ROZHODNUTÍ KOMISE (EU) 2015/314

ze dne 15. října 2014

o státní podpoře SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), kterou poskytlo Španělsko Režim daňových odpisů finančního goodwillu získaného nabytím podílu v zahraničních společnostech

(oznámeno pod číslem C(2014) 7280)

(Pouze španělské znění je závazné)

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské Unie, a zejména na čl. 108 odst. 2 první pododstavec této smlouvy,

s ohledem na Dohodu o evropském hospodářském prostoru, a zejména na čl. 62 odst. 1 písm. a) uvedené dohody,

poté, co vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek v souladu s výše uvedenými ustanoveními ([1]), a s ohledem na tyto připomínky,

vzhledem k těmto důvodům:

1. POSTUP

(1) Dne 28. října 2009 přijala Komise zamítavé rozhodnutí vyžadující navrácení podpory poskytnuté příjemcům na základě španělského režimu umožňujícího daňové odpočty v souvislosti se získáním podílů ve společnostech-nerezidentech (dále jen „první rozhodnutí“) ([2]). Zmíněné rozhodnutí bylo omezeno na akvizice v rámci Unie a s ohledem na akvizice mimo Unii ponechala Komise řízení otevřené, jelikož se španělské orgány zavázaly poskytnout nové údaje o údajných překážkách přeshraničních fúzí mimo Unii.

(2) Dne 12. ledna 2011 přijala Komise zamítavé rozhodnutí vyžadující navrácení podpory poskytnuté příjemcům na základě sporných právních předpisů v případě akvizic mimo EU (dále jen „druhé rozhodnutí“) ([3]).

(3) Komise se však rozhodla omezit rozsah povinnosti vrátit podporu, která byla stanovena v prvním a druhém rozhodnutí, z důvodu existence legitimního očekávání.

(4) E-mailem ze dne 12. prosince 2012 španělské orgány Komisi sdělily, že dne 21. března 2012 přijaly španělské orgány nový závazný správní výklad ([4]) („*consulta vinculante*“) dotyčného režimu podpory, který se má vztahovat i na transakce, jež se uskutečnily před tímto dnem.

(5) Dopisem ze dne 4. července 2012 Komise v rámci postupu zpětného získání podpory na základě druhého rozhodnutí španělské orgány požádala, aby objasnily řadu záležitostí týkajících se nového správního výkladu. Španělsko podalo své připomínky dne 5. září 2012.

(6) V říjnu 2012 zaevidovala Komise v souvislosti s tímto novým správním výkladem v registru státních podpor nový případ otevřený z moci úřední ([5]).

([1]) Úř. věst. C 258, 7.9.2013, s. 8.
([2]) Úř. věst. L 7, 11.1.2011, s. 48.
([3]) Úř. věst. L 135, 21.5.2011, s. 1.
([4]) Viz *consulta vinculante* V0608-12 ze dne 21. března 2012.
([5]) SA 35550 (12/CP).

(7) Dopisem ze dne 29. října 2012 zaslala Komise Španělsku žádost o informace. Španělské orgány požadované informace poskytly dne 5. prosince 2012. Dne 12. prosince 2012 se uskutečnila technická schůzka Komise a španělských orgánů. Po této schůzce zaslala Komise dne 19. prosince 2012 Španělsku v rámci postupu zpětného získání podpory další dopis, v němž vyslovila pochybnosti ohledně legálnosti nového správního výkladu. Španělsko podalo připomínky dne 14. února 2013.

(8) Dne 26. dubna 2013 zaslala Komise španělským orgánům další dopis, v němž je vyzvala, aby nový správní výklad režimu podpory přezkoumaly na základě pravidel státní podpory. Španělské orgány na dopis Komise odpověděly dne 31. května 2013.

(9) Dopisem ze dne 21. června 2013 útvary Komise španělské orgány informovaly, že Komise zvažuje vydání příkazu k pozastavení protiprávní podpory poskytované na základě nového správního výkladu, a vyzvaly je, aby se k tomu vyjádřily. Dne 26. června 2013 požádalo Španělsko o prodloužení lhůty stanovené Komisí, tato žádost však byla téhož dne zamítnuta. Španělsko podalo připomínky k příkazu k pozastavení podpory dopisem ze dne 1. července 2013.

(10) Jelikož pozměněný režim nebyl oznámen podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy a byl uplatňován před obdržením předběžného souhlasu Komise v souladu s článkem 107 Smlouvy, bylo opatření Komisí zaevidováno v registru státních podpor jako neoznámená podpora pod číslem SA. 35550 (13/NN).

(11) Dopisem ze dne 17. července 2013 Komise Španělsku sdělila, že se s ohledem na tuto podporu rozhodla zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie.

(12) Rozhodnutí Komise o zahájení řízení bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ([6]). Komise vyzvala zúčastněné strany k podání připomínek.

(13) Komise obdržela připomínky od španělských orgánů a pěti zúčastněných stran. Připomínky zúčastněných stran předala Komise Španělsku, které se k nim mohlo vyjádřit. Jeho připomínky byly obdrženy dopisem ze dne 25. listopadu 2013 a 20. prosince 2013.

(14) Dopisem ze dne 26. března 2014 zaslala Komise Španělsku žádost o informace. Španělské orgány požadované informace poskytly dne 7. května 2014.

2. **POPIS OPATŘENÍ**

2.1 **Úvod**

a) *Ustanovení čl. 12 odst. 5 zákona o dani z příjmu právnických osob*

(15) Právní základ dotyčného režimu podpory je stanoven ve španělském zákonu o dani z příjmu právnických osob (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dále jen „TRLIS“), zejména v čl. 12 odst. 5 ve spojení s článkem 21 zmíněného zákona.

(16) Ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS, jež vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2002, zavedlo pro podniky usazené ve Španělsku možnost snížit základ daně z příjmu právnických osob o finanční goodwill získaný nabytím podílu ve společnosti-nerezidentu, jejíž příjem je způsobilý pro osvobození od daně stanovené v článku 21 TRLIS (dřívější článek 20bis LIS).

(17) Finanční goodwill je v čl. 12 odst. 5 TRLIS definován jako část rozdílu mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou ke dni akvizice, která nebyla zaúčtována do majetku a práv společnosti-nerezidenta. Tuto část rozdílu lze odečíst od daňového základu, a to každoročně maximálně do výše jedné dvacetiny její hodnoty. Tímto nejsou dotčena použitelná účetní pravidla.

([6]) Viz poznámka pod čarou 1.

b) *Kritéria stanovená v článku 21 TRLIS*

(18) Článek 21 TRLIS stanoví požadavky, které by měl příjem společnosti-nerezidenta splňovat, aby mohla společnost, která je daňovým rezidentem, uplatnit odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS:

(a) Podíl – přímý či nepřímý – na základním kapitálu společnosti-nerezidenta musí činit nejméně 5 %. Tento podíl mimoto musí společnost-rezident vlastnit nepřetržitě po dobu nejméně jednoho roku ([7]).

(b) Společnost-nerezident musí podléhat zahraniční dani, která je podobná dani z příjmu právnických osob. Má se za to, že tato podmínka je splněna, je-li společnost, v níž byl získán podíl, usazena v zemi, s níž Španělsko podepsalo dohodu o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění, která obsahuje ustanovení o výměně informací ([8]).

(c) Zisky by měly vyplývat z podnikatelských činností v zahraničí. Tato podmínka je splněna, pokud nejméně 85 % příjmů společnosti splňuje tato kritéria ([9]):

(i) příjmy společnosti-nerezidenta jsou získány v zahraničí a nemohou být zahrnuty do daňového základu kvůli uplatňování mezinárodních pravidel týkajících se daňové transparentnosti. Za příjmy splňující tuto podmínku se považují příjmy z následujících činností:

— velkoobchodní činnost, je-li zboží dodáváno kupujícím v zemi nebo na území, kde je usazena společnost-nerezident, nebo v jiné zemi či na jiném území, které se nenachází ve Španělsku, pokud operace provádí společnost-nerezident,

— služby poskytované na území, na němž má společnost-nerezident daňový domicil, pokud operace provádí společnost-nerezident,

— finanční služby poskytované klientům, kteří nejsou daňovými rezidenty ve Španělsku, pokud operace provádí společnost-nerezident,

— pojišťovací služby v souvislosti s riziky nacházejícími se na jiném území nebo v jiné zemi než ve Španělsku, pokud pojišťovací služby poskytuje společnost-nerezident,

(ii) jedná se o dividendy nebo podíly na zisku ve společnostech-nerezidentech plynoucí z nepřímých podílů, které splňují podmínky stanovené v čl. 21 odst. 1 písm. a) TRLIS. Může se jednat i o přírůstek hodnoty vyplývající z převedení podílů ve společnostech-nerezidentech, pokud jsou splněny požadavky čl. 21 odst. 2 TRLIS.

(19) Je třeba uvést, že ačkoli čl. 12 odst. 5 odkazuje na článek 21 TRLIS, posledně uvedený článek byl původně navržen s cílem stanovit podmínky pro osvobození dividend a příjmů ze zahraničních zdrojů od daně z příjmu právnických osob, které plynou z akvizic podílů ve společnostech-nerezidentech, aby se zamezilo mezinárodnímu dvojímu zdanění ([10]).

c) *Pojem finanční goodwill*

(20) Finanční goodwill je daňový pojem, který španělský zákonodárce zavedl v čl. 12 odst. 5 TRLIS a který souvisí s účetním pojmem goodwill.

(21) Goodwill je nehmotný majetek, který představuje hodnotu dobré pověsti podniku, dobrých vztahů se zákazníky, kvalifikace zaměstnanců a jiných podobných faktorů, u nichž se dá očekávat, že v budoucnu přinesou větší než zřejmý zisk. Z účetního hlediska se goodwill vypočítává jako rozdíl mezi kupní cenou společnosti a účetní hodnotou jejího čistého jmění.

(22) Podle informací, které předložily španělské orgány, může mít skutečnost, že cena zaplacená za podíl ve společnosti převyšuje její účetní hodnotu, dva různé důvody: 1. vlastní přidanou hodnotu majetku společnosti; 2. příliš vysokou cenu, která je uhrazena v očekávání dosažení vyšších příjmů v budoucnu. Posledně uvedená kategorie odpovídá finančnímu goodwillu.

([7]) Viz čl. 21 odst. 1 písm. a) TRLIS.
([8]) Viz čl. 21 odst. 1 písm. b) TRLIS.
([9]) Viz čl. 21 odst. 1 písm. c) TRLIS.
([10]) Článek 21 TRLIS s názvem „Osvobození dividend a příjmů ze zahraničních zdrojů plynoucích z převodu cenných papírů představujících vlastní kapitál subjektů, které nejsou usazeny ve Španělsku, od daně za účelem zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění“ je obsažen v hlavě IV TRLIS.

(23) Podle čl. 12 odst. 5 TRLIS by část rozdílu mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou ke dni akvizice měla být zaúčtována do majetku a práv společnosti-nerezidenta podle kritérií stanovených v královském dekretu č. 1815/1991 o konsolidaci účetních závěrek. Finančním goodwillem je část tohoto rozdílu, která nebyla zaúčtována do majetku a práv společnosti-nerezidenta. O finanční goodwill lze snížit daňový základ, a to maximálně do výše jedné dvacetiny jeho hodnoty ročně.

(24) Za účelem stanovení částky finančního goodwillu, o kterou lze snížit daňový základ, je nutno provést tyto kroky:

i) Vypočítat rozdíl mezi kupní cenou a účetní hodnotou podílu ve společnosti-nerezidentu ke dni akvizice. Účetní hodnota by měla odrážet část vlastního kapitálu, která odpovídá danému podílu, a její účetní hodnotu.

ii) Zaúčtovat tento rozdíl do majetku a práv společnosti-nerezidenta podle kritérií stanovených v královském dekretu č. 1815/1991 o konsolidovaných účetních závěrkách.

iii) Částka (tohoto rozdílu), kterou nebylo možno zaúčtovat do majetku a práv společnosti-nerezidenta, představuje finanční goodwill. O tuto částku lze snížit daňový základ, a to až do výše jedné dvacetiny ročně.

d) *Pojem přímá a nepřímá akvizice*

(25) Za přímou akvizici se považuje pořízení podílů na vlastním kapitálu určité společnosti ze strany jiné společnosti. Nepřímou akvizicí je pořízení podílů na vlastním kapitálu určité společnosti na druhé nebo další úrovni ze strany jiné společnosti, a to v důsledku předchozí přímé akvizice. Nabývající společnost proto získává nepřímo podíly v podnicích nacházejících na druhé nebo další úrovni.

(26) Na základě informací, které poskytly španělské orgány a třetí zúčastněné strany, Komise konstatuje, že se v daném případě sporná záležitost týká nepřímé akvizice podílů v důsledku přímé akvizice podílů v holdingové společnosti-nerezidentu. Holdingové společnosti jsou společnosti, jejichž hlavním účelem podnikání je vlastnictví akcií jiných provozních společností. Holdingové společnosti nevykonávají hospodářskou činnost jako takovou, nemohou proto vytvářet goodwill (a tudíž ani finanční goodwill). Goodwill je vytvářen na následných úrovních provozními společnostmi, které vykonávají hospodářskou činnost. Spornou záležitostí v daném případě je proto určení toho, zda mohou nepřímé podíly získané prostřednictvím přímé akvizice podílu v holdingové společnosti-nerezidentu využít odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS.

2.2 **Změny znění čl. 12 odst. 5 TRLIS**

(27) Článek 12 má název „Úprava hodnoty: znehodnocení majetku“. Jeho odstavec 5 vstoupil v platnost dne 1. ledna 2002. Do španělského zákona o dani z příjmu právnických osob č. 43/1995 ze dne 27. prosince byl zaveden čl. 2 odst. 5 zákona č. 24/2001 ze dne 27. prosince ([11]). Následně byla ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS začleněna do královského legislativního dekretu č. 4/2004 ze dne 5. března, jímž bylo konsolidováno znění španělského zákona o dani z příjmu právnických osob ([12]).

(28) Ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS byla od zavedení do španělského zákona o dani z příjmu právnických osob několikrát pozměněna. Původní návrh čl. 12 odst. 5 TRLIS zavedený zákonem č. 24/2001 stanovil, že rozdíl mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou v době akvizice se započítává do majetku a práv společnosti-nerezidenta podle kritérií stanovených v královském dekretu č. 1815/1991 ze dne 20. prosince o konsolidaci účetních závěrek. V roce 2007 byl odkaz na „královský dekret č. 1815/1991 z dne 20. prosince o konsolidaci účetních závěrek“ nahrazen odkazem na „metodu plné konsolidace podle článku 46 obchodního zákoníku a jiných prováděcích předpisů“.

([11]) Zákon č. 24/2001 ze dne 27. prosince 2001 o správních, daňových a sociálněpolitických opatřeních.
([12]) Královský legislativní dekret č. 4/2004 ze dne 5. března, jímž bylo konsolidováno znění španělského zákona o dani z příjmu právnických osob.

(29) Podle španělských orgánů byla tato změna důsledkem přijetí zákona č. 16/2007 ze dne 4. července o reformě a úpravě účetních pravidel za účelem jejich harmonizace s právem EU ([13]). Přijetí zákona č. 16/2007 vedlo k řadě úprav v mnoha právních a správních předpisech, jak tomu bylo i v případě čl. 12 odst. 5 TRLIS. Jelikož královský dekret č. 1815/1991 bylo nutno kvůli změnám právních předpisů v oblasti účetnictví upravit a aktualizovat, byl uveden odkaz na obchodní zákoník, tj. právní předpis vyšší právní síly. Španělské orgány objasnily, že výše uvedená změna představuje čistě technickou úpravu: nezměnila pravidla konsolidace ani neovlivnila způsob výpočtu finančního goodwillu. Španělské orgány tvrdily, že se při výpočtu finančního goodwillu metoda plné konsolidace vždy používala a že tato účetní zásada byla obsažena jak v královském dekretu č. 1815/1991, tak i v článku 46 španělského obchodního zákoníku.

(30) Po přijetí prvního a druhého rozhodnutí připojilo Španělsko k čl. 12 odst. 5 TRLIS nový odstavec k zajištění souladu s oběma rozhodnutími Komise. Ačkoli bylo ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS prohlášeno za protiprávní a neslučitelnou podporu, nebylo oficiálně zrušeno, jelikož mohlo být nadále uplatňováno příjemci s legitimním očekáváním, že poskytnutá podpora nebude získána zpět, s ohledem na něž bylo v prvním a druhém rozhodnutí stanoveno přechodné období.

(31) Španělsko zavedlo v čl. 12 odst. 5 TRLIS třetí odrážku, v níž se uvádělo, že se odpis finančního goodwillu nevztahuje na akvizice podílů ve společnostech neusazených v EU, které byly provedeny ode dne 21. prosince 2007 (aniž by byl dotčen čl. 1 odst. 3 rozhodnutí Komise ze dne 28. října 2009 a čl. 1 odst. 3 rozhodnutí Komise ze dne 12. ledna 2011 v případě akvizic, u nichž neodvolatelný závazek vstoupil v platnost před 21. prosincem 2007). Co se však týká akvizice většinových podílů v subjektech usazených ve třetích zemích v období od 21. prosince 2007 do 21. května 2011 (datum zveřejnění druhého rozhodnutí v Úředním věstníku), odpočty lze uplatnit, je-li prokázáno, že existují výslovné právní překážky přeshraničních podnikových kombinací ve smyslu čl. 1 odst. 4 a 5 druhého rozhodnutí Komise ze dne 12. ledna 2011.

2.3 **Správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS**

(32) Hlavní ustanovení, čl. 12 odst. 5 TRLIS, nezmiňuje, zda lze odpis finančního goodwillu uplatnit u přímých či nepřímých akvizic podílů. Článek 21 TRLIS však odkazuje na přímé a nepřímé podíly, když uvádí kritéria, která by měl příjem společnosti-nerezidenta splňovat, aby mohla společnost, která je daňovým rezidentem, uplatnit odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS.

2.3.1 Původní správní výklad

(33) V průběhu správního řízení, které vedlo k přijetí rozhodnutí o zahájení v roce 2007, španělské orgány Komisi objasnily, že ustálená správní praxe španělské daňové správy (Dirección General de Tributos, dále jen „GŘ pro daně“) a judikatura Ústředního hospodářského a správního soudu (Tribunal Económico y Administrativo Central, dále jen „hospodářský a správní soud“) umožňovala pouze odpis finančního goodwillu získaného přímými akvizicemi podílů ([14]). Španělské orgány uvedly tyto důvody:

a) Ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje způsob odpisu hodnoty investic, který přímo ovlivňuje daňový základ. Správa odpisu vyžaduje kontrolu investice a tuto kontrolu lze provádět pouze prostřednictvím přímé akvizice podílů v provozních společnostech, které se nacházejí na první úrovni.

b) Požadavky stanovené v článku 21 TRLIS týkající se vykonávání hospodářské činnosti v zahraničí ze strany společnosti-nerezidenta a podléhání dani podobné dani z příjmu právnických osob jsou odůvodněny daňovými pravidly, která mají zamezit zneužití.

c) Ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS je omezeno na akvizice uskutečněné na první úrovni, jelikož článek 21 TRLIS pro účely uplatnění odpočtu podle čl. 12 odst. 5 TRLIS vyžaduje pouze získání nejméně 5 % podílu na vlastním kapitálu společnosti-nerezidenta. Tento procentní podíl nevyžaduje konsolidaci se společností-nerezidentem na první úrovni ani konsolidaci s dceřinými podniky společnosti-nerezidenta na druhé nebo další úrovni. Goodwill na druhé nebo další úrovni může vzniknout až po konsolidaci.

([13]) Zákon č. 16/2007 ze dne 4. července 2007 o reformě a úpravě účetních pravidel za účelem jejich mezinárodní harmonizace s účetními pravidly EU.

([14]) Viz dopis ze dne 4. ledna 2007, který Španělsko zaslalo v reakci na žádost o informace ze dne 26. března 2007.

d) Daňová správa musí mimoto sledovat uplatňování odpisu finančního goodwillu. Tuto kontrolu lze provádět pouze prostřednictvím společnosti usazené ve Španělsku. V případě, že se podíly nacházejí na první úrovni, může španělská daňová správa snadno provádět toto sledování, jelikož podíly jsou součástí majetku společnosti usazené ve Španělsku. Pro španělskou daňovou správu by bylo obtížnější sledovat goodwill získaný ve společnostech-nerezidentech nacházejících se na následných úrovních, jelikož podíly jsou zaúčtovány do majetku společností-nerezidentů, které nepodléhají kontrole ze strany španělské daňové správy.

(34) V průběhu formálního vyšetřovacího řízení, které vedlo k přijetí tohoto rozhodnutí, byly španělské orgány požádány, aby poskytly seznam správních výkladů (*consultas*) daňové správy, které souvisejí s uplatňováním čl. 12 odst. 5 TRLIS. Španělské orgány poskytly ([15]) kopii správních výkladů 1490-02 ze dne 4. října 2002 a V0391-05 ze dne 10. března 2005 ([16]). Tyto správní výklady potvrzují, že od přijetí čl. 12 odst. 5 TRLIS GŘ pro daně výslovně vyloučilo z jeho oblasti působnosti nepřímé akvizice podílů, které vyplývají z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti.

(35) Španělské orgány byly rovněž požádány, aby poskytly seznam judikatury hospodářského a správního soudu, která se týká uplatňování čl. 12 odst. 5 TRLIS. Španělské orgány předložily ([17]) kopii čtyř usnesení hospodářského a správního soudu ([18]), která potvrdila vyloučení nepřímých akvizic podílů vyplývajících z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS. Odůvodnění, na němž se zakládalo vyloučení nepřímých akvizic z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS, jak bylo stanoveno v *consultas* GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu, lze shrnout následovně:

a) Jedním z požadavků čl. 12 odst. 5 TRLIS je to, aby se goodwill vyplývající z rozdílu mezi kupní cenou podílů a jejich účetní hodnotou započítal do majetku nabyté společnosti-nerezidenta.

b) Goodwill vzniká v provozních společnostech. V důsledku vykonávání hospodářské činnosti je vytvořen nehmotný majetek odvozený od portfolia klientů, zeměpisné polohy, know-how, lidských zdrojů, prestiže atd. To vede k vyšší kupní ceně, než je stanovená účetní hodnota. Finanční goodwill proto může vzniknout pouze v důsledku přímé akvizice provozní společnosti, a to na základě rozdílu mezi kupní cenou a účetní hodnotou, pokud tento rozdíl nelze přičíst skutečné přidané hodnotě vytvořené majetkem společnosti.

c) Ke stanovení výše finančního goodwillu (rozdílu mezi kupní cenou a účetní hodnotou, který nelze přičíst čistému jmění společnosti-nerezidenta), je nutné provést tyto tři kroky: 1. vypočítat rozdíl mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou. Účetní hodnota by měla odrážet podíl na vlastním kapitálu, který odpovídá účasti společnosti-rezidenta ve společnosti-nerezidentu; 2. rozdíl mezi těmito dvěma výše uvedenými hodnotami by se měl do majetku společnosti-nerezidenta započítat do výše tržní hodnoty dotyčného majetku podle kritérií stanovených v pravidlech účetní konsolidace ([19]); 3. částka, která zbývá, představuje finanční goodwill, o nějž lze snížit daňový základ, a to maximálně do výše jedné dvacetiny ročně.

d) Holdingové společnosti jsou subjekty, jejichž hlavním účelem podnikání je vlastnictví akcií jiných provozních společností. Holdingové společnosti proto nevykonávají podnikatelskou ani hospodářskou činnost jako takovou. Podle čl. 12 odst. 5 TRLIS by měl být v případě, že společnost usazená ve Španělsku získá podíl v holdingové společnosti-nerezidentu (jejíž hlavní činností je vlastnictví akcií a správa majetku jiných provozních společností), rozdíl mezi kupní cenou a účetní hodnotou vlastního kapitálu holdingové společnosti zaúčtován jako majetek holdingové společnosti do výše tržní hodnoty dotyčného majetku. Jelikož aktivy holdingové společnosti jsou podíly v provozních společnostech-nerezidentech, odpovídá tržní hodnota jejích aktiv kupní ceně akcií, a proto nevzniká žádný finanční goodwill. Podle tohoto výkladu může finanční goodwill vzniknout pouze na základě přímé akvizice provozní společnosti v důsledku rozdílu mezi kupní cenou a účetní hodnotou, pokud lze tento rozdíl přímo přičíst vlastní přidané hodnotě vytvořené majetkem a právy nabyté společnosti.

([15]) Viz dopis španělských orgánů ze dne 7. května 2014 v reakci na žádost o informace ze dne 26. března 2014.
([16]) Podle informací, které poskytly některé zúčastněné třetí strany, existují další správní výklady, které se týkají čl. 12 odst. 5 TRLIS, a to *consultas vinculantes* V316-05 a V2245-06.
([17]) Viz poznámka pod čarou 15.
([18]) Usnesení č. 00/2842/2009; usnesení č. 00/4872/2009 a připojená usnesení, usnesení č. 00/5337/2009 a připojené usnesení, usnesení č. 00/3637/2010 a připojené usnesení.
([19]) Články 23 a 24 královského dekretu č. 1815/1991.

(36) Ustálená správní praxe španělských orgánů, která umožňovala odpis finančního goodwillu získaného výlučně přímými akvizicemi podílů v provozních společnostech, pokračovala i po přijetí prvního a druhého rozhodnutí ([20]).

2.3.2 Nový správní výklad

(37) Dne 21. března 2012 přijalo GŘ pro daně na základě žádosti o daňové stanovisko, kterou podala jedna španělská společnost, závazný výklad V0608-12 ([21]), který stanoví, že čl. 12 odst. 5 TRLIS umožňuje odpis finančního goodwillu získaného nejen přímými akvizicemi podílů v provozních společnostech, nýbrž rovněž nepřímou akvizicí podílů vyplývající z předchozí přímé akvizice podílů v holdingové společnosti.

(38) Ve výše uvedeném *consulta vinculante* uznalo GŘ pro daně odklon od původního výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS s ohledem na jeho uplatňování na nepřímé akvizice podílů. GŘ pro daně proto pozměnilo kritérium, na němž zakládalo své předchozí odpovědi na dotazy španělských společností týkající se této záležitosti.

(39) Hospodářský a správní soud se ve svém usnesení ze dne 26. června 2012 ([22]) připojil ke stanovisku GŘ pro daně, pokud jde o použití čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé akvizice podílů. Ačkoli se usnesení týkalo jiné záležitosti a povinnou osobou byla jiná společnost než ve výše uvedeném „*consulta vinculante*" GŘ pro daně ze dne 21. března 2012, hospodářský a správní soud potvrdil odklon od své předchozí doktríny a rozšířil použitelnost odpisu finančního goodwillu na nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice holdingové společnosti.

(40) Hospodářský a správní soud potvrdil odklon od své předchozí doktríny. Podle hospodářského a správního soudu se jeho předchozí doktrína zakládala na povinnosti stanovené v článku 15 královského dekretu 1777/2004 ze dne 30. července o prováděcím předpisu k španělskému zákonu o dani z příjmu právnických osob, jenž výslovně odkazoval na přímo nabytou společnost. Spory ohledně výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS a dvě rozhodnutí Evropské komise vedly hospodářský a správní soud k přehodnocení jeho původní doktríny. Důvody, které uvedly GŘ pro daně a hospodářský a správní soud, lze v podstatě shrnout takto:

a) GŘ pro daně a hospodářský a správní soud za prvé odkázaly na čl. 21 odst. 1 písm. c) TRLIS a tvrdily, že odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS mohou využít i nepřímé akvizice. Podle GŘ pro daně a hospodářského a správního soudu může být požadavek týkající se vykonávání hospodářské činnosti splněn, pokud se provozní společnost nachází na druhé nebo další úrovni. GŘ pro daně a hospodářský a správní soud odkázaly na čl. 21 odst. 1 písm. c) bod ii) TRLIS, v němž je výslovně uvedeno, že se ustanovení vztahuje i na dividendy plynoucí z přímých nebo nepřímých podílů. GŘ pro daně a hospodářský a správní soud dospěly k závěru, že skutečnost, že se provozní společnost nachází na druhé nebo další úrovni, by neměla představovat překážku pro uplatnění odpočtu podle čl. 12 odst. 5 TRLIS.

b) GŘ pro daně a hospodářský a správní soud odkázaly za druhé na důvod tohoto ustanovení: jelikož čl. 12 odst. 5 TRLIS má podpořit internacionalizaci a zahraniční investice španělských společností, bylo by vyloučení investic španělských společností do holdingových společností-nerezidentů z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS v rozporu se smyslem tohoto ustanovení. GŘ pro daně a hospodářský a správní soud rovněž uvedly, že ekonomická realita ukazuje, že se akvizice podílů ve společnostech-nerezidentech často uskutečňuje nabytím holdingové společnosti. Skutečnost, že je investice provedena získáním podílů v holdingové společnosti, představuje vnější okolnost, která nezávisí na společnosti, která holdingovou společnost nabývá, nýbrž na tom, jak je trh strukturován. Existence zprostředkujících společností, jako jsou holdingové společnosti, by neměla být překážkou pro uskutečňování investic ani by neměla vést k rozlišování mezi různými typy akvizic.

c) GŘ pro daně a hospodářský a správní soud za třetí tvrdily, že se ve znění prvního a druhého rozhodnutí Komise soustavně odkazovalo na přímé i nepřímé akvizice. GŘ pro daně a hospodářský a správní soud ze znění těchto dvou rozhodnutí vyvozují, že Evropská komise akceptuje odpis finančního goodwillu u přímých i nepřímých akvizic podílů.

([20]) Viz usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 3. listopadu 2011, R.G. 2842-09.
([21]) Viz rovněž *consulta vinculante* CV5615-12 ze dne 25. října 2012 se stejnou argumentací.
([22]) Usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 26. června 2012; R.G.:00/3637/2010 a R.G.: 00/1439/2011.

d) GŘ pro daně za čtvrté rovněž uznává, že tento výklad byl přijat navzdory informační povinnosti stanovené v článku 15 prováděcího předpisu k zákonu o dani z příjmu právnických osob. Článek 15 tohoto předpisu výslovně požaduje poskytnutí informací o akvizici přímo nabyté společnosti, aby bylo možno použít čl. 12 odst. 5 TRLIS. Pokud by se tento odpočet vztahoval i na nepřímé akvizice, bylo by logické zahrnout z důvodu větší transparentnosti i nepřímé akvizice. To by však nemělo bránit širšímu výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS.

e) Za účelem uplatnění odpočtu na nepřímé akvizice je nutné přeměnit nepřímý podíl na přímý podíl prostřednictvím předchozí fúze. Pokud by se z daňového hlediska zacházelo odlišně s akvizicí, která vede k podnikové kombinaci, a s akvizicí podílů, která nemá za následek podnikovou kombinaci, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality. GŘ pro daně a hospodářský a správní soud vyvozují závěr, že by odpočet měl být možný u různých forem podílů. Za tímto účelem je nutné prostřednictvím konsolidované rozvahy či jinými právními prostředky prokázat, že část kupní ceny podílu odpovídá finančnímu goodwillu, který existuje v „nepřímo" nabytém podílu v provozní společnosti.

(41) Proti oběma usnesením hospodářského a správního soudu 00/2842/2009 a 00/4871/2009 byl podán opravný prostředek u *Audiencia Nacional*, španělského specializovaného vrchního soudu. *Audiencia Nacional* ve svém rozhodnutí ze dne 6. února 2014 ([23]) nový správní výklad nepodpořila a potvrdila původní kritéria, která GŘ pro daně a hospodářský a správní soud používaly a podle nichž jsou nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS vyloučeny. Ve svém rozhodnutí měla *Audiencia Nacional* za to, že goodwill, a tudíž i finanční goodwill, může vzniknout pouze v provozních společnostech, které vykonávají hospodářskou činnost. Holdingové společnosti jsou společnosti, jejichž hlavním účelem je vlastnictví akcií jiných provozních společností. Jelikož holdingové společnosti nevykonávají hospodářskou činnost, nemohou vytvářet goodwill (a tudíž ani finanční goodwill).

3. DŮVODY PRO ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

(42) Dopisem ze dne 17. července 2013 Komise španělské orgány informovala, že se s ohledem na účinky nového správního výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS, který španělské orgány zavedly po přijetí prvního a druhého rozhodnutí, rozhodla zahájit řízení podle čl. 108 odst. 2 Smlouvy.

(43) V rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení měla Komise za to, že tento nový správní výklad rozšiřuje (jak se zdá) oblast působnosti opatření, které bylo předmětem šetření Komise v prvním a druhém rozhodnutí, jelikož opatření je nyní použitelné nejen na finanční goodwill získaný přímými akvizicemi podílů v zahraničních společnostech, nýbrž rovněž na finanční goodwill získaný nepřímými akvizicemi.

(44) Komise dospěla k předběžnému závěru, že nový správní výklad rozšířil působnost režimu, který již byl prohlášen za protiprávní a neslučitelnou podporu, aniž by byl oznámen Komisi, a představuje tudíž protiprávní podporu. Komise vyslovila pochybnosti, zda lze tuto podporu považovat za slučitelnou s vnitřním trhem.

(45) Komise se předběžně domnívala, že podporu je nutno získat zpět a že legitimní očekávání, která byla uznána v prvním a druhém rozhodnutí, nelze (zpětně) rozšířit na situace (nepřímé akvizice), které podle ustálené správní praxe španělských orgánů v době přijetí prvního a druhého rozhodnutí do oblasti působnosti sporného opatření nespadaly.

(46) Komise se rozhodla vydat příkaz k pozastavení podpory v souladu s čl. 11 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ([24]), v němž se španělské orgány žádají, aby do doby vydání konečného rozhodnutí Komise poskytování podpory pozastavily.

(47) Rozhodnutí o zahájení řízení bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* ([25]). Komise vyzvala španělské orgány a zúčastněné strany k podání připomínek.

4. STANOVISKO ŠPANĚLSKÝCH ORGÁNŮ A ZÚČASTNĚNÝCH STRAN

(48) Komise obdržela připomínky španělských orgánů a pěti zúčastněných třetích stran, a to společností Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis a Axa. Všechny zúčastněné strany stanovisko španělských orgánů podpořily.

([23]) Viz rozhodnutí *Audiencia Nacional* ze dne 6. února 2014 o opravném prostředku č. 125/2011.
([24]) Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. L 83, 27.3.1999, s. 1).
([25]) Viz poznámka pod čarou 1.

(49) Španělské orgány ani zúčastněné strany nesdílejí názor Komise, že nový správní výklad představuje novou podporu, a domnívají se, že by se legitimní očekávání měla vztahovat i na nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti.

A. POVAHA OPATŘENÍ JAKOŽTO NOVÉ PODPORY

(50) Podle španělských orgánů a pěti zúčastněných stran nepředstavuje nový správní výklad novou podporu z těchto důvodů:

4.1 **Původní správní výklad není konečný a nepředstavuje relevantní a systematickou správní praxi**

(51) Španělské orgány poukázaly na původní správní výklad GŘ pro daně obsažený v *consultas* 1490-02 ze dne 4. října 2002 a V0391-05 ze dne 10. března 2005, který umožňoval odpis finančního goodwillu s ohledem na přímé akvizice podílů v provozních společnostech-nerezidentech, pokud příjem vytvořený společností-nerezidentem splňuje podmínky stanovené v článku 21 TRLIS. Španělské orgány objasnily, že tento jejich původní správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS uvedený ve dvou zmíněných *consultas* byl založen na tom, že v individuální účetní závěrce holdingové společnosti nemůže goodwill vzniknout.

(52) Španělské orgány a zúčastněné strany uvedly, že správní výklad nepředstavuje relevantní správní praxi. Správní výklady GŘ pro daně nejsou pramenem práva a nejsou závazné pro soudy ani občany; zavazují výhradně daňovou správu. Tato závazná povaha znamená, že daňová správa musí používat stejná kritéria, pokud u daňových poplatníků existují stejný skutkový stav a okolnosti. Španělské orgány mimoto objasnily, že *consulta* 1490-02 není pro daňovou správu závazný a pro třetí strany má pouze informativní charakter. *Consulta* V0391-05 je pro daňovou správu závazný. Existuje-li s ohledem na kritéria stanovená ve správním výkladu rozpor, může daňový poplatník podat odvolání u příslušných soudů. Vnitrostátní soudy proto nejsou vázány kritérii, která jsou stanovena ve správním výkladu.

(53) Podle španělských orgánů se Komise mýlí, když v rozhodnutí o zahájení řízení uvádí, že „nový výklad ministerstva financí byl potvrzen usnesením hospodářského a správního soudu ze dne 26. června 2012“. GŘ pro daně a hospodářský a správní soud jsou nezávislé orgány: GŘ pro daně je součástí správy a hospodářský a správní soud byl Evropským soudním dvorem uznán za soudní orgán ([26]). Hospodářský a správní soud přezkoumává uplatňování daňových právních předpisů a stanoví doktrínu a kritéria, která mají uplatňovat ostatní správní orgány. Zúčastněné třetí strany tvrdily, že hospodářský a správní soud není soudním orgánem, nýbrž subjektem začleněným do daňové správy, který je závislý na ministerstvu financí. Španělské orgány rovněž tvrdí, že doktrína hospodářského a správního soudu není součástí právního řádu. Ačkoli je tato doktrína pro daňovou správu závazná, podléhá kontrole soudů vyššího stupně.

(54) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany tvrdily, že správní výklad a kritéria, která jsou v něm obsažena, nejsou konečné a mohou podléhat změnám, pokud je lze objektivně odůvodnit. V této souvislosti odkázaly španělské orgány na článek 89 obecného daňového zákona č. 58/2003 ze dne 17. prosince, který stanoví právní účinky daňových výkladů:

a) Odpověď na žádost o výklad daňových předpisů je pro daňovou správu závazná.

b) Pokud se judikatura a právní předpisy použitelné na daný případ nezmění, použijí se na povinnou osobu kritéria obsažená v daňovém výkladu.

c) Daňová správa pověřená vymáháním daní by měla uplatňovat kritéria obsažená v daňových výkladech, pokud u povinné osoby a adresáta správního daňového výkladu existují stejné skutečnosti a okolnosti.

(55) Zúčastněné třetí strany rovněž tvrdily, že původní správní výklad nelze považovat za ustálenou praxi daňové správy. Ta podle některých zúčastněných třetích stran sestává pouze ze čtyř správních výkladů a jednoho usnesení hospodářského a správního soudu ([27]). Podle některých zúčastněných třetích stran byl i před vydáním *consulta* GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu z roku 2012 správní výklad postupně změněn usnesením hospodářského a správního soudu ze dne 1. června 2010 a rozhodnutím *Audiencia Nacional* ze dne 13. října 2011. Otázka, kterou se zabývalo usnesení hospodářského a správního soudu a rozhodnutí *Audiencia Nacional*, souvisela s uplatňováním čl. 12 odst. 5 TRLIS na vnitroskupinovou akvizici podílů. Rozhodnutí *Audiencia Nacional* ze dne 13. října 2011 potvrdil španělský Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 24. června 2013.

([26]) Viz spojené věci„Galbalfrisa a další“, C-110/98 a C-147/98.
([27]) *Consultas* 1490-02, V0391-05, V1316-05 a V2245-06; usnesení hospodářského a správního soudu č. 4871-09 ze dne 17. září 2011.

(56) Španělské orgány rovněž uvedly, že žádosti společností týkající se odpisu finančního goodwillu u nepřímých akvizic podílů nebyly systematicky zamítány, jak uvedla Komise v rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2013. Tyto žádosti nebyly systematicky zamítány, jelikož systém výběru daní nevyžaduje, aby povinná osoba požádala o použití čl. 12 odst. 5 TRLIS. Systém výběru daní je v případě daně z příjmu právnických osob založen na „režimu samovyměření" (*autoliquidación*), kdy povinná osoba musí provést všechny daňové operace, jako je výklad právních předpisů, kvalifikace daňových operací a výpočet konečné částky splatné daně. Správce daně do tohoto procesu nezasahuje. Daňové operace v rámci „samovyměření" však může daňová správa kontrolovat a monitorovat a případně může stanovit konečný daňový výměr.

(57) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uvedly, že navzdory původnímu správnímu výkladu GŘ pro daně uplatňovaly španělské společnosti odpis finančního goodwillu i u nepřímých akvizic podílů. Podle španělských orgánů uplatňovali daňoví poplatníci, kteří se domnívali, že mohou čl. 12 odst. 5 TRLIS použít na nepřímé akvizice, dotyčné ustanovení. Existence odlišného výkladu GŘ pro daně nebránila jeho uplatňování: na straně jedné byla u daňových poplatníků, u nichž nebyla provedena daňová kontrola, po uplynutí čtyřleté promlčecí lhůty dotyčná kritéria fakticky potvrzena; na druhou stranu se mohli daňoví poplatníci, u nichž se uskutečnila daňová kontrola, proti kritériím stanoveným GŘ pro daně odvolat u orgánů vyššího stupně.

4.2 **Nový správní výklad nepředstavuje podstatnou změnu oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS**

(58) Španělské orgány i zúčastněné třetí strany tvrdily, že se ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS podstatně nezměnilo a že správní výklad oblasti působnosti tohoto ustanovení nelze považovat za změnu podpory. Skutečnost, že GŘ pro daně správní výklad změnilo, neovlivňuje oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.

(59) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uvedly, že se oblast působnosti novým správním výkladem nezměnila, jelikož čl. 12 odst. 5 TRLIS již obsahoval odkaz na článek 21 TRLIS, v jehož odst. 1 písm. a) jsou zmíněny přímé a nepřímé akvizice nejméně 5 % podílu. Tento požadavek se od zavedení čl. 12 odst. 5 TRLIS do španělského zákona o dani z příjmu právnických osob nezměnil.

a) *Metoda výpočtu finančního goodwillu*

(60) Jedna za zúčastněných stran zpochybnila tvrzení, které Komise uvedla v rozhodnutí o zahájení řízení, a sice že do oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS spadá řada situací, na něž se původně opatření nevztahovalo. Tato zúčastněná strana se domnívala, že akvizice podílů v holdingových společnostech vždy splňovaly kritéria způsobilosti u tohoto opatření a že spory ohledně uplatňování čl. 12 odst. 5 TRLIS souvisejí s rozdílem v metodě výpočtu, která se má použít. Tato zúčastněná strana se domnívala, že pochopení této záležitosti má pro daný případ klíčový význam.

(61) Dotyčná zúčastněná strana tvrdila, že pravidla účetní konsolidace odůvodňují zcela odlišný výklad, než je výklad, který GŘ pro daně a hospodářský a správní soud přijaly původně. Podle pravidel účetní konsolidace se finanční goodwill musí vypočítat pomocí metody plné konsolidace, která vyžaduje, aby se s aktivy a závazky všech závislých společností ve vlastnictví daného subjektu zacházelo stejně jako s aktivy a závazky jediného subjektu. Podle této zásady je účast holdingové společnosti v provozní dceřiné společnosti eliminována a hodnota této účasti je v rozvaze holdingové společnosti nahrazena tržní hodnotou aktiv a závazků provozní společnosti. Jakmile jsou tudíž aktiva začleněna do majetku holdingové společnosti, je v konsolidované rozvaze holdingové společnosti zaúčtována rezerva s ohledem na částku, která se rovná rozdílu mezi tržní hodnotou aktiv provozní dceřiné společnosti a jejich účetní hodnotou. Rozdíl mezi cenou zaplacenou za podíl holdingové společnosti a čistým jměním holdingové společnosti po plné konsolidaci aktiv dceřiné provozní společnosti se zaúčtuje jako finanční goodwill náležející holdingové společnosti.

(62) Podle této metody výpočtu se s aktivy holdingové společnosti a provozních společností zachází stejně jako s aktivy jediné společnosti. Holdingová společnost proto může odepsat finanční goodwill podle čl. 12 odst. 5 TRLIS.

b) *Důvody pro odklon od předchozího správního výkladu*

(63) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany rovněž připustily, že se GŘ pro daně a hospodářský a správní soud odklonily od své předchozí praxe, podle níž bylo možno čl. 12 odst. 5 TRLIS uplatnit pouze na přímé akvizice podílů v provozních společnostech.

(64) Španělské orgány uvedly, že GŘ pro daně a hospodářský a správní soud odůvodnily odklon od svého předchozího správního výkladu takto:

a) Za prvé, čl. 12 odst. 5 TRLIS byl navržen v rámci souboru opatření, která měla podpořit hospodářský růst a internacionalizaci španělských společností. Účelem tohoto opatření byla podpora španělských investic v zahraničí. Vyloučení investic španělských společností do holdingových společností-nerezidentů z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS by proto bylo v rozporu se smyslem tohoto ustanovení.

b) Za druhé, čl. 12 odst. 5 TRLIS odkazuje na článek 21 TRLIS, v němž se výslovně zmiňují přímé i nepřímé akvizice podílů. Je proto třeba mít za to, že se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje na nepřímé akvizice podílů ve společnostech-nerezidentech vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti-nerezidentu, jsou-li splněny podmínky článku 21 TRLIS.

c) Za třetí, obě rozhodnutí Komise z roku 2009 a 20011 týkající se odpisu finančního goodwillu odkazují na přímé i nepřímé akvizice podílů.

d) Za čtvrté, za účelem uplatnění odpočtu na nepřímé akvizice je nutné přeměnit nepřímý podíl na přímý podíl prostřednictvím předchozí fúze. Vzhledem k potížím při vytváření zahraničních podnikových kombinací by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality zacházet z daňového hlediska rozdílně s akvizicí, která vede k podnikové kombinaci, a s akvizicí podílů, která nemá za následek podnikovou kombinaci. Skutečnost, že se investice uskuteční získáním akcií holdingové společnosti, představuje vnější okolnost, jež nezávisí na společnosti, která holdingovou společnost nabývá, nýbrž spíše na tom, jak je trh strukturován.

c) *Odkazy na nepřímé akvizice v prvním a druhém rozhodnutí, parlamentních otázkách a tiskové zprávě o rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2007*

(65) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uvedly, že nový správní výklad stanovený v závazném *consulta* V0608-12 ze dne 21. března 2012 a usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 26. června 2012 je v souladu s prvním a druhým rozhodnutím. To se projevuje ve dvou aspektech:

(a) Za prvé, obě rozhodnutí Komise několikrát odkazují na přímé i nepřímé akvizice. Obě rozhodnutí prohlašují za protiprávní podporu možnost odpisu finančního goodwillu u přímých i nepřímých akvizic podílů. Španělské orgány a zúčastněné strany citují řadu bodů odůvodnění prvního a druhého rozhodnutí, v nichž se odkazuje na přímé a nepřímé akvizice, a to na 21., 167., 170. a 175. bod odůvodnění prvního rozhodnutí a článek 1 prvního a druhého rozhodnutí.

(b) Za druhé se zdá, že Komise nepovažovala správní výklad za důležitý, jelikož jej v prvním ani ve druhém rozhodnutí nezmiňuje.

(66) Španělské orgány mimoto uvedly, že útvary Komise zaslaly dne 26. března 2007, před zahájením formálního vyšetřovacího řízení, dopis, v němž bylo uvedeno, že se správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS jeví jako příliš restriktivní.

(67) Španělské orgány tvrdily, že při přijetí správního výkladu V0608-12 ze dne 21. března 2012 a usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 26. června 2012 dodržely GŘ pro daně a hospodářský a správní soud zásadu výkladu v souladu s právem EU a zásadu přímého účinku a přednosti práva EU. Vnitrostátní orgány, soudci nebo správa musí vnitrostátní právo uplatňovat vždy v souladu s právem EU a jsou vázáni zásadou loajální spolupráce stanovenou v článku 4 Smlouvy.

(68) Jelikož rozhodnutí Evropské komise jsou pro adresáta závazná, GŘ pro daně a hospodářský a správní soud musely změnit správní kritéria týkající se výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS. Správní výklad a usnesení hospodářského a správního soudu byly proto plně v souladu se zněním a oblastí působností obou rozhodnutí Komise a nevyžadovaly navrácení podpory s ohledem na finanční goodwill získaný přímými a nepřímými akvizicemi, které byly provedeny v období, v němž Komise uznala existenci legitimních očekávání u příjemců, a které splňovaly zvláštní podmínky stanovené v prvním a druhém rozhodnutí.

(69) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uvedly, že Komise dospěla k nesprávnému závěru, když na daný případ uplatnila rozsudky Soudního dvora ve věci *Kahla* ([28]) a *Namur-Les Assurances de Credit* ([29]). V rozsudku ve věci *Kahla* se uvádí, že dodatečné informace, které si Komise vyžádá za účelem upřesnění působnosti opatření podpory, jsou nedílnou součástí oznámeného režimu podpor. Podle španělských orgánů Komise v prvním ani ve druhém rozhodnutí neodkázala na správní výklad, který vylučoval uplatnění čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé akvizice, ačkoli o něm byla informována. Ačkoli si Komise byla vědoma správního výkladu, zmiňuje v obou rozhodnutích přímé i nepřímé akvizice. Zúčastněné strany tvrdí, že nevěděly o komunikaci mezi Komisí a španělskými orgány, v jejímž rámci bylo uvedeno, že v praxi může být odpis finančního goodwillu použitelný pouze s ohledem na přímé akvizice podílů.

(70) V rozsudku ve věci *Namur – Les Assurances Soudní* dvůr uvádí, že oznámeny musí být pouze úpravy, které zavádějí podstatné změny režimu podpory. Podle španělských orgánů nedošlo ke změně stávajícího opatření podpory ani nebyla poskytnuta nová podpora, jelikož se nezměnily právní předpisy, které původně obsahovaly opatření podpory, ani příslušná omezení a podmínky. Z rozsudku Soudního dvora lze proto odvodit, že jelikož se dotyčná ustanovení právních předpisů (čl. 12 odst. 5 TRLIS a čl. 21 odst. 1 písm. a) TRLIS), jejich podmínky a omezení nezměnily, nelze nový výklad považovat za novou podporu.

(71) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany rovněž uvedly, že Komise v prvním a druhém rozhodnutí uznala, že k zahájení formálního vyšetřovacího řízení vedly dotazy některých poslanců Evropského parlamentu. Tyto parlamentní otázky se týkaly většinou nepřímých akvizic, tj. akvizic podílů v holdingové společnosti-nerezidentu, která současně držela podíly v provozních společnostech-nerezidentech. Příkladem takovýchto akvizic je nabytí společnosti O2 společností Telefónica, společnosti Scottish Power Ltd společností Iberdrola a Abbey National Bank společností Banco Santander. Komise si proto byla vědoma skutečnosti, že se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje i na nepřímé akvizice.

(72) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany mimoto tvrdily, že tisková zpráva, v níž Komise informovala o zahájení formálního vyšetřovacího řízení v roce 2007, zmiňovala parlamentní otázky, které uváděly některé tyto transakce, konkrétně nabytí společnosti O2 společností Telefónica, nabytí společnosti Scottish Power Ltd společností Iberdrola a nabídky společností Sacyr, Abertis a Cintra týkající se koncese na francouzské dálnice. Společnost Iberdrola mimoto uvedla, že Komise povolila spojení ([30]) společností Iberdrola a Scottish Power, a Komisi muselo být tudíž známo, že společnost Iberdrola získala akcie holdingové společnosti s provozními společnostmi.

d) *Zásady rovného zacházení, zákazu diskriminace a daňové neutrality*

(73) Španělské orgány a některé zúčastněné třetí strany se domnívaly, že zásada rovného zacházení a zákazu diskriminace vyžaduje, aby se se srovnatelnými faktickými situacemi nezacházelo odlišně a aby se s rozdílnými faktickými situacemi nezacházelo stejně, není-li toto zacházení objektivně zdůvodněno.

(74) Španělské orgány a některé zúčastněné strany uvedly, že nepřímá akvizice podílů v provozních společnostech-nerezidentech vyplývající z předchozí přímé akvizice podílů v holdingové společnosti je srovnatelná s přímou akvizicí podílů v provozní společnosti. Závěry, které byly uvedeny v prvním a druhém rozhodnutí, by se proto měly vztahovat na přímé i nepřímé akvizice. To znamená, že by správní výklad, který se týká nepřímých akvizic, měl být rovněž prohlášen za protiprávní a neslučitelnou podporu a Komise by měla automaticky uznat existenci legitimních očekávání s ohledem na nepřímé akvizice podílů, které se uskutečnily v období od 1. ledna 2002 do 21. prosince 2007 (21. května 2011) podle podmínek stanovených v článku 1 prvního a druhého rozhodnutí.

([28]) Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010 ve věci *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* v. Komise, C-537/08P.
([29]) Viz rozsudek ze dne 9. srpna 1994 ve věci *Namur – Les assurances du credit* v. Komise, C-44/93.
([30]) Spojení podniků COMP M.4517 – Iberdrola/Scottish Power.

(75) Zúčastněné třetí strany poukázaly rovněž na zásadu daňové neutrality. Zásada daňové neutrality vyžaduje rovné zacházení s investicí bez ohledu na způsob jejího provedení. V případě nepřímé akvizice podílů může finanční goodwill získaný nepřímými akvizicemi podílů vzniknout pouze tehdy, pokud se nepřímý podíl přemění na přímý podíl prostřednictvím fúze, při níž společnost, která je daňovým rezidentem, získá společnost-nerezidenta. Vzhledem k potížím v souvislosti s mezinárodními podnikovými kombinacemi by nemělo být nutné provést fúzi s provozní společností-nerezidentem, aby mohl vzniknout finanční goodwill. Z téhož důvodu by nemělo být nutné provést víceúrovňovou fúzi mezi mateřskou společností a holdingovou společností-nerezidentem, která se současně spojila se svou dceřinou provozní společností. Z logiky zásady daňové neutrality proto vyplývá, že se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje na přímé i nepřímé akvizice.

e) *Nový správní výklad nemá zpětné účinky*

(76) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany zpochybnily rovněž tvrzení, které bylo uvedeno v rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2013 ohledně zpětných účinků správního výkladu. Podle španělských orgánů zpětná účinnost existuje pouze s ohledem na právní předpisy nebo právní akty, které mají za následek právní účinky pro třetí strany. Podle španělského Nejvyššího soudu nepředstavuje správní výklad jako daňové stanovisko právní akt, nýbrž pouze procesní akt. Povinná osoba se nemůže proti daňovým stanoviskům odvolat a jejich účel je čistě informativní. Jelikož tato stanoviska nemají právní účinky, nemohou mít ani zpětný účinek. Zúčastněné třetí strany souhlasily s tím, že se opatření neuplatňuje se zpětnou účinností. Za prvé, žádosti o daňový výklad jsou daňovým poplatníkem předkládány s ohledem na daně, které nebyly dosud vyměřeny a odvedeny. Za druhé, mnoho daňových poplatníků nebralo původní kritéria obsažená ve správním výkladu v potaz a uplatňovalo odpis finančního goodwillu podle čl. 12 odst. 5 TRLIS i na nepřímé akvizice podílů.

B. LEGITIMNÍ OČEKÁVÁNÍ, PRÁVNÍ JISTOTA A ZÁSADA ESTOPPEL

(77) Podle španělských orgánů by v případě, že Komise rozhodne, že nový správní výklad týkající se čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje novou protiprávní podporu, měly být stejné závěry, které byly v článku 1 prvního a druhého rozhodnutí vyvozeny s ohledem na legitimní očekávání, použitelné i na nepřímé akvizice podílů.

(78) S ohledem na nenavrácení podpory v daném případě kvůli existenci legitimních očekávání poukázaly španělské orgány na čl. 14 odst. 1 nařízení (ES) č. 659/1999, podle něhož Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami práva Společenství.

(79) Podle španělských orgánů a zúčastněných stran se legitimní očekávání příjemců podpory zakládají na těchto aktech Komise:

a) Komise vyvolala u hospodářských subjektů, které uskutečnily nepřímé akvizice podílů splňující podmínky stanovené v obou rozhodnutích Komise, nová legitimní očekávání kvůli soustavnému odkazování na nepřímé akvizice v prvním i druhém rozhodnutí. Uznání oprávněných očekávání v prvním rozhodnutí (164. až 167. bod odůvodnění) a ve druhém rozhodnutí (190. až 193. bod odůvodnění) zmiňovalo přímé i nepřímé akvizice.

b) Odpovědi Komise na písemné dotazy poslanců EP, pana Erika Mejiera, paní Sharon Bowles a pana Davida Martína ([31]), ohledně toho, zda se dotyčné opatření považuje za podporu, výslovně odkazují na nabytí společnosti O2 společností Telefónica, nabídky společností Abertis, Cintra a Sacyr týkající se francouzských dálnic a nabytí společnosti Scottish Power společností Iberdrola. V prvním a druhém rozhodnutí se připouští, že odpovědi na tyto parlamentní otázky vyvolaly legitimní očekávání. Španělské orgány a zúčastněné třetí strany se domnívají, že tyto odpovědi nejenže výslovně neomezují uplatňování čl. 12 odst. 5 TRLIS na přímé akvizice, nýbrž že se vzhledem ke struktuře nabytých skupin společností dalo předpokládat, že se týkají i nepřímých akvizic. Španělské orgány a zúčastněné třetí strany připomínají zejména spojení společností Scottish Power a Iberdrola, které Komise schválila. Španělské orgány a zúčastněné třetí strany se proto domnívají, že si Komise byla na základě informací, které byly poskytnuty útvarům GŘ pro hospodářskou soutěž, vědoma toho, že posledně zmíněná akvizice představuje nepřímou akvizici podílu ve společnosti-nerezidentu, která vyplývá z předchozí akvizice holdingové společnosti. Z odpovědí poskytnutých poslancům EP proto obezřetný hospodářský subjekt postupující s řádnou péčí nemohl odvodit, že se vztahují pouze na přímé akvizice podílů.

([31]) Písemné dotazy E-4431/05 a E-4772/05.

(80) Podle španělských orgánů neovlivňuje existence předchozího restriktivního správního výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS legitimní očekávání příjemců, kteří uskutečnili nepřímé akvizice podílů. Důvodem je skutečnost, že čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje jednoznačné ustanovení, které obsahuje odkaz na pravidla konsolidace účetních závěrek a má podpořit španělské investice v zahraničí, pokud existuje určitý vliv na činnost nabyté společnosti a tato vykonává hospodářskou činnost.

(81) Podle zúčastněných třetích stran nemění interní diskuse mezi Komisí a španělskými orgány v rámci formálního vyšetřovacího řízení legitimní očekávání u příjemců podpory. Tyto interní diskuse mohly vést k právním účinkům vůči třetím stranám pouze tehdy, pokud by se projevily ve znění rozhodnutí.

(82) Zúčastněné třetí strany tvrdily, že Komise porušila zásadu estoppel, podle níž nemůže Komise jednat v rozporu se svými vlastními akty nebo opatřeními. Komise v prvním i druhém rozhodnutí soustavně odkazovala na nepřímé akvizice. Komise by proto neměla měnit původní ujištění obsažené v tomto právním opatření a tvrdit, že došlo ke změně výkladu ustanovení ze strany daňové správy.

(83) Zúčastněné třetí strany rovněž uvedly, že Komise porušila zásadu právní jistoty. Komise nejenže ve znění obou rozhodnutí opakovaně odkazuje na přímé a nepřímé akvizice, nýbrž nezmiňuje v nich správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS. Zúčastněné třetí strany se na základě znění rozhodnutí domnívají, že by obezřetný a opatrný hospodářský subjekt usuzoval, že do oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS spadají i nepřímé akvizice.

5. **VYJÁDŘENÍ ŠPANĚLSKA K PŘIPOMÍNKÁM TŘETÍCH STRAN**

(84) Španělské orgány podotkly, že všechny zúčastněné třetí strany sdílejí stejný názor a podporují argumenty uvedené v připomínkách španělských orgánů.

(85) Španělské orgány zopakovaly, že nový správní výklad GŘ pro daně obsažený v *consulta* V0608/12 ze dne 21. března 2012 a v usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 26. června 2012 nepředstavuje novou podporu. Odpovědi na žádosti o daňová stanoviska ani usnesení hospodářského a správního soudu nemají právní účinky.

(86) Rozsudek španělského Nejvyššího soudu ze dne 24. června 2013 prokazuje, že by se výpočet finančního goodwillu měl provést s přihlédnutím k pravidlům účetní konsolidace bez ohledu na to, zda nabyté společnosti-nerezidenti předloží konsolidované nebo individuální účetní závěrky. Ačkoli se tento rozsudek nezabýval tím, zda se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje na přímé či nepřímé akvizice, skutečnost, že je třeba odkázat na účetní pravidla, znamená, že by se pro účely čl. 12 odst. 5 TRLIS mělo s přímými a nepřímými akvizicemi zacházet stejně.

(87) Pět zúčastněných stran ve svých připomínkách uvedlo, že svůj základ daně z příjmů právnických osob snížily o finanční goodwill získaný nepřímými akvizicemi. Nový správní výklad proto neovlivnil oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.

(88) Komise v prvním a druhém rozhodnutí uznala existenci legitimních očekávání kvůli odpovědím na písemné dotazy poslanců EP pana Erika Mejiera a paní Sharon Bowles. Z odpovědí nevyplývá, že byly omezeny na přímé akvizice. Naopak, odpovědi na tyto parlamentní otázky zmiňovaly konkrétní nepřímé akvizice.

(89) Cílem zásady legitimních očekávání je ochrana příjemců údajné státní podpory, nikoli členského státu. To, zda mohou opatření Komise vyvolat legitimní očekávání, by proto měli posoudit příjemci podpory (a nikoli členský stát).

(90) Zahájením tohoto vyšetřovacího řízení hodlá Komise revidovat vlastní opatření, což porušuje zásadu právní jistoty a zásadu estoppel.

(91) Španělské orgány Komisi připomenuly, že povaha čl. 12 odst. 5 TRLIS jakožto podpory není konečná a je předmětem přezkumu ze strany Soudního dvora Evropské unie.

6. **POSOUZENÍ OPATŘENÍ**

(92) V prvním a druhém rozhodnutí dospěla Komise k závěru, že čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje protiprávní a neslučitelný režim podpory, a to s ohledem na akvizice uvnitř Unie i akvizice mimo Unii. Komise zejména konstatovala, že dotyčné opatření, které španělským společnostem umožňuje snížit daňový základ o finanční goodwill získaný akvizicí nejméně 5 % podílu v zahraniční společnosti, představuje selektivní výhodu, která není opodstatněná logikou daňové soustavy. Opatření bylo proto prohlášeno za neslučitelné s vnitřním trhem ([32]). Komise odkazuje na odůvodnění uvedené v těchto dvou rozhodnutích, aby prokázala, že dotyčné opatření představuje protiprávní a neslučitelnou státní podporu.

(93) Španělské orgány nepodaly žaloby na zrušení prvního ani druhého rozhodnutí. U Tribunálu však probíhá řada soudních řízení zahájených třetími stranami ([33]).

(94) Toto rozhodnutí se zabývá výhradně účinky nového správního výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS, který španělské orgány zavedly po přijetí prvního a druhého rozhodnutí.

A. POVAHA OPATŘENÍ JAKOŽTO NOVÉ PODPORY

(95) Cílem prvního a druhého rozhodnutí bylo posoudit slučitelnost španělského režimu, který španělské orgány představily během správního řízení, jež vedlo k přijetí prvního a druhého řízení, s vnitřním trhem. V prvním a druhém rozhodnutí bylo opatření (čl. 12 odst. 5 TRLIS) prohlášeno za protiprávní a neslučitelný režim, který je „*Španělskem uplatňován protiprávně*“ ([34]).

(96) Podle ustálené judikatury je třeba dosah rozhodnutí stanovit nejen s odkazem na samotný text uvedeného rozhodnutí, ale i s ohledem na režim podpor oznámený dotčeným členským státem ([35]). V rozsudku ve věci *Kahla Thüringen* Soudní dvůr konstatoval, že žádost Komise o dodatečné informace, prostřednictvím které si Komise vyžaduje dodatečné informace o působnosti režimu podpor, a odpověď členského státu na ni je třeba považovat za nedílnou součást oznámeného režimu podpor ([36]).

(97) Španělské orgány v dopise ze dne 4. června 2007 ([37]) uvedly, že příslušná správní praxe umožňuje odpis finančního goodwillu pouze u přímých akvizic podílů v provozních společnostech.

(98) Tuto praxi dokládají i jednotné správní výklady GŘ pro daně a hospodářského a správního soudu uplatňované v období od roku 2002 do roku 2012. Bez ohledu na znění příslušných ustanovení TRLIS v okamžiku přijetí prvního a druhého rozhodnutí uplatňovaly GŘ pro daně a hospodářský a správní soud čl. 12 odst. 5 TRLIS jednotně a systematicky pouze na přímé akvizice podílů v provozních společnostech. Tento výklad byl zaveden od 1. ledna 2002, kdy ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS vstoupilo poprvé v platnost.

([32]) Viz 83. bod odůvodnění a následující body odůvodnění prvního rozhodnutí a 96. bod odůvodnění a následující body odůvodnění druhého rozhodnutí.

([33]) Rozhodnutí K45/07 ze dne 28. října 2009 vedlo k řadě soudních sporů. Rozsudek Tribunálu ze dne 8. března 2012 ve věci *Iberdrola* v. Komise, T 211/10; rozhodnutí Tribunálu ze dne 21. března 2012, *BBVA* v. Komise, T-225/10; *Telefónica* v. Komise, T-228/10; *Ebro/Puleva* v. Komise, T-234/10, a *Modelo Continente* v. Komise, T-174/11, a rozhodnutí ze dne 29. března 2012, *AEB* v. Komise, T236/10. Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 19. prosince 2013 ve věci *Telefónica* v. Komise, C 274/12P. U Tribunálu dosud probíhá řízení ve věcech *Deutsche Telekom* v. Komise, T 207/10, *Autogrill* v. Komise, T 219/10, a *Banco Santander* v. Komise, T-227/10. Rovněž rozhodnutí K-45/07 ze dne 12. ledna 2011 vedlo k mnoha soudním sporům. Rozhodnutí Tribunálu ze dne 5. června 2012 ve věci *Ibedrola* v. Komise, T-431/1, rozhodnutí ze dne 13. prosince 2012 ve věci *Cementos Molins* v. Komise, T-424/11; rozhodnutí ze dne 10. června 2013 ve věci *Barloworld* v. Komise, T-459/11; rozhodnutí ze dne 9. září 2013 ve věcech *BBVA* v. Komise, T-429/11; *Telefónica* v. Komise, T-430/11; *Altadis* v. Komise, T-400/11, a *Telefónica* v. Komise, T430/11. U Tribunálu dosud probíhá řízení ve věcech *Sigma* v. Komise, T-239/11; *Banco Santander* v. Komise, T-399/11; *Axa* v. Komise, T-405/11, a *Prosegur* v. Komise, T-406/11. Soudní dvůr projednává opravné prostředky v těchto věcech: *BBVA* v. Komise, C-587/13P, a *Telefónica* v. Komise, C-588/13P.

([34]) Je rovněž zřejmé, že otázka legitimních očekávání, kterou se zabývalo první a druhé rozhodnutí, je omezena na oblast působnosti opatření, která jsou v těchto dvou rozhodnutích považována za protiprávní a neslučitelnou podporu. Účelem uznání legitimních očekávání v rozhodnutí není ani nemůže být rozšíření oblasti působnosti protiprávní a neslučitelné podpory, která byla předmětem šetření, nýbrž pouze omezení jejího navracení.

([35]) Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010 ve věci *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* v. Komise, C-537/08P, bod 44 a následující body. Viz rovněž rozsudek ve věci *Todaro Nunziatina*, C-138/09, Sb. rozh. 2010, bod 31.

([36]) Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010 ve věci *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* v. Komise, C-537/08P, bod 45.

([37]) Viz dopis ze dne 4. června 2007 v reakci na žádost Komise o informace ze dne 26. března 2007.

(99) Nový správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS, který španělské orgány zavedly v březnu 2012, oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS rozšířil, jelikož opatření je nyní použitelné nejen na finanční goodwill získaný přímými akvizicemi podílů ve společnostech-nerezidentech, nýbrž rovněž na finanční goodwill získaný nepřímými akvizicemi podílů ve společnostech-nerezidentech v důsledku akvizice podílů v holdingové společnosti.

(100) Je důležité uvést, že sporná záležitost nesouvisí s tím, zda lze podporu považovat za existující podporu. V prvním a druhém rozhodnutí již byl vyvozen závěr, že posuzovaná opatření (čl. 12 odst. 5 TRLIS uplatňovaný španělskými orgány) představují protiprávní a neslučitelnou podporu. Nový správní výklad nemůže proto v žádném případě představovat existující podporu. V daném případě je naopak podstatné, zda do oblasti působnosti prvního a druhého rozhodnutí spadají i nepřímé podíly, které vyplývají z předchozí akvizice holdingové společnosti.

(101) Komise se domnívá, že žádný z argumentů, které předložily španělské orgány a zúčastněné třetí strany, neprokazuje, že opatření nepředstavuje novou podporu, a to z níže objasněných důvodů.

6.1 **Původní správní výklad není konečný a nepředstavuje relevantní a systematickou správní praxi**

(102) Na podporu svého stanoviska, že opatření nepředstavuje novou podporu, španělské orgány a zúčastněné třetí strany v zásadě uvedly, že předchozí správní výklad nebyl konečný, že vždy bylo možné podat proti němu opravný prostředek u soudů a že nepředstavoval ustálenou praxi.

(103) Dotyčná tvrzení nejsou pro účely tohoto rozhodnutí podstatná. Komise v prvním a druhém rozhodnutí zkoumala režim státní podpory, jak jej uplatňovaly španělské orgány. Skutečnost, že režim bylo možno v budoucnu upravit nebo změnit (ze strany správy nebo soudů), nemá na rozsah šetření, a tudíž ani na oblast působnosti rozhodnutí, žádný vliv.

(104) Tvrzení španělských orgánů je třeba každopádně zamítnout, a to z těchto dodatečných důvodů:

(105) Co se týká tvrzení, že původní správní výklad nepředstavoval relevantní a ustálenou praxi daňové správy, Komise podotýká, že všechny *consultas* GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu předložená španělskými orgány dokládají systematický a jednotný přístup vylučující nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.

(106) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany rovněž uvedly, že původní správní výklad nepředstavuje relevantní a konečnou správní praxi, jelikož není zdrojem práva a vždy lze proti němu podat opravný prostředek u příslušných soudů.

(107) Komise se domnívá, že skutečnost, že proti správnímu výkladu a usnesením hospodářského a správního soudu lze podat opravný prostředek u soudů vyššího stupně, neznamená, že tyto *consultas*, a zejména usnesení hospodářského a správního soudu, nemají pro povinnou osobu právní účinky. Jak je stanoveno v článku 89 obecného daňového zákona č. 58/2003 ze dne 17. prosince, odpovědi poskytnuté v reakci na žádost o daňové stanovisko jsou pro daňovou správu závazné. To znamená, že daňová správa musí používat stejná kritéria, pokud u daňových poplatníků existují stejné skutečnosti a okolnosti. Obezřetný a opatrný hospodářský subjekt proto od daňové správy očekává jednotný přístup, pokud u daňových poplatníků existují stejné skutečnosti a okolnosti.

(108) Španělské orgány a některé zúčastněné třetí strany uvedly, že původní správní výklad nepředstavuje ustálenou správní praxi, jelikož kritéria obsažená ve správním výkladu mohou být změněna. Jak však uvedly španělské orgány, článek 89 zákona č. 58/2003 vyžaduje jednotné uplatňování kritérií obsažených ve správním výkladu, pokud je nezmění judikatura nebo použitelné právní předpisy. Komise podotýká, že veškeré *consultas* GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu dokládají, že v období 2002–2012 existovala ustálená praxe, která nebyla pozměněna právními předpisy ani judikaturou.

(109) Španělské orgány a některé zúčastněné strany uvedly, že správní výklad se postupně změnil usnesením hospodářského a správního soudu z června 2010 a rozhodnutím *Audiencia Nacional* ze dne 13. října 2011 ([38]), jež následně potvrdil španělský Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 24. června 2013 ([39]). Komise se domnívá, že výše uvedené rozsudky nedokládají změnu v daňovém zacházení s nepřímými akvizicemi podílů v rámci čl. 12 odst. 5 TRLIS. Usnesení hospodářského a správního soudu a rozsudky *Audiencia Nacional* a španělského Nejvyššího soudu souvisely s vnitroskupinovými akvizicemi podílů, jež se liší od dotyčné záležitosti. Oba rozsudky se netýkají výslovně otázky nepřímých akvizic podílů a nezabývají se existencí finančního goodwillu jako takového, jelikož existenci finančního goodwillu již posoudil předkládající soud a opravný prostředek se touto otázkou nezabývá. V této souvislosti zahrnovala správní praxe španělských správců daně při vymáhání daní nejprve posouzení přímého či nepřímého charakteru akvizic, bez ohledu na to, zda se jedná o vnitroskupinové akvizice, s cílem určit, zda vedou k daňovému zvýhodnění, či nikoli.

(110) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany zpochybnily rovněž tvrzení Komise uvedené v rozhodnutí o zahájení řízení ze dne 17. července 2013, že odpisy finančního goodwillu v souvislosti s nepřímými akvizicemi, které byly uplatněny v přiznání k dani, byly systematicky zamítány. Španělské orgány a zúčastněné třetí strany tvrdily, že uplatnění odpočtu nemohlo být systematicky zamítáno, jelikož španělský systém výběru daní je založen na „režimu samovyměření“ (tzv. *autoliquidación*).

(111) Komise zastává názor, že existence systému výběru daní založeného na režimu samovyměření nezbavuje opatření charakteru nové podpory. Skutečnost, že španělský systém výběru daní je založen na „režimu samovyměření“, nezaručuje správnost a zákonnost všech daňových operací, které dotyčná povinná osoba provede. Daňová správa je oprávněna ověřit a sledovat daňové operace v rámci režimu samovyměření, které provedou daňoví poplatníci. Jak uvedly španělské orgány, pokud byla u daňového poplatníka, který odepsal finanční goodwill získaný nepřímými akvizicemi, provedena daňová kontrola, neuznala daňová správa tento odpis finančního goodwillu v daňovém přiznání, které podala dotyčná společnost, neboť daňová správa musí v situacích, kdy u daňových poplatníků existují stejný skutkový stav a okolnosti, uplatňovat stejná kritéria. Existence daňového systému založeného na „režimu samovyměření“ není proto v rozporu s názorem Komise, že žádosti společností v souvislosti s odpisem finančního goodwillu v rámci nepřímých akvizic podílů byly systematicky zamítány.

(112) Skutečnost, že někteří daňoví poplatníci nebrali existující správní výklad v potaz a u nepřímých akvizic podílů odepisovali finanční goodwill, není pro účely této analýzy podstatná. Podle článku 89 zákona č. 58/2003 musí daňová správa použít kritéria obsažená v daňových výkladech, pokud u daňových poplatníků existují stejné skutečnosti a okolnosti. Daňoví poplatníci, kteří u nepřímých akvizic odepsali goodwill a u nichž byla následně provedena daňová kontrola, museli své daňové přiznání opravit.

(113) *Consultas* GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu potvrzují, že v době vydání prvního a druhého rozhodnutí a dokonce i po jejich přijetí (až do března 2012) se podle ustálené správní praxe španělských orgánů dotyčný daňový režim uplatňoval pouze na přímé akvizice podílů v provozních společnostech-nerezidentech, zatímco veškeré daňové odpočty u nepřímých akvizic podílů vyplývajících z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti byly systematicky zamítány. Komise se mimoto domnívá, že povaha španělského systému výběru daní, který je založen na režimu samovyměření, nemění skutečnost, že nový správní výklad rozšířil oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.

6.2 **Nový správní výklad nepředstavuje podstatnou změnu oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS**

(114) Španělské orgány i zúčastněné třetí strany tvrdily, že čl. 12 odst. 5 TRLIS neprošel podstatnými změnami a že správní výklad oblasti působnosti ustanovení nelze považovat za podstatnou změnu podpory. Skutečnost, že GŘ pro daně a hospodářský a správní soud správní výklad pozměnily, neovlivňuje oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.

([38]) Viz rozhodnutí *Audiencia Nacional* ze dne 13. října 2011 o opravném prostředku č. 432/2008.
([39]) Viz rozsudek španělského Nejvyššího soudu ze dne 24. června 2013, RJ/2013/5335.

(115) Rozšíření rozsahu daňového zvýhodnění (jež může znamenat poskytnutí státní podpory ve výši miliard eur) na nepřímé akvizice podílů představuje bezpochyby podstatnou změnu oblasti působnosti režimu ([40]).

(116) Ve skutečnosti došlo ke změně metody výpočtu finančního goodwillu, která byla přepracována tak, aby byl možný odpis finančního goodwillu získaného nepřímými akvizicemi podílů ve společnostech-nerezidentech prostřednictvím přímé akvizice podílů v holdingové společnosti. Tato změna metody výpočtu jednoznačně rozšířila oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.

6.2.1 *Metoda výpočtu finančního goodwillu*

(117) *Consultas* GŘ pro daně a judikatura hospodářského a správního soudu, jež španělské orgány Komisi předložily během správního a formálního vyšetřovacího řízení, dokládají, že od přijetí čl. 12 odst. 5 TRLIS v roce 2002 až do roku 2012 existovala ustálená správní praxe, která z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS vylučovala nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti. Doktrína GŘ pro daně a judikatura hospodářského a správního soudu původní výklad v zásadě odůvodňovala tímto:

(118) Goodwill je nehmotný majetek, který vzniká v případě, kdy jedna společnost získá jinou společnost, a rovná se rozdílu mezi kupní cenou a účetní hodnotou jejího čistého obchodního jmění. V důsledku vykonávání hospodářské činnosti je tento nehmotný majetek vytvořen na základě portfolia klientů, know-how, lidských zdrojů, zeměpisné polohy a prestiže společnosti, což vede k vyšší kupní ceně, než je stanovená účetní hodnota. Goodwill proto může vzniknout pouze v důsledku přímé akvizice provozní společnosti, tj. společnosti, která skutečně vykonává hospodářskou činnost. Goodwill naopak nelze získat z holdingové společnosti, jejímž hlavním účelem je vlastnictví akcií dceřiných provozních společností ([41]).

(119) Pokud cena zaplacená za podíl ve společnosti překročí jeho účetní hodnotu, může to být způsobeno dvěma různými důvody: 1. vlastní přidanou hodnotou majetku a práv společnosti nebo 2. příliš vysokou cenou v důsledku očekávaných vyšších příjmů v budoucnu. Posledně uvedená kategorie odpovídá finančnímu goodwillu ([42]).

(120) GŘ pro daně a hospodářský a správní soud používaly při výpočtu částky finančního goodwillu, tj. rozdílu mezi kupní cenou a účetní hodnotou podílu, který nelze přičíst čistému jmění společnosti-nerezidenta, tento čtyřfázový postup:

a) výpočet rozdílu mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou;

b) účetní hodnota by měla odrážet podíl na vlastním kapitálu, který odpovídá účasti společnosti, která je daňovým rezidentem, ve společnosti-nerezidentu;

c) rozdíl mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou by se měl do majetku společnosti-nerezidenta započítat do výše tržní hodnoty dotyčného majetku podle kritérií stanovených v pravidlech účetní konsolidace ([43]);

d) částka, která zbývá, představuje finanční goodwill, o nějž lze snížit daňový základ, a do maximálně do výše jedné dvacetiny jeho hodnoty ročně.

(121) Podle této metody výpočtu by se měl v případě, že společnost usazená ve Španělsku získá podíl v holdingové společnosti-nerezidentu, jejíž hlavní činností je vlastnictví akcií a správa majetku jiných provozních společností, rozdíl mezi kupní cenou a účetní hodnotou čistého jmění holdingové společnosti zaúčtovat jako majetek holdingové společnosti do výše tržní hodnoty dotyčného majetku. Jelikož aktiva holdingové společnosti představují podíly v dceřiných provozních společnostech-nerezidentech, rovná se tržní hodnota jejích aktiv kupní ceně akcií, a finanční goodwill proto nemůže vzniknout. Podle tohoto výkladu může finanční goodwill vzniknout pouze v důsledku přímé akvizice provozní společnosti.

(122) Správní výklad GŘ pro daně ze dne 21. března 2012 a následné usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 26. června 2012 rozšířily oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti. Podle španělských orgánů a jedné zúčastněné strany by se měla použít tato metoda výpočtu finančního goodwillu:

([40]) Je třeba rovněž zdůraznit, že novým výkladem uznaly GŘ pro daně a hospodářský a správní soud odklon od původního výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS, pokud jde o novou možnost použití tohoto ustanovení na nepřímé akvizice podílů (viz oddíl 2.3.2).
([41]) Viz usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 3. listopadu 2011, R.G.: 2842-09.
([42]) Viz usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 26. června 2012, R.G: 3637/2010 a 1439/2011.
([43]) Podle hospodářského a správního soudu články 23 a 24 královského dekretu č. 1815/1991.

(123) V případě nepřímé akvizice podílů v důsledku přímé akvizice podílů v holdingové společnosti je nutné provést konsolidaci s cílem převést goodwill vytvořený na druhé a další úrovni na úroveň holdingové společnosti. To se provede eliminací investice-vlastního kapitálu mezi nabývající a nabývanou společností. Za tímto účelem by se měl proces eliminace investice-vlastního kapitálu provést v různých fázích podle článku 30 královského dekretu č. 1815/1991:

a) Za prvé je nutné eliminovat investici-vlastní kapitál na úrovni společnosti, která nemá přímý podíl na vlastním kapitálu jiné společnosti. Podíl holdingové společnosti v dceřiné provozní společnosti je eliminován a hodnota tohoto podílu je v rozvaze holdingové společnosti nahrazena tržní hodnotou aktiv dceřiné provozní společnosti. V rozvaze holdingové společnosti vzniká v důsledku konsolidace rezerva, kterou představuje rozdíl mezi tržní hodnotou aktiv provozní společnosti a jejich účetní hodnotou.

b) Za druhé je třeba provést eliminaci investice-vlastního kapitálu rovněž v dalších fázích s přihlédnutím k výpočtu hodnoty vlastního kapitálu a rezerv v důsledku konsolidace, které vznikly v předchozích fázích.

(124) Finanční goodwill představuje část rozdílu mezi kupní cenou podílu a novou hodnotou vlastního kapitálu holdingové společnosti po konsolidaci, kterou nelze započítat do majetku holdingové společnosti. Pomocí této metody výpočtu se se všemi aktivy a závazky všech dceřiných společností ve vlastnictví holdingové společnosti zachází jako s aktivy a závazky jediné společnosti.

(125) Nová metoda výpočtu obsažená ve výkladu GŘ pro daně a usneseních hospodářského a správního soudu z roku 2012 proto vyžaduje předchozí simulaci ([44]) konsolidace, aby bylo možno převést aktiva provozní společnosti-nerezidenta (která vytváří goodwill) na úroveň holdingové společnosti podle kroků uvedených v článku 30 královského dekretu č. 1815/1991. Po této simulaci konsolidace lze rozdíl mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou započítat do majetku a práv holdingové společnosti-nerezidenta. Zbývající rozdíl představuje finanční goodwill, o který se sníží daňový základ. Tato metoda výpočtu proto zabraňuje vyrovnání mezi kupní cenou a tržní hodnotou aktiv (podílů) holdingové společnosti, jež vedlo k tomu, že na úrovni holdingové společnosti nevznikl žádný finanční goodwill.

(126) Spory ohledně výpočtu finančního goodwillu souvisejí s odkazem na pravidla konsolidace, který je uveden v čl. 12 odst. 5 TRLIS. Odkaz ve skutečnosti neupřesňuje, jaká konkrétní pravidla nebo předpisy týkající se účetní konsolidace by se měly při výpočtu konečné částky finančního goodwillu použít:

„Rozdíl mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou ke dni akvizice by se měl zaúčtovat do majetku a práv společnosti-nerezidenta v souladu s kritérii stanovenými v královském dekretu č. 1815/1991 o konsolidaci účetních závěrek.“ [Zdůraznění přidáno].

(127) Hospodářský a správní soud ve svých předchozích usneseních objasnil, že odkaz na pravidla účetní konsolidace byl uveden výslovně za účelem zaúčtování rozdílu mezi kupní cenou a účetní hodnotou podílu do majetku a práv společnosti-nerezidenta ([45]) a že čl. 12 odst. 5 TRLIS ve skutečnosti nevyžaduje konsolidaci účetních závěrek. V usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 3. listopadu 2011 je uvedeno, že „odkaz v čl. 12 odst. 5 TRLIS na královský dekret č. 1815/1991 (pravidla účetní konsolidace) byl uveden pouze za účelem připsání rozdílu mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou do majetku a práv společnosti-nerezidenta“.

(128) V případě akvizice podílů v holdingové společnosti představuje těžiště diskuse určení toho, která účetní hodnota by se pro účely výpočtu výše finančního goodwillu měla vzít v úvahu: účetní hodnota, která vyplývá z konsolidované účetní závěrky, nebo účetní hodnota vyplývající z individuální účetní závěrky. Tato volba může vést k velmi rozdílnému výsledku: pokud se na straně jedné odkazuje na účetní hodnotu uvedenou v individuální účetní závěrce, finanční goodwill v případě akvizice podílů v holdingové společnosti nevznikne; jestliže se na druhou stranu odkazuje na účetní hodnotu uvedenou v konsolidované účetní závěrce, pak na úrovni holdingové společnosti vznikne finanční goodwill.

([44]) Komise hovoří o simulaci konsolidace, jelikož jedním z požadavků článku 21 TRLIS je akvizice nejméně 5 % podílu. Tento procentní podíl nevyžaduje konsolidaci s nabývající společností.

([45]) Viz usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 3. listopadu 2011, R.G. 2842-09.

(129) Z usnesení hospodářského a správního soudu lze odvodit, že řada daňových poplatníků již požádala o odpis finančního goodwillu plynoucího z podílů získaných nepřímo na druhé a další úrovni a vyzvala daňovou správu, aby vzala v úvahu referenční hodnoty uvedené v konsolidovaných účetních závěrkách skupiny namísto hodnot v individuálních účetních závěrkách. Komise však podotýká, že GŘ pro daně a hospodářský a správní soud ve svém správním výkladu a usneseních do roku 2012 soustavně uváděly, že účetní hodnotou, kterou je třeba vzít v potaz, by měla být účetní hodnota uvedená v individuálních účetních závěrkách.

(130) Hospodářský a správní soud původně tvrdil, že daňová konsolidace a účetní konsolidace nejsou rovnocenné a stejně tak není pro daňové účely a pro účetní účely rovnocenný ani pojem konsolidovaná skupina ([46]). Jako příklad uvádí skutečnost, že španělský zákon o dani z příjmu právnických osob nezohledňuje zisk skupiny uvedený v konsolidované účetní závěrce, nýbrž agregované individuální zisky vykázané v individuálních účetních závěrkách. Důvodem je skutečnost, že účetní pravidla a daňová pravidla sledují různý cíl: zatímco účelem konsolidovaných účetních závěrek je informovat o hospodářské a finanční situaci skupiny; z daňového hlediska je důležité určit ekonomickou možnost zdanění skupiny ([47]). Pokud by se vzala v úvahu konsolidovaná účetní závěrka, mohlo by to vést k narušení výpočtu daňového základu. Může se například stát, že se investice uskutečnila v době, kdy společnost ještě nebyla součástí skupiny; nebo naopak může dojít k tomu, že se investice projevuje v konsolidované účetní závěrce i poté, co společnost již není součástí skupiny. Ačkoli čl. 12 odst. 5 TRLIS výslovně nevylučuje zohlednění účetní hodnoty uvedené v konsolidované účetní závěrce, účetní hodnotou, na níž odkazuje, by proto měla být účetní hodnota uvedená v individuální účetní závěrce nabyté společnosti-nerezidenta, v opačném případě by ustanovení výslovně odkazovalo na účetní pravidla, jak je tomu u ostatních ustanovení španělského zákona o dani z příjmu právnických osob.

(131) Komise zastává názor, že metoda výpočtu finančního goodwillu, na níž jsou založeny správní výklady, je neodmyslitelnou součástí čl. 12 odst. 5 TRLIS, která stanoví jeho oblast působnosti a právní účinky. Čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje sám o sobě metodu výpočtu finančního goodwillu: upřesňuje, jaké kroky je třeba provést za účelem získání částky, která představuje finanční goodwill. Je zřejmé, že úprava nebo změna této metody výpočtu, která znamená podstatnou změnu daňového zvýhodnění vyplývajícího z tohoto ustanovení, může mít přímý dopad na právní účinky daného ustanovení.

(132) Na základě původní metody výpočtu, kterou GŘ pro daně a hospodářský a správní soud soustavně používaly, byl vyvozen závěr, že účetní hodnotou, která se má vzít v potaz, by měla být účetní hodnota uvedená v individuální účetní závěrce nabyté společnosti-nerezidenta. Proto v rámci nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingových společnostech-nerezidentech nemohl vzniknout žádný goodwill (a tudíž ani finanční goodwill). Původní správní praxe povolovala pouze odpis finančního goodwillu získaného přímou akvizicí podílů v provozních společnostech.

(133) Nová metoda výpočtu obsažená ve správním výkladu GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu z roku 2012 rozšiřuje původní meze čl. 12 odst. 5 TRLIS a umožňuje odpis finančního goodwillu rovněž v rámci nepřímé akvizice podílů v důsledku přímé akvizice podílů v holdingové společnosti, s tím výsledkem, že společnosti, s ohledem na něž se v době vydání prvního a druhého rozhodnutí neusuzovalo, že opatření uplatňují na nepřímé akvizice, mohou nyní u těchto akvizic uplatnit odpočty.

(134) Komise rovněž uvádí, že tím, že je umožněn převod goodwillu vytvořeného na druhé nebo další úrovni na úroveň holdingové společnosti, není dodržen jeden z předpokladů čl. 12 odst. 5 TRLIS, a to vytvoření goodwillu získaného akvizicí podílu ve společnosti-nerezidentu ze strany společnosti usazené ve Španělsku. V tomto případě by byl goodwill vytvořen na druhé nebo další úrovni, kdy ani jedna ze společností není usazena ve Španělsku. [*Zdůraznění přidáno*]

(135) Závěrem se uvádí, že ačkoli se znění čl. 12 odst. 5 TRLIS a článku 21 TRLIS nezměnilo, Komise se domnívá, že nový správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS, který je založen na výše uvedené nové metodě výpočtu, představuje podstatnou změnu režimu, jelikož rozšiřuje původní oblast působnosti ustanovení a umožňuje odpis finančního goodwillu rovněž u nepřímých akvizic podílů vyplývajících z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti.

([46]) Viz usnesení hospodářského a správního soudu ze dne 17. února 2011, R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 a 4874-09.
([47]) Viz rozsudek španělského Nejvyššího soudu ze dne 24. června 2013, RJ/2013/5335.

6.2.2 *Důvody, které uvedly španělské orgány a zúčastněné třetí strany a které odůvodňují odklon od předchozího správního výkladu*

(136) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uznaly ([48]), že do změny správního výkladu v roce 2012 byl odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS v praxi použitelný pouze na přímé akvizice podílů ve společnostech-nerezidentech. Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uvedly řadu důvodů, aby opodstatnily změnu správní praxe v souvislosti s uplatňováním čl. 12 odst. 5 TRLIS.

(137) Tyto údajné důvody však nejsou relevantní. Důvody změny režimu státní podpory v roce 2012 nemohou nijak změnit rozsah šetření Komise, a tudíž ani oblast působnosti prvního a druhého rozhodnutí, která byla přijata v roce 2009 resp. 2011.

(138) Důvody, na něž španělské orgány poukazovaly původně při objasňování oblasti působnosti opatření během správního řízení, které vedlo k rozhodnutí o zahájení řízení v roce 2007, jakož i důvody obsažené v původních správních výkladech GŘ pro daně a usneseních hospodářského a správního soudu jsou v rozporu s důvody, které byly uvedeny během tohoto formálního vyšetřovacího řízení v souvislosti s tvrzením, že nový správní výklad nepředstavuje podporu.

(139) Důvody uváděné španělskými orgány a zúčastněnými třetími stranami však nijak neopodstatňují odklon od předchozího správního výkladu.

a) *Účel čl. 12 odst. 5 TRLIS: podpora internacionalizace španělských společností*

(140) Jak je uvedeno v připomínkách španělských orgánů, GŘ pro daně i hospodářský a správní soud odkazují při odůvodňování změny správního výkladu na účel čl. 12 odst. 5 TRLIS. Cílem zmíněného ustanovení je podpořit internacionalizaci a investice španělských společností v zahraničí. Vyloučení nepřímých akvizic by nebylo v souladu s tímto cílem.

(141) Rozdílné daňové zacházení s akvizicemi podílů v domácích a zahraničních společnostech stanovené v čl. 12 odst. 5 TRLIS, jehož cílem je podpora internacionalizace a investic španělských společností v zahraničí, bylo v prvním a druhém rozhodnutí prohlášeno za protiprávní podporu, která není slučitelná s vnitřním trhem. Komise se domnívá, že změnu správní praxe nelze odůvodnit účelem (internacionalizací španělských společností) určitého ustanovení (čl. 12 odst. 5 TRLIS), které již bylo v prvním a druhém rozhodnutí prohlášeno za protiprávní a neslučitelnou podporu.

b) *Odkazy na nepřímé akvizice v prvním a druhém rozhodnutí, parlamentních otázkách a tiskové zprávě o rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2007*

(142) Jedním z tvrzení, která španělské orgány a zúčastněné třetí strany předložily ke zpochybnění toho, že nový správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje novou podporu, je skutečnost, že znění prvního a druhého rozhodnutí Komise odkazuje na přímé i nepřímé akvizice podílů. Domnívají se proto, že nový správní výklad je v souladu s oběma rozhodnutími Komise.

(143) Komise nesouhlasí s tím, že tyto odkazy znamenají, že opatření nepředstavuje novou podporu. Důvodem zmiňování přímých i nepřímých akvizic podílů v prvním a druhém rozhodnutí je odkaz na článek 21 TRLIS v čl. 12 odst. 5 TRLIS, jelikož článek 21 výslovně uvádí, že výše podílu – přímého či nepřímého – na vlastním kapitálu společnosti-nerezidenta musí činit nejméně 5 %. Úkolem Komise nebylo v prvním a druhém rozhodnutí určit, jak by se mělo ustanovení španělského zákona o dani z příjmu právnických osob uplatňovat, nýbrž posoudit, zda toto ustanovení představuje státní podporu, a to s přihlédnutím ke způsobu, jakým bylo dotyčným členským státem uplatňováno v době oznámení.

(144) Mimoto je třeba uvést, že během formálního vyšetřovacího řízení, které vedlo k přijetí prvního a druhého rozhodnutí, se šetření zaměřilo na to, zda ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje státní podporu, či nikoli, a toto posouzení nevyžadovalo ověření, zda se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje na přímé i nepřímé akvizice. Diskuse ohledně zahrnutí nepřímých akvizic podílů vyvstala v rámci postupu zpětného získání podpory, kdy španělské orgány Komisi informovaly o změně předchozí správní praxe. Skutečnost, že Komise na samém počátku, před zahájením formálního vyšetřovacího řízení, v dopise útvarů Komise ze dne 26. března 2007 položila některé otázky ohledně oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS, není pro danou analýzu podstatná. V daném případě je rozhodující určení toho, jak španělské orgány uplatňovaly čl. 12 odst. 5 TRLIS v okamžiku přijetí prvního a druhého rozhodnutí.

([48]) Viz dopis ze dne 4. června 2007, který Španělsko zaslalo v reakci na žádost o informace ze dne 26. března 2007.

(145) V dotyčné záležitosti je třeba znovu připomenout rozsudek Soudního dvora ve věci *Kahla* ([49]), v němž se uvádí, že dosah rozhodnutí je třeba stanovit nejen s odkazem na samotný text uvedeného rozhodnutí, ale i s ohledem na režim podpor oznámený dotyčným členským státem. V tomto ohledu španělské orgány v dopise ze dne 4. června 2007 uvedly, že se oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje pouze na přímé akvizice podílů ve společnostech-nerezidentech. Neexistence výslovného odkazu na tento dopis v prvním a druhém rozhodnutí nemění skutečnost, že čl. 12 odst. 5 TRLIS byl od svého přijetí uplatňován s tím, že nepřímé akvizice podílů jsou z jeho oblasti působnosti vyloučeny.

(146) Z rozsudku Soudního dvora ve věci *Kahla* dále vyplývá, že při přijímání nového správního výkladu byly španělským orgánům známy informace, které byly obsaženy v dopise zaslaném Komisi, v němž bylo uvedeno, že odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS mohou využít pouze přímé akvizice podílů. Španělské orgány měly zajistit, aby bylo rozhodnutí provedeno v souladu s informacemi, které již poskytly útvarům Komise ([50]).

(147) Komise se domnívá, že působnost prvního a druhého rozhodnutí je určena nejen s ohledem na znění rozhodnutí, nýbrž i s ohledem na veškeré informace, které španělské orgány předložily a které měly popsat, jak je režim podpory uplatňován v době přijetí těchto dvou rozhodnutí.

(148) Otázka, zda byly zúčastněné třetí strany informovány o komunikaci mezi španělskými orgány a Komisí, či nikoli, je naprosto nepodstatná, pokud jde o to, zda nová správní praxe představuje novou podporu. Ačkoli nedošlo ke změně znění dotyčného ustanovení právních předpisů (čl. 12 odst. 5 TRLIS ve spojení s článkem 21 TRLIS), Komise se domnívá, že se omezení a podmínky na základě tohoto ustanovení změnily. Nový správní výklad ve skutečnosti rozšiřuje původní oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS a umožňuje odpis finančního goodwillu v případě nepřímé akvizice podílů prostřednictvím přímé akvizice podílů v holdingové společnosti. Tuto situaci předchozí správní výklad nepředpokládal a umožňoval pouze odpis finančního goodwillu získaného přímou akvizicí podílů v provozních společnostech.

(149) V rozsudku ve věci *Namur – Les Assurances* ([51]) Soudní dvůr uvedl, že jako nová podpora musí být oznámeny pouze úpravy, které zavádějí podstatné změny režimu podpory. Komise se domnívá, že nový správní výklad představuje podstatnou změnu režimu podpory, který Komise analyzovala v prvním a druhém rozhodnutí, jelikož omezení a podmínky byly ve výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS rozšířeny na situace, které do oblasti působnosti ustanovení původně nespadaly. Mimoto je třeba zmínit, že v dotyčné záležitosti nejde o určení, zda se podpora považuje za existující podporu nebo novou podporu. V prvním a druhém rozhodnutí již byl vyvozen závěr, že čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje protiprávní a neslučitelnou podporu. V daném případě je však důležité určit, zda oblast působnosti prvního a druhého rozhodnutí zahrnovala rovněž nepřímé podíly, které vyplývají z předchozí akvizice holdingové společnosti, aby bylo možno rozhodnout o existenci podpory, její slučitelnosti a existenci legitimního očekávání.

(150) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany tvrdily, že opatření nepředstavuje novou podporu, jelikož řada akvizic, které se uskutečnily před zahájením řízení v roce 2007, představovala nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti. Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uvedly, že odkazy na tyto akvizice v tiskové zprávě o rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2007 a v odpovědích Komise na písemné parlamentní otázky prokazují, že si Komise byla vědoma toho, že se jedná o nepřímé akvizice.

(151) Ačkoli akvizice zmíněné v odpovědích na písemné parlamentní otázky nebo v tiskové zprávě o rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2007 mohly představovat nepřímé akvizice, Komise nemohla vědět (přinejmenším u velké většiny operací), jaká je organizační struktura nabývaných společností, tj. zda jsou nabyté společnosti provozními společnostmi, či holdingovými společnostmi. Jak je uvedeno ve 128. bodě odůvodnění, dotyčná záležitost se zaměřovala na to, zda čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje protiprávní státní podporu kvůli rozdílnému daňovému zacházení s akvizicemi podílů v domácích a zahraničních společnostech, nebylo proto nutno posoudit

([49]) Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010 ve věci *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* v. Komise, C-537/08P, bod 44; viz rovněž rozsudek ve věci *Todaro Nunziatina*, C-138/09, Sb. rozh. 2010, bod 31.
([50]) Viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010 ve věci *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* v. Komise, C-537/08P, bod 44.
([51]) Viz rozsudek ze dne 9. srpna 1994 ve věci *Namur – Les assurances du credit* v. Komise, C-44/93.

organizační strukturu nabyté společnosti-nerezidenta. Rozlišování mezi přímými a nepřímými akvizicemi se pro účely posouzení vyžadovaného v prvním a druhém rozhodnutí nepokládalo za důležité. Toto rozlišování by však nezměnilo konečné hodnocení opatření jakožto státní podpory, jelikož Komise prohlásila opatření za selektivní z důvodu jeho podstatných znaků, tj. neumožnění odpisu finančního goodwillu v případě transakcí v rámci Španělska.

(152) Co se týká spojení podniků Iberdrola/Scottish Power, které bylo oznámeno Komisi ([52]), je třeba uvést, že Komise v 42. bodě odůvodnění rozhodnutí o spojení podniků uvedla, že pro účely daného rozhodnutí nebylo nutné ani vhodné určit, zda čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje státní podporu. Odpovědi Komise na písemné parlamentní otázky pocházely z doby před zahájením šetření týkajícího se daného režimu ([53]). V době poskytnutí odpovědí proto Komise nemohla mít a ani neměla na tuto věc názor ([54]).

(153) Pro účely posouzení státní podpory je důležité, jak bylo opatření uplatňováno dotyčným členským státem. Španělsko v této souvislosti uvedlo, že oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS byla omezena na přímé akvizice. To potvrzuje rovněž existence ustálené a relevantní správní praxe, která existovala až do roku 2012. Komise v tomto ohledu podotýká, že jak objasnil Soudní dvůr, Komise analyzuje režim tak, jak je uplatňován. V daném případě nelze zpochybnit, že ustálená správní praxe neumožňovala odpis finančního goodwillu v souvislosti s nepřímými akvizicemi.

c) *Křížový odkaz na článek 21 TRLIS*

(154) Dalším tvrzením, které předložily španělské orgány ([55]), je skutečnost, že čl. 12 odst. 5 TRLIS odkazuje na čl. 21 odst. 1 písm. c) bod ii), v němž je výslovně uvedeno, že se ustanovení vztahuje i na dividendy plynoucí z přímých nebo nepřímých podílů. Skutečnost, že se provozní společnost nachází na druhé nebo další úrovni, nemůže proto představovat překážku pro uplatnění odpočtu podle čl. 12 odst. 5 TRLIS. Jak však španělské orgány objasnily během správního řízení, které vedlo k přijetí rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2007, jedním z důvodů pro vyloučení nepřímých akvizic z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS je to, že článek 21 TRLIS rovněž vyžaduje, aby společnost-nerezident vykonávala hospodářskou činnost v zahraničí a aby podléhala podobné dani, jako je daň z příjmu právnických osob. Důvodem tohoto ustanovení jsou daňová pravidla, která mají zamezit zneužití a zabránit tomu, aby byly pro odpočet způsobilé společnosti usazené v daňových rájích nebo na územích s nulovým zdaněním. Jelikož holdingové společnosti nevykonávají hospodářskou činnost jako takovou, byly z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS vyloučeny.

(155) GŘ pro daně a hospodářský a správní soud ve svých původních správních výkladech a usneseních uvedly, že na úrovni holdingové společnosti nemůže goodwill (a tudíž ani finanční goodwill) vzniknout, jelikož tyto společnosti nevykonávají hospodářskou činnost v souladu s požadavky stanovenými v článku 21 TRLIS. Na úrovni holdingové společnosti proto nemůže vzniknout žádný finanční goodwill. GŘ pro daně a hospodářský a správní soud však svůj předchozí výklad v roce 2012 revidovaly a tvrdily, že požadavek na vykonávání hospodářské činnosti může být splněn, pokud se provozní společnost nachází na první úrovni nebo na druhé či dalších úrovních.

(156) Ačkoli článek 21 TRLIS výslovně odkazuje na nepřímé i přímé akvizice, skutečností je, že ustanovení čl. 21 písm. c) TRLIS vyžaduje, aby zisky pocházely z podnikatelských činností v zahraničí. Jak *Audiencia Nacional* ([56]) potvrdila ve svém rozhodnutí ze dne 6. února 2014, v případě, že cílová společnost-nerezident je holdingovou společností, jejímž hlavním účelem podnikání je vlastnictví akcií jiných provozních společností, tomu tak zjevně není.

([52]) COMP M.4517, bod 42.
([53]) Dopisem ze dne 4. června 2007 španělské orgány Komisi sdělily, že se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje pouze na přímé akvizice.
([54]) Mimoto je třeba uvést, že odpovědi na písemné parlamentní otázky výslovně nerozlišovaly mezi přímými a nepřímými akvizicemi.
([55]) Viz dopis ze dne 4. června 2007, který Španělsko zaslalo v reakci na žádost o informace ze dne 26. března 2007.
([56]) Viz rozhodnutí *Audiencia Nacional* ze dne 6. února 2014 o opravném prostředku č. 125/2011.

(157) Je třeba uvést, že článek 21 TRLIS byl původně navržen s cílem stanovit podmínky pro osvobození dividend a příjmů ze zahraničních zdrojů, které plynou z akvizic podílů ve společnostech-nerezidentech, od daně z příjmů právnických osob, aby se zamezilo mezinárodnímu dvojímu zdanění. V čl. 12 odst. 5 je uveden odkaz na toto ustanovení pouze s cílem analyzovat, zda příjem od nabyté společnosti-nerezidenta splňuje tato kritéria, aby mohla nabývající společnost odepsat finanční goodwill získaný touto transakcí. Extrapolace kritérií stanovených v článku 21 TRLIS by se proto měla provést s upozorněním, že účelem posledně uvedeného ustanovení je určení podmínek pro osvobození dividend a příjmů ze zahraničních zdrojů od daně.

(158) Jak španělské orgány uvedly ve svém dopise ze dne 4. června 2007, daňová správa musí sledovat uplatňování odpisu finančního goodwillu. Tuto kontrolu lze provádět pouze prostřednictvím společnosti usazené ve Španělsku, kdy španělská daňová správa může odpočet snadno sledovat, jelikož podíly jsou součástí majetku společnosti usazené ve Španělsku. Pro španělskou daňovou správu by bylo obtížnější sledovat goodwill vytvořený ve společnostech-nerezidentech nacházejících se na následných úrovních, u nichž jsou podíly zaúčtovány do majetku společností-nerezidentů, které nepodléhají kontrole ze strany španělské daňové správy.

(159) Tato nutnost sledovat uplatňování odpočtu v důsledku investice se projevuje v povinnosti obsažené v článku 15 prováděcího předpisu k zákonu o dani z příjmu právnických osob (RD1777/2004), který vyžaduje poskytnutí informací pouze o akvizici přímo nabyté společnosti, aby bylo možno uplatnit čl. 12 odst. 5 TRLIS. Pokud by se tento odpočet měl vztahovat i na nepřímé akvizice, bylo by logické, aby byly zahrnuty i nepřímé akvizice. Komise má za to, že omezením informační povinnosti na přímé akvizice vyloučil zákonodárce záměrně nepřímé akvizice podílů z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS. To potvrdilo rovněž GŘ pro daně, které uznává odklon od své předchozí doktríny navzdory povinnosti týkající se poskytování informací, která je stanovena v článku 15 předpisu č. RD1777/2004.

(160) Pro účely tohoto posouzení státní podpory je mimoto důležité to, jak bylo opatření uplatňováno dotyčným členským státem. Španělsko Komisi v této souvislosti objasnilo, že španělská daňová správa povolovala pouze odpisy finančního goodwillu získaného přímými akvizicemi podílů, a to částečně z toho důvodu, že článek 21 TRLIS jednoznačně vyžaduje vykonávání hospodářské činnosti, aby bylo možno použít čl. 12 odst. 5 TRLIS. Tato podmínka je splněna pouze u provozních společností, jelikož holdingové společnosti skutečnou hospodářskou činnost nevykonávají. Vzhledem k vysvětlení, které Španělsko poskytlo ohledně uplatňování dotyčného ustanovení, se Komise v době přijetí prvního a druhého rozhodnutí domnívala, že oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS je omezena na přímé akvizice podílů v provozních společnostech, což je skutečnost, kterou potvrzovala rovněž existence ustálené a relevantní správní praxe, která se uplatňovala až do roku 2012.

(161) Komise se domnívá, že navzdory odkazům na přímé a nepřímé akvizice v čl. 21 písm. c) bodu ii) TRLIS ustálená správní praxe GŘ pro daně, kterou podpořil rovněž hospodářský a správní soud, naznačuje, že nepřímé akvizice podílů byly z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS vyloučeny. Důvodem byla skutečnost, že holdingové společnosti nevykonávají hospodářskou činnost podle ustanovení čl. 21 písm. c) TRLIS, které vyžaduje, aby zisky pocházely z podnikatelských činností v zahraničí. Za účelem přehodnocení tohoto postoje rozšířily španělské orgány tvrzením, že se v čl. 21 v písm. c) bodu ii) TRLIS odkazuje na nepřímé akvizice, oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS na situace, které do ní nebyly v době vydání prvního a druhého rozhodnutí zahrnuty.

d) *Zásada rovného zacházení, zákazu diskriminace a daňové neutrality*

(162) Španělské orgány a některé zúčastněné třetí strany uvedly, že nepřímé akvizice podílů ve společnostech-nerezidentech vyplývající z akvizice podílů v holdingové společnosti jsou srovnatelné s přímými akvizicemi podílů v provozních společnostech. Z tohoto důvodu by v zájmu zajištění zásady rovného zacházení a zákazu diskriminace měly být závěry vyvozené v prvním a druhém rozhodnutí použitelné na přímé i nepřímé akvizice podílů.

(163) Zúčastněné třetí strany rovněž uvedly, že podle zásady daňové neutrality by se s investicí uskutečněnou jako přímá akvizice podílů v provozních společnostech a investicí uskutečněnou jako nepřímá akvizice podílů prostřednictvím holdingové společnosti mělo zacházet stejně. Zúčastněné třetí strany zejména uvedly, že vzhledem k potížím v souvislosti s mezinárodními podnikovými kombinacemi by nemělo být nutné provést fúzi (což je jediná situace, kdy lze z nepřímé akvizice podílů získat finanční goodwill) nebo víceúrovňovou fúzi.

(164) Nejprve se připomíná, že zásady rovného zacházení, zákazu diskriminace a daňové neutrality nejsou podstatné, pokud jde o oblast působnosti prvního a druhého rozhodnutí a konkrétně to, zda se tato rozhodnutí vztahují i na nepřímé akvizice.

(165) Komise každopádně podotýká, že z původního přístupu obsaženého ve správních výkladech GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu, který se uplatňoval před rokem 2012, vyplývá, že přímé a nepřímé akvizice podílů vyplývající z předchozí akvizice holdingové společnosti nebyly pro účely čl. 12 odst. 5 TRLIS srovnatelné.

(166) Důvodem odlišného zacházení v původním správním výkladu byla skutečnost, že v případě akvizice podílů v holdingové společnosti a následné nepřímé akvizice podílů v dceřiných provozních společnostech nebyl dodržen jeden z předpokladů čl. 12 odst. 5 TRLIS. Daňový pojem finanční goodwill je propojen s účetním pojmem goodwill. Goodwill vzniká, pokud cena zaplacená za společnost přesahuje účetní hodnotu jejího vlastního kapitálu. Tento rozdíl může mít dva různé důvody: 1. vlastní přidanou hodnotu majetku společnosti; 2. příliš vysokou cenu, která je uhrazena v očekávání dosažení vyšších příjmů v budoucnu. Posledně uvedená kategorie odpovídá finančnímu goodwillu. Goodwill, a tudíž i finanční goodwill, může vzniknout pouze u provozních společností, jelikož ty vykonávají hospodářskou činnost. Holdingové společnosti, jejichž hlavním účelem podnikání je vlastnictví akcií dceřiných provozních společností, skutečnou hospodářskou činnost nevykonávají, nemohou proto vytvářet goodwill. To prokazuje rovněž metoda výpočtu použitá v původních správních výkladech, která je nedílnou součástí čl. 12 odst. 5 TRLIS. Podle této metody výpočtu se tržní hodnota majetku holdingové společnosti (akcie dceřiných provozních společností-nerezidentů) rovná kupní ceně podílů, proto nemůže vzniknout žádný finanční goodwill. Skutečnost, že mezi kupní cenou a tržní hodnotou majetku (akcií) holdingové společnosti dochází k vyrovnání, je způsobena podstatným znakem holdingové společnosti, a to tím, že její aktiva tvoří akcie jiných dceřiných provozních společností.

(167) Španělské orgány v rámci správního řízení, které vedlo k rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2007, objasnily ([57]), že podle čl. 12 odst. 5 TRLIS je nezbytné získání pouze 5 % podílu na vlastním kapitálu společnosti-nerezidenta, což je procentní podíl, který nevyžaduje konsolidaci se společností-nerezidentem ani s následnými dceřinými společnostmi. Teprve po konsolidaci holdingové společnosti a jejích dceřiných provozních společností s nabývající mateřskou společností může v konsolidované účetní závěrce vzniknout finanční goodwill.

(168) Co se týká diskuse ohledně toho, zda vzít v úvahu hodnoty uvedené v konsolidované účetní závěrce nebo v individuálních účetních závěrkách, hospodářský a správní soud soustavně tvrdil, že referenčními hodnotami, které je nutno vzít v úvahu při výpočtu finančního goodwillu, jsou hodnoty uvedené v individuálních účetních závěrkách. Podle ustálené judikatury hospodářského a správního soudu je cíl daňových a účetních pravidel odlišný a zohlednění údajů uvedených v konsolidované účetní závěrce pro daňové účely by mohlo při výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS vést k narušení.

(169) Španělské orgány rovněž uvedly, že čl. 12 odst. 5 představuje způsob odpisu investice, jehož správa vyžaduje sledování ze strany daňové správy. Kontrolu odpisu lze provádět pouze prostřednictvím společnosti usazené ve Španělsku, jelikož podíly nacházející se na první úrovni jsou součástí majetku společnosti usazené ve Španělsku. Pro daňovou správu by bylo obtížnější kontrolovat finanční goodwill získaný ve společnostech-nerezidentech nacházejících se na druhé nebo další úrovni. V tomto případě jsou podíly zaúčtovány do majetku společností-nerezidentů, které nepodléhají kontrole ze strany španělské daňové správy.

(170) Podle judikatury Soudního dvora obecná zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně a aby s odlišnými situacemi nebylo zacházeno stejně, není-li takovéto zacházení objektivně zdůvodněno ([58]).

(171) Komise podotýká, že vyloučení nepřímých akvizic z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS, jak bylo stanoveno v původních správních výkladech, není (jak se zdá) výsledkem svévolných důvodů, nýbrž je odůvodněné povahou a logikou ustanovení a rovněž možností daň spravovat.

([57]) Viz dopis ze dne 4. června 2007, který Španělsko zaslalo v reakci na žádost o informace ze dne 26. března 2007.
([58]) Spojené věci *Salumi* a další, 66/79, 127/79 a 128/79, Recueil 1980, s. 1237, bod 14; věc *Niemann*, C-14/01, Recueil 2003, s. I-2279, bod 49.

(172) Komise chce zdůraznit, že pro účely tohoto posouzení státní podpory není důležité určit, zda původní správní výklady vedly k rozlišování mezi přímými a nepřímými akvizicemi nebo zda došlo k porušení zásady daňové neutrality. Jak již bylo uvedeno výše, úkolem Komise není v rozhodnutí určit, jak by se mělo ustanovení vnitrostátních právních předpisů uplatňovat. Komise musí posoudit, zda dotyčné ustanovení představuje státní podporu, a to s přihlédnutím ke způsobu jeho uplatňování ze strany vnitrostátních orgánů v době oznámení. V daném případě došlo jednoznačně k odklonu od předchozího správního výkladu a k rozšíření oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS zahrnutím situací, které se v původním správním výkladu nepředpokládaly.

e) *Zpětná účinnost opatření*

(173) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany zpochybnily zpětnou účinnost správního výkladu. Španělské orgány poukázaly na svá dřívější vysvětlení ([59]), že u akvizic provedených do dne 21. prosince 2007, u nichž finanční goodwill podléhá revizi, bude částka finančního goodwillu získaného nepřímými (a přímými) akvizicemi odečtena od daňového základu. Co se týká akvizic, které byly provedeny po 21. prosinci 2007, odpis finančního goodwillu získaného přímými i nepřímými akvizicemi nebude uznán.

(174) Španělské orgány uvedly, že podle článku 120 obecného daňového zákona č. 58/2003 ze dne 17. prosince mohou společnosti, které se domnívají, že daňové přiznání negativně ovlivnilo jejich legitimní zájmy, požádat o opravu daňového přiznání, a to podle platného postupu. Tento postup je stanoven v článcích 126 až 129 královského dekretu č. 1065/2007 ze dne 27. července ([60]). Společnost může v zásadě o opravu daňového přiznání požádat, jakmile bylo podáno a před tím, než daňová správa stanoví konečný daňový výměr (*liquidación definitiva*), nebo v případě jeho neexistence před uplynutím lhůty, v níž musí daňová správa stanovit výši daně, která má být vybrána. Podle článků 66 a 67 obecného daňového zákona činí lhůta pro podání žádosti o opravu daňového přiznání čtyři roky od posledního dne pro podání daňového přiznání.

(175) Španělské orgány připustily, že společnosti, které uskutečnily nepřímé akvizice podílů ve společnostech-nerezidentech do 21. prosince 2007 a které nezahrnuly odpis finančního goodwillu získaného nepřímými akvizicemi, mohou nyní svá daňová přiznání opravit za účelem odpisu finančního goodwillu získaného těmito akvizicemi. Společnosti, které ve svých minulých daňových přiznáních uplatnily odpis finančního goodwillu získaného nepřímými akvizicemi a u nichž již daňová správa vyměřila daň, nebudou moci požádat o opravu daňových přiznání, která již byla podána; jelikož je však odpočet rozložen na období dvaceti let, to těmto společnostem nebrání v odpisu finančního goodwillu v budoucích daňových přiznáních.

(176) Skutečnost, zdá má nové správní opatření zpětný účinek, či nikoli, nemá žádné právní důsledky, pokud jde o oblast působnosti prvního a druhého rozhodnutí, konkrétně otázku, zda se tato rozhodnutí vztahují rovněž na nepřímé akvizice.

(177) Nový správní výklad má každopádně zpětné právní účinky. Nový správní výklad ze dne 21. března 2012 lze uplatnit i na akvizice, které byly provedeny před tímto dnem.

6.3 **Slučitelnost podpory**

(178) Po zjištění, že dotyčný režim zahrnuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 Smlouvy, je nutné posoudit, zda lze pozměněný režim považovat za slučitelný s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 a 3 Smlouvy. Španělské orgány nepředložily v tomto ohledu žádné argumenty.

(179) Komise se domnívá, že nový správní výklad čl. 12 odst. 5 TRLIS nelze považovat za slučitelný s vnitřním trhem. Komise má v této souvislosti za to, že platí stejné odůvodnění jako v prvním a druhém rozhodnutí. Komise proto odkazuje na 140. bod odůvodnění a následující body odůvodnění prvního rozhodnutí a 166. bod odůvodnění a následující body odůvodnění druhého rozhodnutí.

([59]) Dopis ze dne 4. prosince 2012.
([60]) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(180) Pokud jde o použití čl. 107 odst. 3 písm. c), daňové odpočty podle čl. 12 odst. 5 TRLIS nesouvisejí s investicemi, vytvářením pracovních příležitostí ani s konkrétními projekty. Tyto daňové odpočty osvobozují dotyčné podniky od poplatků, které musí tyto podniky obvykle hradit, je proto třeba je považovat za provozní podporu. Provozní podpora zpravidla nespadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 3 písm. c), jelikož narušuje hospodářskou soutěž v odvětvích, v nichž je poskytována. Podporu nelze považovat za slučitelnou s vnitřním trhem, jelikož neusnadňuje rozvoj určitých hospodářských činností nebo hospodářských oblastí ani není časově omezená, nepředpokládá se její postupné snižování a není úměrná tomu, co je nezbytné k odstranění zvláštního hospodářského znevýhodnění dotyčných oblastí. Komise proto nemůže považovat opatření za slučitelné s vnitřním trhem.

B. LEGITIMNÍ OČEKÁVÁNÍ, PRÁVNÍ JISTOTA, ZÁSADA ESTOPPEL A NAVRÁCENÍ PODPORY

6.4 **Zásada estoppel a zásada právní jistoty**

(181) Komise se domnívá, že neexistuje důvod odklonit se od úvah, které byly uvedeny v rozhodnutí o zahájení řízení. Komise neporušila zásadu estoppel ani zásadu právní jistoty.

(182) „*Consulta vinculante*“ ze dne 21. prosince 2012, který zavedl nový správní výklad, je výsledkem volby španělských orgánů. Tento správní akt, který vedl k nové podpoře, která je poskytována protiprávně, aniž byla předem oznámena Komisi, představuje akt španělských orgánů, nikoli akt Komise. Zásada estoppel není proto relevantní.

(183) Co se týká údajného porušení zásady právní jistoty, Komise připomíná, že podle judikatury Evropského soudního dvora musí být dosah rozhodnutí o státní podpoře stanoven nejen s odkazem na samotný text rozhodnutí, ale i s ohledem na režim podpor oznámený a konkrétně uplatňovaný dotyčným členským státem ([61]).

(184) V této souvislosti se Komise domnívá, že i když mohlo dojít k porušení zásady právní jistoty, tuto zásadu porušilo Španělsko. Komise je mimoto přesvědčena, že by případná právní nejistota byla způsobena nepřesným a nejednoznačným zněním některých ustanovení režimu.

6.5 **Navrácení podpory**

(185) Sporné opatření bylo zavedeno, aniž by bylo předem oznámeno Komisi podle čl. 108 odst. 3 Smlouvy. Opatření proto představuje protiprávní podporu.

(186) Pokud je protiprávně poskytnutá státní podpora shledána za neslučitelnou s vnitřním trhem, je důsledkem takového zjištění to, že by příjemci měli podporu navrátit v souladu s článkem 14 nařízení (ES) č. 659/1999. Navrácení podpory má pokud možno obnovit konkurenční postavení, jaké existovalo před poskytnutím podpory. Částka, která má být získána zpět, by měla odstranit případnou hospodářskou výhodu, která byla příjemcům poskytnuta.

(187) Španělské orgány ani třetí strany nepředložily žádné argumenty, které by zdůvodnily obecný odklon od této základní zásady. Španělsko by proto mělo zajistit navrácení neslučitelné podpory.

(188) Pro daný rok a daného příjemce odpovídá hodnota podpory snížení daně na základě použití čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé akvizice podílů v provozních společnostech-nerezidentech, které vyplývají z předchozích akvizic podílů v holdingových společnostech.

6.6 **Legitimní očekávání**

(189) Španělské orgány a zúčastněné třetí strany uvedly, že by se legitimní očekávání, která byla uznána v prvním a druhém rozhodnutí, měla vztahovat i na nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti. V této souvislosti uvedly, že legitimní očekávání je nutno uznat kvůli odkazům na nepřímé akvizice ve znění prvního a druhého rozhodnutí, odpovědím na písemné parlamentní otázky a akvizicím zmíněným v tiskové zprávě o rozhodnutí o zahájení řízení z roku 2007.

([61]) Viz věc *Kahla Thüringen Porzellan GmbH*, C-537/08 P, bod 40 a následující body.

(190) Komise s tvrzeními, která předložily španělské orgány a zúčastněné třetí strany, nesouhlasí a domnívá se, že legitimní očekávání, která byla uznána v prvním a druhém rozhodnutí, nelze rozšířit na situace (nepřímé akvizice podílů vyplývající z akvizice podílů v holdingové společnosti), které v době přijetí těchto rozhodnutí do oblasti působnosti opatření nespadaly. Legitimní očekávání mohou být založena pouze na skutečnostech, které jsou známy v okamžiku přijetí rozhodnutí, a nikoli na budoucích událostech, jako je zavedení nového správního výkladu.

(191) V souladu s ustálenou judikaturou ([62]) je právo dovolávat se ochrany legitimního očekávání otevřeno každému subjektu, u kterého orgán Evropské unie tím, že mu poskytl konkrétní ujištění, vyvolal podloženou naději. Takovým ujištěním jsou bez ohledu na formu, ve které jsou sděleny, přesné, nepodmíněné a shodující se informace.

(192) Neexistenci výslovných omezení v dotyčném režimu podpory nelze považovat za přesné, nepodmíněné a shodující se ujištění, které Komise dotyčným podnikům poskytla s ohledem na uplatňování opatření rovněž na nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti. Neexistence těchto výslovných omezení proto nemohla u dotyčných podniků vyvolat legitimní očekávání, že opatření lze v souladu s právními předpisy použít i na nepřímé akvizice ([63]).

(193) I v případě, že by odkazy na nepřímé akvizice v prvním a druhém rozhodnutí mohly vyvolat u dotyčných podniků očekávání, je nutné posoudit, zda je očekávání vyvolané na tomto základě legitimní ([64]). Komise zastává názor, že se podniky, které provedly nepřímé akvizice, nemohou dovolávat legitimního očekávání, že se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahoval i na nepřímé akvizice podílů, jelikož si tyto podniky byly dobře vědomy správní praxe daňové správy a hospodářského a správního soudu, která byla zavedena do roku 2012. Těmto podnikům bylo známo, že daňový režim oznámený Komisi (čl. 12 odst. 5 TRLIS) byl v té době uplatňován tak, že z jeho oblasti působnosti byly vyloučeny nepřímé akvizice podílů vyplývající z přímé akvizice podílů v holdingové společnosti.

(194) Španělské orgány tvrdily, že existence restriktivního správního výkladu nesnižuje legitimní očekávání, které mohly hospodářské subjekty, jež provedly nepřímé akvizice podílů prostřednictvím akvizice podílů v holdingové společnosti, mít ohledně platnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS. Důvodem je 1. skutečnost, že čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje jednoznačné ustanovení; 2. výslovně odkazuje na článek 21 TRLIS, který zmiňuje přímé i nepřímé akvizice; 3. obsahuje výslovný odkaz na pravidla účetní konsolidace; 4. má podpořit mezinárodní investice španělských společností.

(195) Komise s výše uvedeným tvrzením nesouhlasí. Ukázalo se, že čl. 12 odst. 5 TRLIS nepředstavuje jednoznačné ustanovení, a to kvůli neurčitému odkazu na pravidla účetní konsolidace a nepřesné extrapolaci kritérií uvedených v článku 21 TRLIS. Článek 21 byl původně navržen s cílem stanovit podmínky pro osvobození dividend a příjmů ze zahraničních zdrojů od daně. Odkaz na nepřímé akvizice v článku 21 je v rozporu s požadavkem týkajícím se vykonávání hospodářské činnosti ze strany přímo nabyté společnosti. Legitimní očekávání se nemohou mimoto zakládat na důvodech režimu podpory, čl. 12 odst. 5 TRLIS, který již byl v prvním a druhém rozhodnutí prohlášen za protiprávní a neslučitelnou podporu, a to kvůli rozdílnému daňovému zacházení se zahraničními akvizicemi a domácími akvizicemi, které uskutečnily společnosti usazené ve Španělsku. Komise se domnívá, že nepřesný a nejednoznačný charakter ustanovení vedl ke sporům při jeho výkladu. Tuto kontroverzi dokládá většina *consultas* GŘ pro daně a usnesení hospodářského a správního soudu. Španělské orgány proto nemohou tvrdit, že navzdory restriktivnímu správnímu výkladu mohl čl. 12 odst. 5 TRLIS vyvolat u podniků, které provedly nepřímé akvizice podílů, legitimní očekávání.

(196) Co se týká konkrétně nabytí společnosti Scottish Power společností Iberdrola, Komise podotýká, že rozhodnutí o spojení (COMP M.4517) jednoznačně uvádělo, že pro účely rozhodnutí o spojení podniků není nutné ani vhodné určit, zda čl. 12 odst. 5 TRLIS představuje státní podporu (viz 42. bod odůvodnění zmíněného rozhodnutí).

([62]) Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. června 2006 ve věci Forum 187 ASBL, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. 2006, s. I-5479, bod 147.
([63]) Viz rozsudek ze dne16. prosince 2010 ve věci *Kahla Thüringen Porzellan GmbH* v. Komise, C-537/08P, bod 44.
([64]) Rozsudek Soudního dvora ze dne 22. června 2006 ve věci Forum 187 ASBL, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. 2006, s. I-5479, bod 159.

(197) Pokud jde o tvrzení Španělska a zúčastněných třetích stran, že odpovědi na písemné parlamentní otázky vyvolaly u příjemců podpory legitimní očekávání, Komise uvádí, že se písemné parlamentní otázky nezaměřovaly na rozlišování mezi přímou a nepřímou akvizicí, nýbrž se týkaly toho, zda může režim stanovený v čl. 12 odst. 5 TRLIS představovat státní podporu. Z odpovědí Komise na písemné parlamentní otázky nelze proto odvodit, že se vztahovaly na přímé i nepřímé akvizice.

(198) S ohledem na tvrzení, že první a druhé rozhodnutí vyvolala nová legitimní očekávání, jelikož obě tato rozhodnutí odkazují na nepřímé akvizice, Komise připomíná, že tyto odkazy byly výslovně uvedeny kvůli skutečnosti, že ustanovení vnitrostátních právních předpisů zmiňují přímé i nepřímé akvizice. Konkrétně čl. 12 odst. 5 TRLIS odkazuje na článek 21 TRLIS, který vyžaduje, aby španělská společnost přímo nebo nepřímo vlastnila ve společnosti-nerezidentu 5 % podíl nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku. Skutečnost, že španělské orgány uplatňovaly čl. 12 odst. 5 TRLIS pouze na přímé akvizice, nezpochybnilo Španělsko ani zúčastněné třetí strany. Jak již bylo uvedeno výše, Komise se proto může spolehnout na vysvětlení, která poskytl dotyčný členský stát, a mohla tudíž oprávněně předpokládat, že režim byl uplatňován tak, jak dotyčný členský stát uvedl.

(199) Komise se mimoto domnívá, že i když se komunikace mezi španělskými orgány a Komisí, v jejímž rámci bylo objasněno, že v praxi lze odepsat pouze finanční goodwill získaný přímými akvizicemi podílů v provozních společnostech, neodrazila ve znění rozhodnutí, nevyvolává to u příjemců podpory legitimní očekávání, že se čl. 12 odst. 5 TRLIS vztahuje i na nepřímé akvizice. Příjemcům podpory byla známa ustálená a systematická správní praxe, která z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS vylučovala nepřímé akvizice podílů prostřednictvím akvizice podílů v holdingové společnosti a která byla zavedena do roku 2012.

(200) Legitimní očekávání, která byla uznána v prvním a druhém rozhodnutí, nelze proto rozšířit na situace, jež v době vydání prvního a druhého rozhodnutí do oblasti působnosti sporného opatření nespadaly.

7. **ZÁVĚRY**

(201) Na základě výše uvedených skutečností se Komise domnívá, že nový správní výklad, jenž rozšířil oblast působnosti režimu, který již byl prohlášen za protiprávní a neslučitelnou podporu, aniž by byl oznámen Komisi, představuje protiprávní a neslučitelnou podporu ve smyslu článku 1 nařízení (ES) č. 659/1999.

(202) Komise nepovažuje opatření za slučitelné s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 a 3 Smlouvy.

(203) Příjemci by proto měli podporu navrátit v souladu s článkem 14 nařízení (ES) č. 659/1999,

PŘIJALA TOTO ROZHODNUTÍ:

Článek 1

Nový správní výklad přijatý Španělským královstvím, který rozšiřuje oblast působnosti čl. 12 odst. 5 královského legislativního dekretu č. 4/2004 ze dne 5. března 2004, jímž bylo konsolidováno znění španělského zákona o dani z příjmu právnických osob, za účelem zahrnutí nepřímých akvizic podílů ve společnostech-nerezidentech prostřednictvím přímé akvizice podílů v holdingových společnostech-nerezidentech a který Španělské království zavedlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem.

Článek 2

Jednotlivá podpora poskytnutá na základě režimu uvedeného v článku 1 nepředstavuje podporu, pokud v době poskytnutí splňuje podmínky stanovené nařízením přijatým podle článku 2 nařízení Rady (ES) č. 994/98 ([65]) a platným v době poskytnutí podpory.

([65]) Nařízení Rady (ES) č. 994/98 ze dne 7. května 1998 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na určité kategorie horizontální státní podpory (Úř. věst. L 142, 14.5.1998, s. 1).

Článek 3

Jednotlivá podpora poskytnutá na základě režimu uvedeného v článku 1, která v době poskytnutí splňuje podmínky stanovené nařízením přijatým podle článku 1 nařízení (ES) č. 994/98 nebo jiným schváleným režimem podpory, je slučitelná s vnitřním trhem do výše maximální intenzity podpory použitelné pro daný druh podpory.

Článek 4

1. Španělské království ukončí režim podpory uvedený v článku 1, pokud jde o podporu poskytnutou příjemcům při uskutečňování nepřímých akvizic podílů ve společnostech-nerezidentech prostřednictvím přímé akvizice podílů v holdingových společnostech, a to v rozsahu, v jakém je neslučitelný se společným trhem.

2. Španělské království zajistí, aby příjemci navrátili neslučitelnou podporu, která byla poskytnuta na základě režimu uvedeného v článku 1.

3. Částky, které mají být navráceny, jsou úročeny ode dne, kdy byly příjemcům dány k dispozici, do dne jejich skutečného navrácení.

4. Výše úroků se vypočte jako složený úrok podle kapitoly V nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ([66]).

5. S účinkem ode dne oznámení tohoto rozhodnutí zruší Španělské království všechny neprovedené platby podpory na základě režimu uvedeného v článku 1.

Článek 5

1. Navrácení podpory poskytnuté na základě režimu uvedeného v článku 1 se provede s okamžitým účinkem.

2. Španělské království zajistí, aby bylo toto rozhodnutí provedeno do čtyř měsíců ode dne oznámení tohoto rozhodnutí.

Článek 6

1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí předloží Španělské království Komisi tyto informace:

a) seznam příjemců, kteří obdrželi podporu na základě režimu uvedeného v článku 1, a celkovou částku podpory, kterou každý z nich obdržel na základě režimu;

b) celkovou částku (jistinu a úroky), kterou má každý příjemce navrátit;

c) podrobný popis opatření již přijatých a plánovaných k dosažení souladu s tímto rozhodnutím;

d) doklady prokazující, že příjemci bylo nařízeno podporu vrátit.

2. Španělské království je povinno Komisi průběžně informovat o pokroku při provádění vnitrostátních opatření přijatých k provedení tohoto rozhodnutí, dokud nebude podpora poskytnutá na základě režimu uvedeného v článku 1 navrácena. Na žádost Komise předloží Španělské království neprodleně informace o již přijatých a plánovaných opatřeních k dosažení souladu s tímto rozhodnutím. Poskytne rovněž podrobné informace o výši podpory a úrocích, které již příjemci vrátili.

Článek 7

Toto rozhodnutí je určeno Španělskému království.

V Bruselu dne 15. října 2014

Za Komisi
Joaquín ALMUNIA
místopředseda

([66]) Nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. L 140, 30.4.2004, s. 1).