca 2015, sa pokračovalo 21. decembra 2016, pričom sa skončilo vyhlásením napadnutého rozsudku, ktorým Všeobecný súd zamietol žalobu spoločnosti Banco Santander a uložil jej povinnosť nahradiť trovy konania.

III. Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania

9. Návrhom podaným do kancelárie Súdneho dvora 25. januára 2019 podala Banco Santander odvolanie, ktoré je predmetom prejednávanej veci. Odvolateľka navrhuje zrušiť napadnutý rozsudok, vyhovieť žalobe, ktorú podala na Všeobecný súd, a zrušiť sporné rozhodnutie, ako aj uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania. Komisia navrhuje odvolanie zamietnuť a uložiť odvolateľke povinnosť nahradiť trovy konania.

[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. Úvodné poznámky

10. Pokiaľ ide o preskúmanie súčasného stavu judikatúry týkajúcej sa selektívnosti daňových opatrení, a najmä pokiaľ ide o ilustráciu trojfázovej metódy na analýzu selektívnosti vypracovanej Súdnym dvorom, odkazujem na úvahy a kritériá uvedené v bodoch 11 až 21 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisia a C-64/19 P, Španielsko/Komisia. Námietky spoločnosti Banco Santander preskúmam práve s ohľadom na uvedené úvahy a kritériá. Pokiaľ ide o dôsledky rozsudku WDFG na účely preskúmania tohto odvolania, odkazujem na body 23 až 27 uvedených návrhov.

B. O odvolaní

11. Banco Santander uvádza na podporu svojho návrhu jediný odvolací dôvod týkajúci sa nesprávneho výkladu článku 107 ods. 1 ZFEÚ vo vzťahu ku kritériu selektívnosti. Tento odvolací dôvod je rozdelený do štyroch hlavných a dvoch subsidiárnych častí.

1. O prvej časti jediného odvolacieho dôvodu: nesprávne určenie referenčného systému

12. Námietky vznesené v rámci prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander sa týkajú prvej časti analýzy selektívnosti zameranej na určenie referenčného systému. Pokiaľ ide o pojem „referenčný systém“ a kritériá uplatniteľné na účely jeho určenia, odkazujem na úvahy uvedené v bodoch 37 až 51 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisia a C-64/19 P, Španielsko/Komisia.

a) O prvej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu

13. Keďže výhrady vznesené v rámci predmetnej námietky, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci prvej námietky prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 31 až 36 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P, pokiaľ ide o námietku neprípustnosti vznesenú Komisiou, a z vecného hľadiska na body 52 až 59 uvedených návrhov. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol prvú námietku prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

b) O druhej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu

14. Keďže výhrady vznesené v rámci druhej námietky prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci druhej námietky prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 62 až 82 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P, v ktorých navrhujem všetky tieto výhrady zamietnuť. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol druhú námietku prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

c) O tretej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu

15. Keďže výhrady vznesené v rámci tretej námietky prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci tretej námietky prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 85 až 87 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol tretiu námietku prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

2. O druhej časti jediného odvolacieho dôvodu: nesprávne určenie cieľa, na ktorého základe sa vykonáva preskúmanie porovnateľnosti

16. Námietky vznesené spoločnosťou Banco Santander v rámci druhej časti jej jediného odvolacieho dôvodu sa týkajú bodov 130 až 151 napadnutého rozsudku a zameriavajú sa na spochybnenie tej časti odôvodnenia predmetného rozsudku, v ktorej Všeobecný súd identifikoval cieľ referenčného systému a s ohľadom na tento cieľ porovnal situáciu podnikov využívajúcich zvýhodnenie zavedené dotknutým opatrením so situáciou podnikov, ktoré sú z uplatňovania tohto opatrenia vylúčené.

17. Keďže výhrady vznesené v rámci predmetnej časti odvolania spoločnosti Banco Santander, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci druhej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 91 až 106 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol druhú časť jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

3. O tretej časti jediného odvolacieho dôvodu: nesprávne právne posúdenie v oblasti znášania dôkazného bremena

18. Keďže výhrady vznesené v rámci tretej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci tretej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 109 a 110 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol tretiu časť jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

4. O štvrtej časti jediného odvolacieho dôvodu: proporcionalita

19. Keďže výhrady vznesené v rámci štvrtej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci štvrtej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 112 a 113

návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol štvrtú časť jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

5. O piatej časti jediného odvolacieho dôvodu: príčinná súvislosť

20. Keďže výhrady vznesené v rámci piatej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci piatej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 114 až 117 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol piatu časť jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

6. O šiestej časti jediného odvolacieho dôvodu: oddeliteľnosť opatrenia

21. Keďže výhrady vznesené v rámci šiestej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander, ako aj tvrdenia uvedené na podporu týchto výhrad sú rovnaké ako výhrady a tvrdenia uvedené v rámci šiestej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti World Duty Free Group vo veci C-51/19 P, na účely ich preskúmania iba *mutatis mutandis* odkážem na body 119 až 122 návrhov, ktoré v dnešný deň prednášam v spojených veciach C-51/19 P a C-64/19 P. Na základe rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v týchto bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol šiestu časť jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Banco Santander.

7. Závery týkajúce sa odvolania

22. S ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhujem, aby Súdny dvor zamietol odvolanie v celom rozsahu.

V. O trovách

23. Podľa článku 184 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ak odvolanie nie je dôvodné, Súdny dvor rozhodne o trovách konania. Podľa článku 138 ods. 1 uvedeného rokovacieho poriadku, ktorý sa *mutatis mutandis* použije na konanie o odvolaní proti rozhodnutiu Všeobecného súdu pred Súdnym dvorom, Súdny dvor uloží účastníkovi konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinnosť nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Vzhľadom na to, že Súdnemu dvoru navrhujem, aby odvolanie spoločnosti Banco Santander zamietol, odvolateľke je podľa môjho názoru potrebné uložiť povinnosť nahradiť trovy konania, v súlade s návrhom, ktorý v danom zmysle podala Komisia.

VI. Návrh

24. Na základe všetkých vyššie uvedených skutočností navrhujem, aby Súdny dvor odvolanie zamietol a spoločnosti Banco Santander uložil povinnosť nahradiť trovy konania.