Sbírka soudních rozhodnutí

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

Věc C-54/19 P

Axa Mediterranean Holding, 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 Axa Mediterranean Holding, SA (dále jen „Axa") proti rozsudku ze dne 15. listopadu 2018, Axa Mediterranean Holding v. Komise [2] (dále jen „napadený rozsudek"), kterým Tribunál zamítl žalobu podle článku 263 SFEU podanou společností Axa a znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 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 „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 2011/5/ES o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích zavedených Španělskem (dále jen „rozhodnutí ze dne 28. října 2009") [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-405/11, nezveřejněný, EU:T:2018:780.

[3] Rozhodnutí č. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Úř. věst. 2011, L 135, s. 1). Toto rozhodnutí bylo předmětem dvou oprav ze dne 3. března 2011 a ze dne 26. listopadu 2011.

[4] C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Úř. věst. 2011, L 7, s. 48). Dalšími věcmi, k nimž dnes přednáším své stanovisko, jsou spojené věci C-51/19 P, World Duty Free Group, a C-64/19 P, Španělsko v. Komise, C-53/19, Banco Santander a Santusa v. Komise, a C-65/19 P, Španělsko v. Komise, a věci C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior v. Komise, C-52/19 P, Banco Santander 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. Rozhodnutím ze dne 28. října 2009 ukončila Komise formální vyšetřovací řízení týkající se nabytí podílů uvnitř Evropské unie. V tomto rozhodnutí prohlásila Komise režim podpory, který Španělsko provedlo v souladu se sporným opatřením, za neslučitelný s vnitřním trhem, pokud jde o podporu poskytovanou příjemcům při akvizicích uvnitř Unie.

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 napadeného rozhodnutí. Článek 1 odst. 1 tohoto rozhodnutí prohlašuje režim podpory, který Španělsko provedlo v souladu se sporným opatřením, za neslučitelný s vnitřním trhem, „pokud jde o podporu poskytovanou příjemcům při akvizicích mimo Unii“ [9]. Odstavec 4 tohoto článku stanoví, že „[d]aňové odpočty, kterých využívají příjemci podle čl. 12 odst. 5 TRLIS při akvizicích mimo Unii k datu zveřejnění tohoto rozhodnutí v *Úředním věstníku Evropské unie* a které souvisejí s většinovými podíly drženými přímo či nepřímo v zahraničních podnicích usazených v Číně, Indii a jiných zemích, kde byla v souvislosti s přeshraničními podnikovými kombinacemi prokázána nebo by se mohla prokázat existence výslovných právních překážek, se mohou nadále uplatňovat po celé období odpisu stanoveném [stanovené] v předmětném režimu podpory“. Článek 4 odst. 1 napadeného rozhodnutí stanoví, že se „[o]d

[5] Úř. věst. 2007, C 311, s. 21 (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“).

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

[7] Goodwill je definován v bodě 27 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, a tento goodwill se musí účtovat odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek od okamžiku, kdy nabývající podnik převezme nad cílovým podnikem kontrolu.

[8] Bod 29 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 mimo Unii 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 186 až 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Podobný přístup se podle bodu 200 odůvodnění napadeného rozhodnutí uplatní také na příjemce, kteří provedli transakce v jiných zemích (vedoucí k nabytí většinového podílu) a kteří budou zároveň schopni náležitě doložit, že v právu těchto třetích zemí platí nějaká výslovná právní překážka ve smyslu tohoto rozhodnutí.

příjemců, jejichž účasti v zahraničních podnicích získané v rámci akvizic mimo Unii nesplňují podmínky uvedené v čl. 1 odst. 2 až 5, […] nazpět získá podpor[a] neslučiteln[á] s vnitřním trhem, která odpovídá snížení daní podle režimu uvedeného v čl. 1 odst. 1“.

II. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

6. Návrhem došlým soudní kanceláři Tribunálu dne 29. července 2011 podala společnost Axa žalobu znějící na zrušení napadeného rozhodnutí. Samostatným podáním vznesla Komise dne 11. listopadu 2011 námitku nepřípustnosti, o níž si Tribunál vyhradil rozhodnout spolu s věcí samou. 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, Banco Santander a Santusa v. Komise [10] (dále jen „rozsudek Banco Santander a Santusa 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 28. října 2009 rozsudkem ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise [11] (dále jen „rozsudek Autogrill España v. Komise“).

7. Návrhem došlým soudní kanceláři Soudního dvora dne 19. ledna 2015 podala Komise kasační opravný prostředek proti rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise. Tento kasační opravný prostředek, který byl zapsán do rejstříku pod číslem C-21/15 P, byl spojen s kasačním opravným prostředkem zapsaným do rejstříku pod číslem C-20/15 P, který Komise podala proti rozsudku Autogrill España 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 Banco Santander a Santusa v. Komise, vrátil věc Tribunálu a rozhodl, že o nákladech řízení bude zčásti rozhodnuto později. Soudní dvůr rovněž zrušil rozsudek Autogrill España 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 Axa 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 Axa 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-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. 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 Axa 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 Axa 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 Axa 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 52 až 59 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 první výtku první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Axa.

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 Axa, 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 82 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 Axa.

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 Axa, 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 Axa.

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

16. Výtky vznesené společností Axa v rámci druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku se týkají bodů 139 až 160 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 jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Axa, 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 Axa.

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 Axa, 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, se pro účely jejich přezkumu omezuji na odkaz *mutatis mutandis* na body 109 a 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 Axa.

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 Axa, 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 Axa.

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 Axa, 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 Axa.

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 Axa, 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 Axa.

7. Závěry týkající se kasačního opravného prostředku

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

C. K návrhu Komise na nahrazení odůvodnění

23. Pro případ, že by jediný důvod kasačního opravného prostředku společnosti Axa byl považován za opodstatněný, Komise navrhuje, aby Soudní dvůr nahradil odůvodnění a prohlásil žalobu podanou k Tribunálu za nepřípustnou. V tomto ohledu připomínám, že Komise formálně vznesla u Tribunálu námitku nepřípustnosti žaloby společnosti Axa, přičemž Tribunál si vyhradil rozhodnout o této námitce spolu s věcí samou. Tribunál však na základě rozsudku ze dne

26. února 2002 Rada v. Boehringer[13] (dále jen „rozsudek Boehringer“), v bodě 28 napadeného rozsudku považoval za odůvodněné přezkoumat meritum žaloby, aniž předtím rozhodl o této námitce[14].

24. Vzhledem k tomu, že navrhuji, aby Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl, omezím se tedy na několik stručných úvah o meritu návrhu Komise, která se v podstatě domáhá posouzení námitky nepřípustnosti, kterou vznesla v řízení před Tribunálem.

25. V rámci této námitky Komise tvrdila, že společnost Axa nemá aktivní legitimaci k podání žaloby ani právní zájem na podání žaloby proti napadenému rozhodnutí, neboť neprokázala, že uplatnila sporné opatření, a tudíž měla skutečný prospěch z odpočtu stanoveného tímto opatřením, ani že byla povinna navrátit podporu na základě uvedeného rozhodnutí nebo že by jí takovéto navrácení hrozilo, jak naopak vyžaduje judikatura[15]. Ve vyjádření k námitce nepřípustnosti u Tribunálu společnost Axa tvrdila, že nárok na uplatnění odpočtu stanoveného ve sporném opatření získala v roce 2008 v souvislosti se dvěma nabytími většinových podílů, a to v jedné turecké a jedné mexické společnosti. Společnost Axa tvrdila, že sporné opatření nevyžaduje, aby byl odpočet proveden v daňovém přiznání bezprostředně následujícím po uskutečnění dané transakce, ale že si příjemci mohou svobodně zvolit okamžik, kdy odpočet uplatní. V uvedeném vyjádření společnost Axa tvrdila, že z opatrnosti neuplatnila ihned definitivně předmětný odpočet, ale že sporné opatření zohlednila za účelem snížení základu daně pro účely výpočtu záloh na rok 2009[16]. Za těchto okolností společnost Axa tvrdila, že má skutečný a trvající zájem na zrušení napadeného rozhodnutí, neboť na základě tohoto rozhodnutí by na jedné straně pozbyla nabyté právo na uplatnění sporného opatření na již provedené transakce – ledaže by byla prokázána existence překážek mezinárodních fúzí v Mexiku a Turecku, v souladu s bodem 200 odůvodnění tohoto rozhodnutí – a na druhé straně by čelila riziku povinnosti platit úroky z prodlení ze záloh na rok 2009[17]. V replice u Soudního dvora společnost Axa tvrdila, že uplatnila sporné opatření v rámci samovyměření daně za rok 2013 a následně znovu po vydání rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise[18] V příloze k replice předložila uvedená společnost daňový výměr ze dne 18. ledna 2018, který byl vydán v rámci

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

[14] Převrácení logického či přirozeného sledu, v němž se unijní soud zabývá opravnými prostředky, které s sebou nese uplatnění uvedené judikatury Boehringer v případě, že unijní soud zamítne žalobu z meritorního hlediska, přestože byla vznesena námitka nepřípustnosti – především tehdy, když byla vznesena z důvodu veřejného pořádku samostatným podáním, jímž byl unijní soud žádán o vydání rozhodnutí bez projednání věci samé – bylo předmětem kritiky; viz například stanoviska generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Švýcarsko v. Komise (C-547/10 P, EU:C:2012:565, body 46 až 54), generálního advokáta Y. Bota ve věci Philips Lighting Poland a Philips Lighting v. Rada (C-511/13 P, EU:C:2015:206, body 50 až 67), generálního advokáta P. Mengozziho ve věci SNCF Mobilités v. Komise (C-127/16 P, EU:C:2017:577, bod 163) a samotného generálního advokáta D. Ruiz-Jaraba Colomera ve věci Rada v. Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, body 30 až 36). Navzdory této kritice je judikatura Boehringer nadále uplatňována jak Tribunálem (naposledy viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2020, AV a AW v. Parlament, T-173/19, nezveřejněný, EU:T:2020:535, bod 42), tak Soudním dvorem (pokud jde o její nedávné uplatnění v rámci řízení o kasačním opravném prostředku, viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Club Hotel Loutraki a další v. Komise, C-131/15 P, EU:C:2016:989, bod 68).

[15] Podle ustálené judikatury jsou skuteční příjemci individuálních podpor, které byly poskytnuty v rámci režimu státních podpor a jejichž navrácení Komise nařídila, proto osobně dotčeni ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU (viz zejména rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 53, dále jen „rozsudek Comitato ‚Venezia vuole vivere‘ “), i když navrácení bude provedeno v pozdější fázi, ve které by mělo být zjištěno, zda přijatá zvýhodnění skutečně představují státní podpory, jež musí být navráceny (viz rozsudek Comitato „Venezia vuole vivere“, bod 55). Podle Soudního dvora se totiž příkaz k navrácení již osobně dotýká všech příjemců dotčeného režimu „v rozsahu, v němž jsou od okamžiku přijetí rozhodnutí [Komise] vystaveni nebezpečí, že zvýhodnění, která získali, budou vymáhána zpět, a je tak dotčeno jejich právní postavení“ (viz rozsudek Comitato „Venezia vuole vivere“, bod 56). Tito příjemci jsou tedy součástí omezeného okruhu ve smyslu judikatury vycházející z rozsudku ze dne 17. ledna 1985, Piraiki-Patraiki a další v. Komise (11/82, EU:C:1985:18, bod 31).

[16] Předmětné přiznání bylo předloženo v příloze k vyjádření k námitce nepřípustnosti u Tribunálu.

[17] Společnost Axa mimoto tvrdila, že by se zrušením napadeného rozhodnutí vyhnula povinnosti předložit Komisi důkazy nezbytné k prokázání existence překážek mezinárodních fúzí v Turecku a Mexiku, aby se mohla dovolávat legitimního očekávání v souladu s bodem 200 odůvodnění tohoto rozhodnutí, viz poznámka pod čarou 9 tohoto stanoviska.

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

navracení podpor poskytnutých na základě sporného opatření, jehož předmětem byl zejména odpis finančního goodwillu za finanční roky 2014 a 2015 souvisejícího s nabytím podílů v jedné turecké společnosti ze strany společnosti Axa během roku 2008.

26. Připomínám, že v rozsudku ze dne 28. června 2018, Andres v. Komise [19] (dále jen „rozsudek Andres"), Soudní dvůr prohlásil, že skutečnost, že navrhovatel může, nebo nemůže spadat do kategorie skutečných příjemců nebo potenciálních příjemců individuální podpory poskytnuté na základě režimu podpor prohlášeného za neslučitelný s vnitřním trhem rozhodnutím Komise, není rozhodující pro určení, zda je tento navrhovatel osobně dotčen tímto rozhodnutím, pokud je v každém případě prokázáno, že uvedený navrhovatel je mimoto tímto rozhodnutím dotčen kvůli určitým vlastnostem, které jsou pro něj zvláštní, nebo faktické situaci, která ho vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám. Pokud tedy Soudní dvůr rozhodne o námitce nepřípustnosti vznesené Komisí a dospěje k závěru, že společnost Axa nemohla být považována za skutečného příjemce zvýhodnění plynoucího z tohoto opatření v době podání žaloby k Tribunálu, jelikož sporné opatření poprvé uplatnila až v roce 2014, bude muset posoudit, zda je situace této společnosti každopádně taková, aby ji odlišila od jiných hospodářských subjektů, které jsou dotčeny pouze jako potenciální příjemci tohoto opatření, a zejména zda by takováto situace mohla vyplynout z toho, že společnost Axa provedla odpis stanovený v uvedeném opatření pro účely výpočtu záloh zaplacených za rok 2009. Nejsem však názoru, že by pouhá skutečnost, že společnost Axa provedla transakci, jež by mohla spadat do působnosti sporného opatření [20], stačila k tomu, aby odlišila její situaci ve smyslu požadovaném judikaturou. V tomto ohledu jen poznamenávám, že ve věci, ve které byl vydán rozsudek Andres, Tribunál shledal, že navrhovatelka v této věci dosáhla v období předcházejícím zahájení formálního vyšetřovacího řízení zdanitelné zisky, od nichž odečetla ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci, o kterou šlo v uvedené věci, a dále že ze závazné informace německých daňových orgánů vyplývalo, že navrhovatelka splňovala podmínky k použití této klauzule [21].

V. K nákladům řízení

27. 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 Axa, musí být posledně uvedené podle mého názoru uložena náhrada nákladů řízení.

VI. Závěry

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

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

[20] Podotýkám, že z daňového výměru předloženého v příloze repliky u Soudního dvora podle všeho vyplývá, že akvizice uskutečněné společností Axa v roce 2008 skutečně přiznávají této společnosti nárok na odpis stanovený sporným opatřením.

[21] Viz zejména body 13 a 55 rozsudku Andres.