Zbierka súdnych rozhodnutí

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

Vec C-54/19 P

Axa Mediterranean Holding, 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 Axa Mediterranean Holding, SA (ďalej len „Axa“) proti rozsudku z 15. novembra 2018, Axa Mediterranean Holding/Komisia [2] (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým Všeobecný súd zamietol žalobu, ktorú Axa podala na základe článku 263 ZFEÚ s cieľom dosiahnuť zrušenie článku 1 ods. 1 rozhodnutia 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 „sporné rozhodnutie“) [3] a subsidiárne článku 4 tohto rozhodnutia.

2. Predmetné odvolanie je súčasťou ôsmich súbežných konaní týkajúcich sa zrušenia rozsudkov, ktorými Všeobecný súd zamietol žaloby niektorých španielskych spoločností proti spornému rozhodnutiu alebo proti rozhodnutiu Komisie o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch vykonávanom Španielskom (2011/5/ES) (ďalej len „rozhodnutie z 28. októbra 2009“) [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-405/11, neuverejnený, EU:T:2018:780.

[3] Rozhodnutie č. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Ú. v. EÚ L 135, 2011, s. 1). Toto rozhodnutie sa dvakrát opravovalo, a to v dňoch 3. marca a 26. novembra 2011.

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Ú. v. EÚ L 7, 2011, s. 48). 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, Banco Santander a Santusa/Komisia a C-65/19 P, Španielsko/Komisia, ako aj veci C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Komisia, C-52/19 P, Banco Santander/Komisia a C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/Komisia.

podľa 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 podnikateľských činností vykonávaných v zahraničí.

4. Dňa 28. októbra 2009 Komisia prijala rozhodnutie, ktorým skončila konanie vo veci formálneho zisťovania, pokiaľ išlo o nadobudnutia podielov realizované v rámci Európskej únie. V tomto rozhodnutí Komisia vyhlásila, že schéma pomoci vykonávaná Španielskom podľa dotknutého opatrenia nie je zlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ide o pomoc poskytnutú príjemcom v súvislosti s nadobudnutiami vnútri Spoločenstva.

5. Komisia ponechala otvorené konanie vo veci formálneho zisťovania, 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 sporného rozhodnutia. V článku 1 ods. 1 tohto rozhodnutia sa uvádza, že schéma pomoci vykonávaná Španielskom na základe dotknutého opatrenia je nezlučiteľná s vnútorným trhom, „pokiaľ ide o pomoc poskytnutú príjemcom v súvislosti s nadobudnutiami mimo EÚ“[9]. V odseku 4 uvedeného článku sa stanovuje, že „… daňové úľavy, ktoré boli príjemcom poskytnuté podľa článku 12 ods. 5 TRLIS pri nadobudnutiach mimo EÚ vykonaných do dátumu uverejnenia tohto rozhodnutia v *Úradnom vestníku Európskej únie*, ktoré sa týkajú väčšinových podielov vlastnených priamo alebo nepriamo v zahraničných podnikoch usadených v Číne, Indii alebo iných krajinách, v ktorých bola existencia výslovných právnych prekážok cezhraničných podnikových kombinácií dokázaná alebo sa môže dokázať, sa môžu naďalej uplatňovať počas celého obdobia odpisovania ustanoveného touto schémou pomoci“. V článku 4 ods. 1 sporného

[5] Ú. v. EÚ C 311, 2007, s. 21 (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“).

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

[7] Goodwill sa vymedzuje v odôvodnení 27 sporného rozhodnutia ako „hodnota uznávaného obchodného mena, dobrých vzťahov so zákazníkmi, kvalifikácie zamestnancov a ďalších faktorov, pri ktorých možno predpokladať, že v budúcnosti prinesú väčší ako zrejmý zisk“, pričom zodpovedá „cen[e] uhraden[ej] za nadobudnutie podniku, ktorá presahuje trhovú hodnotu aktív, ktoré tvoria 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 29 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 vylúčili daňové úľavy využívané príjemcami v súvislosti s nadobudnutiami mimo Únie pri uplatnení dotknutého opatrenia, „spojené s účasťami priamo alebo nepriamo vlastnenými v zahraničných podnikoch 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. ES) vychádzali príjemcovia dotknutého opatrenia z legitímnej dôvery v zákonnosť tohto opatrenia (pozri odôvodnenia 186 až 199 sporného rozhodnutia). To isté zaobchádzanie sa v súlade s odôvodnením 200 sporného rozhodnutia vyhradilo v prospech tých príjemcov, ktorí vykonali transakciu v iných tretích krajinách, ktorí nadobudli väčšinový podiel a ktorí môžu poskytnúť dostatočné dôkazy o existencii výslovnej právnej prekážky v zmysle tohto rozhodnutia v právnych predpisoch danej tretej krajiny.

rozhodnutia sa vo vzťahu k „príjemco[m], ktorých účasti v zahraničných podnikoch nadobudnuté v súvislosti s nadobudnutiami mimo EÚ nespĺňajú podmienky uvedené v článku 1 ods. 2 až 5“ nariaďuje „vrátenie nezlučiteľnej pomoci, ktorá zodpovedá daňovej úľave podľa schémy uvedenej v článku 1 ods. 1“.

II. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

6. Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 29. júla 2011 Axa podala žalobu o neplatnosť sporného rozhodnutia. Samostatným podaním z 11. novembra 2011 Komisia vzniesla námietku neprípustnosti, ktorú Všeobecný súd spojil s konaním vo veci samej. Konanie bolo prerušené od 13. marca do 7. novembra 2014, t. j. do dňa, kedy Všeobecný súd vyhlásil rozsudok vo veci Banco Santander a Santusa/Komisia [10] (ďalej len „rozsudok Banco Santander a Santusa/Komisia“), ktorým zrušil sporné rozhodnutie s odôvodnením, že Komisia nesprávne uplatnila podmienku selektívnosti podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Rozsudkom zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia [11] (ďalej len „rozsudok Autogrill España/Komisia“) Všeobecný súd zrušil aj rozhodnutie z 28. októbra 2009.

7. Návrhom podaným do kancelárie Súdneho dvora 19. januára 2015 Komisia podala odvolanie proti rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia. Toto odvolanie, zapísané pod číslom C-21/15 P, bolo spojené s odvolaním zapísaným pod číslom C-20/15 P, ktoré podala Komisia proti rozsudku Autogrill España/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 Banco Santander a Santusa/Komisia a vrátil vec Všeobecnému súdu s tým, že o trovách konania sa rozhodne neskôr. Súdny dvor tiež zrušil rozsudok Autogrill España/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 Axa, ktorej uložil povinnosť nahradiť trovy konania.

III. Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania

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

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

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

[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, World Duty Free Group/Komisia a C-64/19, Španielsko/Komisia. Námietky spoločnosti Axa 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. Axa 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 Axa 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 52 až 59 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 uvedených bodoch, navrhujem, aby Súdny dvor zamietol prvú námietku prvého odvolacieho dôvodu spoločnosti Axa.

b) O druhej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu

14. Keďže výhrady vznesené v rámci druhej námietky prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Axa, 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 Axa.

c) O tretej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu

15. Keďže výhrady vznesené v rámci tretej námietky prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Axa, 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 Axa.

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

16. Námietky vznesené spoločnosťou Axa v rámci druhej časti jej jediného odvolacieho dôvodu sa týkajú bodov 139 až 160 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 tejto časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Axa, 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 Axa.

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 Axa, 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 Axa.

4. O štvrtej časti jediného odvolacieho dôvodu: proporcionalita

19. Keďže výhrady vznesené v rámci štvrtej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Axa, 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 Axa.

5. O piatej časti jediného odvolacieho dôvodu: príčinná súvislosť

20. Keďže výhrady vznesené v rámci piatej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Axa, 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 Axa.

6. O šiestej časti jediného odvolacieho dôvodu: oddeliteľnosť opatrenia

21. Keďže výhrady vznesené v rámci šiestej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti Axa, 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 Axa.

7. Závery týkajúce sa odvolania

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

C. O návrhu na nahradenie odôvodnenia predloženom Komisiou

23. V prípade, že odvolanie spoločnosti Axa uzná Súdny dvor za dôvodné, Komisia Súdnemu dvoru navrhuje, aby nahradil odôvodnenie a vyhlásil žalobu podanú na Všeobecný súd za neprípustnú. V tejto súvislosti pripomínam, že Komisia formálne vzniesla pred Všeobecným súdom námietku neprípustnosti žaloby spoločnosti Axa, ktorú Všeobecný súd spojil s konaním vo veci samej. Na základe rozsudku z 26. februára 2002, Rada/Boehringer [13] (ďalej len „rozsudok

[13] C-23/00 P, EU:C:2002:118, bod 52.

Boehringer“), Všeobecný súd v bode 28 napadnutého rozsudku v každom prípade usúdil, že je opodstatnené preskúmať žalobu z vecného hľadiska, bez predbežného rozhodnutia vo veci uvedenej námietky. [14]

24. Keďže Súdnemu dvoru navrhujem, aby odvolanie zamietol, následne uvediem iba niekoľko krátkych úvah týkajúcich sa predmetného návrhu, ktorým Komisia v zásade požaduje, aby Súdny dvor preskúmal námietku neprípustnosti, ktorú vzniesla v konaní pred Všeobecným súdom.

25. V rámci tejto námietky Komisia uviedla, že Axa nemá aktívnu legitimáciu ani záujem na konaní proti spornému rozhodnutiu, keďže nepreukázala ani skutočnosť, že by dotknuté opatrenie uplatnila a z tohto dôvodu skutočne využila daňový odpočet, ktorý toto opatrenie stanovuje, ani skutočnosť, že by bola na základe uplatnenia sporného rozhodnutia povinná pomoc vrátiť alebo že by jej uloženie takejto povinnosti hrozilo, ako to naopak vyžaduje judikatúra. [15] Vo svojich pripomienkach týkajúcich sa námietky neprípustnosti Axa pred Všeobecným súdom uviedla, že právo uplatniť odpočet stanovené dotknutým opatrením získala v roku 2008 v súvislosti s dvoma nadobudnutiami väčšinových podielov, a to v jednej tureckej a v jednej mexickej spoločnosti. Podľa odvolateľky dotknuté opatrenie nevyžaduje, aby sa odpočet vykonal v daňovom priznaní bezprostredne nasledujúcom po uskutočnení príslušnej transakcie, ale príjemcovia sa môžu slobodne rozhodnúť, kedy túto možnosť využijú. V uvedených pripomienkach Axa tiež uviedla, že z opatrnosti definitívne nevyužila predmetný odpočet okamžite, ale že dotknuté opatrenie zohľadnila na zníženie základu dane na účely výpočtu preddavkov na rok 2009. [16] Za týchto okolností Axa poukázala na svoj skutočný a aktuálny záujem na zrušení sporného rozhodnutia, keďže na základe tohto rozhodnutia jednak prichádza o získaný nárok uplatniť dotknuté opatrenie na už uskutočnené transakcie – pokiaľ nepreukáže existenciu prekážok medzinárodných fúzií v Mexiku a Turecku, v súlade s odôvodnením 200 uvedeného rozhodnutia –, jednak sa vystavuje riziku, že bude povinná zaplatiť úroky z omeškania z preddavkov na rok 2009. [17] V replike určenej Súdnemu dvoru Axa uviedla, že dotknuté opatrenie uplatnila v rámci systému výberu daní založeného na vlastnom výmere za rok 2013 a opätovne po vyhlásení rozsudku zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia [18]. V prílohe

[14] Zmena logického alebo prirodzeného poradia pri prejednaní prostriedkov nápravy vedúca k uplatneniu tzv. judikatúry Boehringer v prípade, že súd Únie zamietne návrh vo veci samej napriek vzneseniu námietky neprípustnosti – najmä týkajúcej sa verejného poriadku a ak sa námietka podala prostredníctvom samostatného podania, ktorým sa navrhlo vydanie rozhodnutia bez prejednania veci samej – bola predmetom kritiky; pozri napríklad návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Švajčiarsko/Komisia (C-547/10 P, EU:C:2012:565, body 46 až 54); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Philips Lighting Poland a Philips Lighting/Rada (C-511/13 P, EU:C:2015:206, body 50 až 67); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci SNCF Mobilités/Komisia (C-127/16 P, EU:C:2017:577, bod 163), a návrhy, ktoré predniesol samotný generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Rada/Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, body 30 až 36). Napriek týmto výhradám judikatúru Boehringer ďalej uplatňuje tak Všeobecný súd (pozri ostatný rozsudok Všeobecného súdu z 11. novembra 2020, AV a AW/Parlament, T-173/19, neuverejnený, EU:T:2020:535, bod 42), ako aj Súdny dvor (pokiaľ ide o nedávne uplatnenie v rámci konania o odvolaní, pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Club Hotel Loutraki a i./Komisia, C-131/15 P, EU:C:2016:989, bod 68).

[15] Skutoční príjemcovia individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy pomoci, ktorej vymáhanie nariadila Komisia, sú z tohto dôvodu podľa široko zdieľanej a ustálenej judikatúry osobne dotknutí v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ (pozri konkrétne rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 53, ďalej len „rozsudok Comitato ‚Venezia vuole vivere‘„), aj keď sa vymáhanie vykoná až v neskoršej fáze, v rámci ktorej je potrebné preukázať, či získané zvýhodnenia predstavujú skutočne štátnu pomoc, ktorú treba vrátiť (pozri rozsudok Comitato „Venezia vuole vivere“, bod 55). Podľa Súdneho dvora sa totiž príkaz na vymáhanie pomoci týka individuálne už všetkých príjemcov predmetnej schémy „v rozsahu, v akom sú od prijatia sporného rozhodnutia [Komisie] vystavení riziku, že zvýhodnenia, ktoré získali, búdu od nich vymáhané, pričom ich právna situácia je tým dotknutá“ (pozri rozsudok Comitato „Venezia vuole vivere“, bod 56). Títo príjemcovia sú preto súčasťou úzkeho okruhu v zmysle judikatúry vyplývajúcej z rozsudku zo 17. januára 1985, Piraiki-Patraiki a i./Komisia (11/82, EU:C:1985:18, bod 31).

[16] Príslušné daňové priznanie odvolateľka predložila v prílohe k pripomienkam týkajúcim sa námietky neprípustnosti pred Všeobecným súdom.

[17] Axa rovnako uviedla, že po zrušení sporného rozhodnutia by sa vyhla povinnosti poskytnúť Komisii dôkazy potrebné na preukázanie existencie prekážok medzinárodných fúzií v Turecku a Mexiku, aby sa v súlade s odôvodnením 200 uvedeného rozhodnutia mohla odvolať na legitímne očakávanie, pozri poznámku pod čiarou 9 vyššie.

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

k replike odvolateľka predložila daňový výmer z 18. januára 2018, vydaný v rámci postupu vymáhania pomoci poskytnutej v súlade s dotknutým opatrením, ktorý sa týkal najmä odpisovania finančného goodwillu v daňových rokoch 2014 a 2015, pričom išlo o finančný goodwill vyplývajúci z nadobudnutia podielov v istej tureckej spoločnosti, ktoré Axa uskutočnila počas roku 2008.

26. Z môjho hľadiska pripomínam, že Súdny dvor v rozsudku z 28. júna 2018, Andres/Komisia [19] (ďalej len „rozsudok Andres“) vysvetlil, že skutočnosť, že žalobca môže patriť alebo nepatriť do kategórie skutočných alebo potenciálnych príjemcov individuálnej pomoci poskytnutej v rámci schémy pomoci, ktorá bola rozhodnutím Komisie vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, nie je rozhodujúca na účely stanovenia, či je tento žalobca individuálne dotknutý týmto rozhodnutím, pokiaľ sa v každom prípade preukáže, že uvedený žalobca je týmto rozhodnutím dotknutý okrem iného na základe určitých osobitných vlastností alebo na základe okolnosti, ktorá ho charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe. Z tohto dôvodu ak Súdny dvor rozhodne o námietke Komisie týkajúcej sa neprípustnosti a dospeje k záveru, že spoločnosť Axa nebolo v čase podania žaloby na Všeobecný súd možné považovať za skutočného príjemcu výhody stanovenej dotknutým opatrením, a to z dôvodu, že dotknuté opatrenie prvýkrát uplatnila až v roku 2014, bude musieť tiež posúdiť, či sa táto spoločnosť nachádza v takej situácii, ktorá ju odlišuje od iných hospodárskych subjektov, ktoré sú dotknuté len ako potenciálni príjemcovia dotknutého opatrenia, a najmä či takáto situácia môže byť dôsledkom skutočnosti, že Axa odpísala finančný goodwill v súlade s uvedeným opatrením na účely výpočtu daňových preddavkov na rok 2009. Nezdá sa mi však, že samotná skutočnosť, že Axa uskutočnila transakciu, ktorá by mohla patriť do pôsobnosti dotknutého opatrenia, [20] môže stačiť na rozlíšenie jej situácie v tom zmysle, aký vyžaduje judikatúra. V tejto súvislosti iba poznamenávam, že vo veci, ktorá viedla k vyhláseniu rozsudku Andres, Všeobecný súd jednak zistil, že dotknutá žalobkyňa dosiahla v daňovom roku pred začatím konania vo veci formálneho zisťovania zdaniteľné zisky, od ktorých odpočítala straty v rámci schémy o prevode daňových strát, ktorá bola predmetom konania v danej veci, jednak konštatoval, že zo záväznej informácie nemeckých daňových orgánov vyplynulo, že dotknutá spoločnosť spĺňala podmienky na uplatnenie predmetnej schémy. [21]

V. O trovách

27. 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 Axa zamietol, odvolateľke je podľa môjho názoru potrebné uložiť povinnosť nahradiť trovy konania, v súlade s návrhom, ktorý v danom zmysle podala Komisia.

[19] C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 48.

[20] Poznamenávam, že z daňového výmeru predloženého v prílohe k replike v rámci konania na Súdnom dvore podľa všetkého vyplýva, že nadobudnutia, ktoré Axa uskutočnila v roku 2008, túto spoločnosť skutočne oprávňovali na využitie odpisov podľa dotknutého opatrenia.

[21] Pozri najmä body13 a 55 rozsudku Andres.

VI. Návrh

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