ROZHODNUTIE KOMISIE (EÚ) 2015/314

z 15. októbra 2014

o štátnej pomoci SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 2/CP) poskytovanej Španielskom Schéma daňových odpisov finančného goodwillu v prípade nadobudnutia podielu v zahraničnom podniku

[oznámené pod číslom C(2014) 7280]

(Iba španielske znenie je autentické)

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 108 ods. 2 prvý pododsek,

so zreteľom na Dohodu o Európskom hospodárskom priestore, a najmä na jej článok 62 ods. 1 písm. a),

po výzve zúčastnených strán, aby predložili pripomienky v súlade s uvedenými ustanoveniami ([1]), a so zreteľom na tieto pripomienky,

keďže:

1. POSTUP

(1) Komisia prijala 28. októbra 2009 zamietavé rozhodnutie vyžadujúce vrátenie pomoci poskytnutej príjemcom španielskej schémy umožňujúcej daňové odpisy v súvislosti s nadobudnutím podielu v spoločnostiach, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v Španielsku (ďalej len „prvé rozhodnutie“) ([2]). Toto rozhodnutie bolo obmedzené na nadobudnutia v Únii a Komisia ponechala postup otvorený pre nadobudnutia mimo EÚ, keďže španielske orgány sa zaviazali poskytnúť nové údaje o údajných prekážkach pre cezhraničné fúzie mimo Únie.

(2) Komisia prijala 12. januára 2011 zamietavé rozhodnutie vyžadujúce vrátenie pomoci poskytnutej príjemcom na základe sporného právneho predpisu pri nadobudnutiach mimo EÚ (ďalej len „druhé rozhodnutie“) ([3]).

(3) Komisia sa však vzhľadom na existenciu oprávnených očakávaní rozhodla obmedziť rozsah povinnosti týkajúcej sa vrátenia pomoci stanovenej v prvom a druhom rozhodnutí.

(4) Španielske orgány informovali Komisiu emailom z 12. apríla 2012, že 21. marca 2012 prijali nový záväzný administratívny výklad ([4]) (ďalej len „consulta vinculante“) predmetnej schémy pomoci, ktorý sa má uplatniť aj na transakcie, ktoré sa uskutočnili pred týmto dátumom.

(5) Komisia listom zo 4. júla 2012 požiadala španielske orgány v rámci postupu vymáhania druhého rozhodnutia, aby vysvetlili viacero otázok týkajúcich sa nového administratívneho výkladu. Španielsko predložilo svoje pripomienky 5. septembra 2012.

(6) S ohľadom na tento nový administratívny výklad Komisia v októbri 2012 zaevidovala novú vec z úradnej moci ([5]) vo svojom registri štátnej pomoci.

([1]) Ú. v. EÚ C 258, 7.9.2013, s. 8.
([2]) Ú. v. EÚ L 7, 11.1.2011, s. 48.
([3]) Ú. v. EÚ L 135, 21.5.2011, s. 1.
([4]) Pozri Consulta vinculante V0608-12 z 21. marca 2012.
([5]) SA 35550 (12/CP).

(7) Komisia zaslala 29. októbra 2012 Španielsku list so žiadosťou o informácie. Španielske orgány poskytli požadované informácie 5. decembra 2012. Dňa 12. decembra 2012 sa konalo technické stretnutie Komisie a španielskych orgánov. Komisia po tomto stretnutí 19. decembra 2012 poslala Španielsku ďalší list v rámci postupu vymáhania, v ktorom uviedla aj svoje pochybnosti o oprávnenosti nového administratívneho výkladu. Španielsko predložilo svoje pripomienky 14. februára 2013.

(8) Komisia poslala španielskym orgánom 26. apríla 2013 list, v ktorom ich naliehavo žiadala o preskúmanie nového administratívneho výkladu schémy pomoci so zreteľom na pravidlá štátnej pomoci. Španielske orgány 31. mája 2013 odpovedali na list Komisie.

(9) Útvary Komisie informovali španielske orgány listom z 21. júna 2013, že Komisia zvažuje vydanie príkazu na pozastavenie akejkoľvek protiprávnej pomoci poskytnutej na základe nového administratívneho výkladu, a vyzvali ich, aby k tomu predložili svoje pripomienky. Španielsko požiadalo 26. júna 2013 o predĺženie lehoty, ktorú pôvodne stanovila Komisia, čo bolo v ten istý deň zamietnuté. Španielsko predložilo svoje pripomienky k príkazu na pozastavenie pomoci v liste z 1. júla 2013.

(10) Pretože zmenená schéma nebola notifikovaná v súlade s článkom 108 ods. 3 zmluvy a už sa uplatňovala pred prijatím predbežného schválenia zo strany Komisie podľa článku 107 zmluvy, opatrenie bolo zaevidované Komisiou v registri štátnej pomoci ako nenotifikovaná pomoc pod číslom SA. 35550 (13/NN).

(11) Komisia listom zo 17. júla 2013 informovala Španielsko, že sa v súvislosti s touto pomocou rozhodla začať konanie stanovené v článku 108 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

(12) Rozhodnutie Komisie o začatí konania bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([6]). Komisia vyzvala zainteresované strany, aby predložili svoje pripomienky.

(13) Komisia boli doručené pripomienky od španielskych orgánov a piatich zainteresovaných strán. Komisia postúpila pripomienky zainteresovaných tretích strán Španielsku, ktoré dostalo možnosť reagovať. Jeho pripomienky boli doručené prostredníctvom listov z 25. novembra 2013 a 20. decembra 2013.

(14) Komisia zaslala 26. marca 2014 Španielsku list so žiadosťou o informácie. Španielske orgány poskytli požadované informácie 7. mája 2014.

2. **OPIS OPATRENIA**

2.1. **Úvod**

a) *Článok 12 ods. 5 TRLIS*

(15) Právny základ predmetnej schémy pomoci je uvedený v španielskom zákone o dani z príjmu právnických osôb (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ďalej len „TRLIS“), najmä v jeho článku 12 ods. 5 v spojení s jeho článkom 21.

(16) Článkom 12 ods. 5 TRLIS, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2002, sa zaviedla možnosť pre spoločnosti, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, že si môžu zo základu dane z príjmu právnických osôb odpočítať finančný goodwill, ktorý vznikol nadobudnutím podielu v spoločnosti nerezidentovi, ktorej príjem je oprávnený na oslobodenie od dane stanovené v článku 21 TRLIS (predtým článok 20bis LIS).

(17) Finančný goodwill je vymedzený v článku 12 ods. 5 TRLIS ako časť rozdielu medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou k dátumu nadobudnutia, ktorá nebola zaúčtovaná do majetku a práv spoločnosti nerezidenta. Táto časť rozdielu je odpočítateľná od základu dane do ročného maxima jednej dvadsatiny jej hodnoty. Tým nie sú dotknuté uplatniteľné účtovné predpisy.

([6]) Pozri poznámku pod čiarou č. 1.

b) *Kritériá článku 21 TRLIS*

(18) V článku 21 TRLIS sú stanovené požiadavky, ktoré by mal spĺňať príjem spoločnosti nerezidenta, aby si spoločnosť rezident mohla uplatniť odpočet podľa článku 12 ods. 5 TRLIS:

a) percentuálna miera podielu – priameho alebo nepriameho – na vlastnom kapitáli spoločnosti nerezidenta musí byť najmenej 5 %. Okrem toho musí spoločnosť rezident vlastniť podiel najmenej jeden neprerušovaný rok ([7]);

b) na spoločnosť nerezidenta sa musí vzťahovať zahraničná daň podobná dani z príjmu právnických osôb. Táto podmienka sa pokladá za splnenú, ak krajina sídla cieľovej spoločnosti podpísala so Španielskom daňovú dohodu o zamedzení medzinárodného dvojitého zdaňovania s ustanovením o výmene informácií ([8]);

c) zisky by mali pochádzať z podnikateľských činností vykonávaných v zahraničí. Táto podmienka sa považuje za splnenú, keď najmenej 85 % spĺňa tieto kritériá ([9]):

i) príjmy spoločnosti nerezidenta sú dosahované v zahraničí a nemožno ich zahrnúť do základu dane z dôvodu uplatňovania medzinárodných pravidiel o daňovej transparentnosti. Príjmy sa považujú za vyhovujúce týmto požiadavkám, najmä keď pochádzajú z týchto činností:

— veľkoobchodná činnosť, keď sa tovar dodáva kupujúcim v krajine alebo na území, v ktorom je usadená spoločnosť nerezident, alebo v ktorejkoľvek inej krajine, alebo na území, ktoré sa nenachádza v Španielsku, pokiaľ tieto činnosti vykonáva spoločnosť nerezident,

— služby poskytované na území, kde má spoločnosť nerezident svoj daňový domicil, pokiaľ činnosti vykonáva spoločnosť nerezident,

— finančné služby poskytované klientom, ktorých daňový domicil sa nenachádza v Španielsku, pokiaľ činnosti vykonáva spoločnosť nerezident,

— poisťovacie služby týkajúce sa rizík, ktoré sa nenachádzajú v Španielsku, pokiaľ poisťovacie služby vykonáva spoločnosť nerezident;

ii) dividendy alebo podiely na zisku v spoločnostiach nerezidentoch, ktoré pochádzajú z nepriamych podielov spĺňajúcich kritériá stanovené v článku 21 ods. 1 písm. a) TRLIS. Ďalej kapitálové zisky vyplývajúce z prenosu podielov v spoločnostiach nerezidentoch, pokiaľ spĺňajú požiadavky článku 21 ods. 2 TRLIS.

(19) Je potrebné poznamenať, že v článku 12 ods. 5 je uvedený krížový odkaz na článok 21 TRLIS, pričom tento článok bol pôvodne vytvorený na stanovenie podmienok na oslobodenie dividend a príjmu zahraničného pôvodu, ktorý pochádza z nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch, od dane z príjmu právnických osôb s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu ([10]).

c) *Koncepcia finančného goodwillu*

(20) Finančný goodwill je fiškálna koncepcia, ktorú zaviedol španielsky zákonodarca v článku 12 ods. 5 TRLIS a ktorá je spojená s účtovnou koncepciou goodwillu.

(21) Goodwill je nehmotný majetok, ktorý predstavuje hodnotu dobre uznávaného obchodného mena, dobrých vzťahov so zákazníkmi, zručností zamestnancov a ďalších takýchto faktorov, pri ktorých možno predpokladať, že v budúcnosti prinesú väčší ako zrejmý zisk. Z účtovného hľadiska sa goodwill počíta ako rozdiel medzi kúpnou cenou spoločnosti a účtovnou hodnotou jej vlastného imania.

(22) Ak cena zaplatená za podiel v spoločnosti presahuje jeho účtovnú hodnotu, podľa informácií predložených španielskymi orgánmi to môže byť z dvoch dôvodov: 1. vnútornou pridanou hodnotou aktív spoločnosti; 2. nadmernou cenou zaplatenou z dôvodu očakávaní dosiahnutia vyšších príjmov v budúcnosti. Druhá kategória zodpovedá finančnému goodwillu.

([7]) Pozri článok 21 ods. 1 písm. a) TRLIS.
([8]) Pozri článok 21 ods. 1 písm. b) TRLIS.
([9]) Pozri článok 21 ods. 1 písm. c) TRLIS.
([10]) Článok 21 TRLIS s názvom Oslobodenie na zamedzenie medzinárodného dvojitého zdanenia dividend a príjmov zo zahraničných zdrojov, ktoré vyplývajú z prevodu cenných papierov reprezentujúcich vlastné imanie subjektov, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v Španielsku, sa nachádza v hlave IV TRLIS.

(23) Podľa článku 12 ods. 5 TRLIS by sa časť rozdielu medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou k dátumu nadobudnutia mala zaúčtovať do majetku a práv spoločnosti nerezidenta podľa kritérií stanovených v kráľovskom dekréte 1815/1991 o konsolidácii účtov. Finančný goodwill je časť tohto rozdielu, ktorá nebola zaúčtovaná do majetku a práv spoločnosti nerezidenta. Finančný goodwill možno odpočítať od základu dane do maximálnej výšky jednej dvadsatiny jeho hodnoty za rok.

(24) Na určenie výšky finančného goodwillu, ktorý možno odpočítať od základu dane, sa preto musia vykonať tieto kroky:

i) vypočítať rozdiel medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou podielu v spoločnosti nerezidentovi k dátumu nadobudnutia. Účtovná hodnota by mala vyjadrovať časť vlastného kapitálu, ktorá zodpovedá podielu a jeho účtovnej hodnote;

ii) zaúčtovať tento rozdiel do majetku a práv spoločnosti nerezidenta podľa kritérií stanovených v kráľovskom dekréte 1815/1991 o konsolidovaných účtovných závierkach;

iii) suma (tohto rozdielu), ktorú nebolo možné zaúčtovať do majetku a práv spoločnosti nerezidenta, je finančný goodwill. Možno ju odpočítať od základu dane do výšky jednej dvadsatiny za rok.

d) *Koncepcia priameho a nepriameho nadobudnutia*

(25) Priame nadobudnutie je, keď spoločnosť kúpi podiely na vlastnom kapitáli inej spoločnosti. Nepriame nadobudnutie je, keď spoločnosť kúpi podiely na vlastnom kapitáli inej spoločnosti na druhej alebo ďalšej úrovni v dôsledku predchádzajúceho priameho nadobudnutia. Nadobúdajúca spoločnosť teda nepriamo nadobudne podiely v spoločnostiach na druhej alebo ďalšej úrovni.

(26) Komisia však so zreteľom na informácie poskytnuté španielskymi orgánmi a tretími zainteresovanými stranami poznamenáva, že spor sa v predmetnej veci týka nepriameho nadobudnutia podielov v dôsledku priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti nerezidentovi. Holdingové spoločnosti sú v skutočnosti spoločnosti, ktorých hlavným podnikateľským cieľom je vlastniť podiely v iných aktívnych spoločnostiach. Holdingové spoločnosti nevykonávajú hospodársku činnosť ako takú, a preto nemôžu vytvárať goodwill (a teda žiadny finančný goodwill). Goodwill vytvárajú na ďalších úrovniach aktívne spoločnosti, ktoré vykonávajú hospodársku činnosť. V tejto veci ide preto o určenie, či podiely nadobudnuté nepriamo prostredníctvom priameho nadobudnutia podielu v holdingovej spoločnosti nerezidentovi môžu byť odpočítané od základu dane podľa článku 12 ods. 5 TRLIS.

2.2. **Zmeny znenia článku 12 ods. 5 TRLIS**

(27) Článok 12 má názov Opravné položky: strata hodnoty aktív. Jeho odsek 5 nadobudol účinnosť 1. januára 2002. Do španielskeho zákona o dani z príjmu právnických osôb 43/1995 z 27. decembra 1995 bol začlenený článkom 2 ods. 5 zákona 24/2001 z 27. decembra 2001 ([11]). Následne bol článok 12 ods. 5 TRLIS začlenený do kráľovského legislatívneho dekrétu 4/2004 z 5. marca 2004, ktorým sa ustanovuje konsolidovaná verzia španielskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb ([12]).

(28) Článok 12 ods. 5 TRLIS bol od svojho začlenenia do španielskeho zákona o dani z príjmu právnických osôb viackrát zmenený. V počiatočnom návrhu článku 12 ods. 5 TRLIS uvedenom v zákone 24/2001 bolo stanovené, že rozdiel medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou v čase nadobudnutia sa započítava do majetku a práv spoločnosti nerezidenta podľa kritérií stanovených v kráľovskom dekréte 1815/1991 z 20. decembra 1991 o konsolidácii účtov. V roku 2007 bol odkaz na „kráľovský dekrét 1815/1991 z 20. decembra 1991 o konsolidácii účtov“ nahradený odkazom na „metódu globálnej integrácie stanovenú v článku 46 Obchodného zákonníka a v ďalších vykonávacích predpisoch“.

([11]) Zákon 24/2001 z 27. decembra 2001 o opatreniach administratívneho, fiškálneho a sociálneho poriadku.
([12]) Kráľovský legislatívny dekrét 4/2004 z 5. marca 2004, konsolidované znenie španielskeho zákona o dani z príjmu právnických osôb.

(29) Podľa španielskych orgánov bola táto zmena výsledkom prijatia zákona 16/2007 zo 4. júla 2007 o reforme a prispôsobovaní účtovných predpisov na účely ich harmonizácie s právnymi predpismi EÚ ([13]). Prijatie zákona 16/2007 spôsobilo viaceré zmeny niektorých zákonov a ustanovení, ako napríklad článku 12 ods. 5 TRLIS. Keďže kráľovský dekrét 1815/1991 musel byť pre zmeny v účtovnej legislatíve zmenený a aktualizovaný, uviedol sa odkaz na Obchodný zákonník, čo je právny predpis vyššej právnej sily. Španielske orgány vysvetlili, že uvedená zmena je čisto technická: nezmenili sa ňou pravidlá konsolidácie ani spôsob výpočtu finančného goodwillu. Španielske orgány tvrdia, že na výpočet finančného goodwillu sa vždy používala metóda globálnej integrácie a že táto účtovná zásada je uvedená v kráľovskom dekréte 1815/1991 a aj v článku 46 španielskeho Obchodného zákonníka.

(30) Španielsko pridalo po prijatí prvého a druhého rozhodnutia nový odsek do článku 12 ods. 5 TRLIS, aby bol v súlade s týmito dvoma rozhodnutiami Komisie. Hoci článok 12 ods. 5 TRLIS bol vyhlásený za protiprávnu a nezlučiteľnú štátnu pomoc, nebol formálne zrušený, keďže ho stále mohli uplatňovať príjemcovia, ktorí majú oprávnené očakávania, že pomoc, ktorá bola poskytnutá, sa nebude vymáhať, a pre ktorú bolo v prvom a druhom rozhodnutí priznané prechodné obdobie.

(31) Španielsko začlenilo do článku 12 ods. 5 TRLIS tretiu odrážku, v ktorej je stanovené, že odpočet finančného goodwillu sa neuplatňuje na nadobudnutia podielov v spoločnostiach EÚ, ktoré nie sú rezidentmi, realizovaných po 21. decembri 2007 (bez toho, aby bol dotknutý článok 1 ods. 3 rozhodnutia Komisie z 28. októbra 2009 a článok 1 ods. 3 rozhodnutia Komisie z 12. januára 2011 pre nadobudnutia, pri ktorých bol neodvolateľný záväzok prijatý pred 21. decembrom 2007). Pokiaľ však ide o nadobudnutie väčšinových podielov v subjektoch, ktoré sú daňovými rezidentmi krajín mimo EÚ, ktoré boli nadobudnuté od 21. decembra 2007 do 21. mája 2011 (dátum uverejnenia druhého rozhodnutia v úradnom vestníku), odpočet sa mohol uplatniť, len ak bolo dokázané, že existujú jasné právne prekážky pre cezhraničné podnikové kombinácie v zmysle článku 1 ods. 4 a ods. 5 druhého rozhodnutia Komisie z 12. januára 2011.

2.3. **Administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS**

(32) V hlavnom právnom ustanovení, v článku 12 ods. 5 TRLIS, nie je zmienka o tom, či odpočet finančného goodwillu možno uplatniť na priame alebo nepriame nadobudnutia podielov. V článku 21 TRLIS je však zmienka o priamych a nepriamych podieloch, keď sa uvádzajú kritériá, ktoré by mal príjem spoločnosti nerezidenta spĺňať, aby si spoločnosť rezident mohla uplatniť odpočet podľa článku 12 ods. 5 TRLIS.

2.3.1. Prvotný administratívny výklad

(33) Španielske orgány počas administratívneho postupu, ktorý viedol k prijatiu rozhodnutia o začatí konania z roku 2007, Komisii vysvetlili, že stály administratívny postup španielskej daňovej správy (Dirección General de Tributos, ďalej len „DGT“), ako aj judikatúra Ústredného hospodárskeho a správneho súdu (Tribunal Económico y Administrativo Central, ďalej len „TEAC“) povoľovali odpočet finančného goodwillu, ktorý vyplýval len z priamych nadobudnutí podielov ([14]). Dôvody predložené španielskymi orgánmi boli takéto:

a) článok 12 ods. 5 TRLIS je metóda na odpisovanie investície, čo je odpisovanie, ktoré má priamy vplyv na základ dane. Riadenie odpisovania si vyžaduje kontrolu investície a túto kontrolu možno vykonávať len prostredníctvom priameho nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach na prvej úrovni;

b) požiadavky stanovené v článku 21 TRLIS na vykonávanie hospodárskej činnosti v zahraničí spoločnosťou nerezidentom a na uplatňovanie dane podobnej dani z príjmu právnických osôb sú založené na daňových predpisoch zameraných proti zneužívaniu;

c) článok 12 ods. 5 TRLIS je ďalej obmedzený na nadobudnutia realizované na prvej úrovni, pretože v článku 21 TRLIS sa vyžaduje len to, že na uplatnenie odpočtu podľa článku 12 ods. 5 TRLIS musí byť nadobudnutý podiel na vlastnom kapitáli spoločnosti nerezidenta v minimálnej výške 5 %. Z tejto percentuálnej miery nevyplýva konsolidácia so spoločnosťou nerezidentom na prvej úrovni ani konsolidácia s dcérskymi spoločnosťami spoločnosti nerezidenta na druhej alebo ďalšej úrovni. Goodwill na druhej alebo ďalšej úrovni môže vzniknúť až po konsolidácii;

([13]) Zákon 16/2007 zo 4. júla 2007 o reforme a prispôsobovaní pravidiel účtovania na účely ich medzinárodnej harmonizácie v súlade s pravidlami účtovania Európskej únie.

([14]) Pozri list zo 4. júna 2007, ktorý Španielsko zaslalo ako odpoveď na žiadosť o informácie z 26. marca 2007.

d) daňová správa musí okrem toho monitorovať uplatňovanie odpočtu finančného goodwillu. Túto kontrolu možno vykonávať len cez spoločnosť, ktorá je daňovým rezidentom v Španielsku. Španielska daňová správa môže v skutočnosti jednoducho monitorovať, či sú podiely na prvej úrovni, pretože podiely sú súčasťou aktív spoločnosti, ktorá je rezidentom v Španielsku. Pre španielsku daňovú správu by bolo omnoho zložitejšie monitorovať goodwill vyplývajúci zo spoločností nerezidentov na ďalších úrovniach, pretože podiely sa účtujú pod aktívami spoločností nerezidentov, ktoré nemusia podliehať kontrole zo strany španielskej daňovej správy.

(34) Španielske orgány boli v priebehu formálneho vyšetrovacieho konania, ktoré viedlo k prijatiu tohto rozhodnutia, požiadané, aby predložili zoznam administratívnych výkladov (consultas) daňovej správy, ktoré sa týkali uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS. Španielske orgány predložili ([15]) kópiu administratívnych výkladov 1490-02 zo 4. októbra 2002 a V0391-05 z 10. marca 2005 ([16]). Tieto administratívne výklady potvrdzujú, že DGT od prijatia článku 12 ods. 5 TRLIS jasne vylučovala nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti, z uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS.

(35) Španielske orgány boli tiež požiadané, aby predložili zoznam judikatúry TEAC, ktorá sa týkala uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS. Španielske orgány predložili ([17]) kópiu štyroch uznesení TEAC ([18]), ktoré potvrdili vylúčenie nepriamych nadobudnutí podielov vyplývajúcich z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti z rozsahu uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS. Odôvodnenie, ktoré bolo základom vylúčenia nepriamych nadobudnutí z uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS, ktoré bolo stanovené v consultas DGT a uzneseniach TEAC, možno zhrnúť takto:

a) jedna z požiadaviek článku 12 ods. 5 TRLIS je, že goodwill vyplývajúci z rozdielu kúpnej ceny podielov a ich účtovnej hodnoty by sa mal započítať do aktív nadobudnutej spoločnosti nerezidenta;

b) goodwill sa vytvára v aktívnych spoločnostiach. V dôsledku vykonávania hospodárskej činnosti sa v skutočnosti vytvára nehmotný majetok, ktorý pochádza z portfólia klientov, zo zemepisnej polohy, z know-how, ľudských zdrojov, dobrého mena atď. V konečnom dôsledku to vedie k vyššej kúpnej cene, ako je účtovná hodnota. Finančný goodwill preto môže pochádzať len z priameho nadobudnutia aktívnej spoločnosti ako rozdiel medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou, pokiaľ tento rozdiel nie je zapríčinený skrytou pridanou hodnotou, ktorú vytvárajú aktíva spoločnosti;

c) na určenie výšky finančného goodwillu (rozdiel medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou, ktorú nemožno pripísať vlastnému imaniu spoločnosti nerezidenta) je potrebné vykonať tieto tri kroky: 1. vypočítať rozdiel medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou. V účtovnej hodnote by mala byť vyjadrená časť vlastného kapitálu, ktorá zodpovedá podielu, ktorý spoločnosť rezident má v spoločnosti nerezidentovi; 2. rozdiel medzi týmito dvoma hodnotami by sa mal započítať do aktív spoločnosti nerezidenta do výšky trhovej hodnoty predmetného aktíva podľa kritérií stanovených v pravidlách o konsolidácií účtov ([19]); 3. suma, ktorá zostáva, je finančný goodwill, ktorý možno odpočítať od základu dane v maximálnej výške jednej dvadsatiny za rok;

d) holdingové spoločnosti sú subjekty, ktorých hlavným podnikateľským cieľom je vlastniť podiely v iných aktívnych subjektoch. Holdingové spoločnosti preto nevykonávajú podnikateľskú či hospodársku činnosť ako takú. Podľa článku 12 ods. 5 TRLIS platí, že ak spoločnosť, ktorá je rezidentom v Španielsku, nadobudne podiel v holdingovej spoločnosti nerezidentovi (ktorej hlavný predmet činnosti je vlastníctvo podielov a riadenie aktív iných aktívnych spoločností), rozdiel medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou vlastného kapitálu holdingovej spoločnosti by mal byť zaúčtovaný ako aktívum holdingovej spoločnosti do výšky trhovej hodnoty predmetného aktíva. Pretože aktívami holdingovej spoločnosti sú podiely v aktívnych spoločnostiach nerezidentoch, trhová hodnota jej aktív sa rovná kúpnej cene podielov, a preto nevzniká žiadny finančný goodwill. Podľa tohto výkladu môže finančný goodwill pochádzať len z priameho nadobudnutia aktívnej spoločnosti ako rozdiel medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou, pokiaľ tento rozdiel možno priamo pripísať vnútornej pridanej hodnote, ktorú vytvárajú majetok a práva nadobudnutej spoločnosti.

([15]) Pozri list španielskych orgánov zo 7. mája 2014 ako odpoveď na žiadosť o informácie z 26. marca 2014.
([16]) Podľa informácií, ktoré poskytli niektoré tretie zainteresované strany, existujú ďalšie administratívne výklady, ktoré sa týkajú článku 12 ods. 5 TRLIS, a to consultas vinculantes V316-05 a V2245-06.
([17]) Pozri poznámku pod čiarou č. 15.
([18]) Uznesenie 00/2842/2009; uznesenie 00/4872/2009 a spoločné uznesenia, uznesenie 00/5337/2009 a spoločné uznesenie; uznesenie 00/3637/2010 a spoločné uznesenie.
([19]) Články 23 a 24 kráľovského dekrétu 1815/1991.

(36) Španielske orgány aj po prijatí prvého a druhého rozhodnutia ([20]) pokračovali vo svojom stálom administratívnom postupe, ktorý povoľoval odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho výlučne z priamych nadobudnutí podielov v aktívnych spoločnostiach.

2.3.2. Nový administratívny výklad

(37) Po žiadosti španielskej spoločnosti o daňové stanovisko DGT prijala 21. marca 2012 záväzný výklad V0608-12 ([21]), v ktorom je stanovené, že podľa článku 12 ods. 5 TRLIS sa umožňuje odpočet finančného goodwillu pochádzajúceho nielen z priamych nadobudnutí podielov v aktívnych spoločnostiach, ale aj z nepriameho nadobudnutia podielov vyplývajúceho z predchádzajúceho priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti.

(38) DGT v uvedenom consulta vinculante uznala odklon od svojho prvotného výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS, pokiaľ ide o jeho uplatňovanie na nepriame nadobudnutia podielov. DGT v dôsledku toho zmenila kritérium, na ktorom zakladala svoje predchádzajúce odpovede na otázky španielskych spoločností k tejto téme.

(39) TEAC sa ďalej v uznesení z 26. júna 2012 ([22]) pridal k stanovisku prijatému DGT, pokiaľ ide o uplatňovanie článku 12 ods. 5 TRLIS na nepriame nadobudnutia podielov. Hoci uznesenie sa týkalo inej záležitosti a príslušným subjektom bola spoločnosť iná ako v uvedenom consulta vinculante DGT z 21. marca 2012, TEAC uznal odklon od svojej predchádzajúcej doktríny, keď rozšíril uplatňovanie odpočtu finančného goodwillu na nepriame nadobudnutia podielov vyplývajúcich z priameho nadobudnutia holdingovej spoločnosti.

(40) TEAC takisto uznáva odklon od svojej predchádzajúcej doktríny. Podľa TEAC vychádzala jeho predchádzajúca doktrína z povinnosti uvedenej v článku 15 kráľovského dekrétu 1777/2004, v ktorom bola len zmienka o priamo nadobudnutej spoločnosti. Rozporuplnosť týkajúca sa výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS a dve rozhodnutia prijaté Európskou komisiou však TEAC viedli k prehodnoteniu jeho predchádzajúcej doktríny. Dôvody, ktoré predložili DGT a TEAC, možno v podstate zhrnúť takto:

a) po prvé, DGT a TEAC sa odvolávajú na článok 21 ods. 1 písm. c) TRLIS ako na argument, že aj v prípade nepriamych nadobudnutí možno využiť odpočet podľa článku 12 ods. 5 TRLIS. Podľa DGT a TEAC môže byť požiadavka na vykonávanie hospodárskej činnosti splnená, aj keď je aktívna spoločnosť na druhej alebo ďalšej úrovni. DGT a TEAC sa odvolávajú najmä na článok 21 ods. 1 písm. c) druhú zarážku TRLIS, kde je výslovne uvedené, že ustanovenie sa vzťahuje aj na dividendy pochádzajúce z priamych alebo nepriamych podielov. DGT a TEAC konštatujú, že skutočnosť, že aktívna spoločnosť je na druhej alebo ďalšej úrovni, by nemala byť prekážkou v uplatňovaní odpočtu podľa článku 12 ods. 5 TRLIS;

b) po druhé, DGT a TEAC sa odvolávajú na princíp ustanovenia: keďže cieľom článku 12 ods. 5 TRLIS je podpora internacionalizácie a zahraničných investícií španielskych spoločností, vylúčenie investícií španielskych spoločností v holdingových spoločnostiach nerezidentoch z uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS by bolo v rozpore so zmyslom ustanovenia. DGT a TEAC navyše tvrdia, že z hospodárskej reality vyplýva, že nadobudnutie podielov v spoločnostiach nerezidentoch sa často realizuje prostredníctvom nadobudnutia holdingovej spoločnosti. Skutočnosť, že investícia sa uskutočňuje nadobudnutím podielov v holdingovej spoločnosti, je objektívna okolnosť, ktorá nezávisí od spoločnosti, ktorá nadobúda holdingovú spoločnosť, ale od štruktúry trhu. Prítomnosť sprostredkujúcich spoločností, ako sú holdingové spoločnosti, by nemala byť prekážkou pre uskutočňovanie investícií ani nemala by viesť k rozlišovaniu medzi rôznymi typmi nadobudnutia;

c) po tretie, DGT a TEAC argumentujú, že v texte prvého a druhého rozhodnutia Komisie sa stále odkazovalo na priame a nepriame nadobudnutia. DGT a TEAC z textu dvoch rozhodnutí usudzujú, že Európska komisia akceptuje odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z priameho aj nepriameho nadobudnutia podielov;

([20]) Pozri uznesenie TEAC z 3. novembra 2011; R.G. 2842-09.
([21]) Pozri tiež Consulta vinculante CV5615-12 z 25. októbra 2012, ktorej odôvodnenie je v podobnom duchu.
([22]) Uznesenie TEAC z 26. júna 2012; R.G.:00/3637/2010 a R.G.: 00/1439/2011.

d) po štvrté, DGT tiež uznala, že tento výklad je v rozpore s povinnosťou poskytovať informácie uvedenou v článku 15 vykonávacieho nariadenia zákona o dani z príjmu právnických osôb. V článku 15 nariadenia sa vyžaduje poskytovanie informácii výlučne o nadobudnutí priamo nadobudnutej spoločnosti, aby bolo možné uplatniť 12 ods. 5 TRLIS. Ak by tento odpočet bol uplatniteľný aj na nepriame nadobudnutia, v záujme lepšej transparentnosti by bolo logické začleniť aj nepriame nadobudnutia. To by však nemalo brániť širšiemu výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS;

e) na záver, na uplatnenie odpočtu na nepriame nadobudnutia je potrebné zmeniť nepriamy podiel na priamy podiel prostredníctvom predchádzajúcej fúzie. Z fiškálneho hľadiska by bolo rozdielne zaobchádzanie s nadobudnutím, ktoré vedie k podnikovej kombinácii, a s nadobudnutím podielov, ktoré nevedie k podnikovej kombinácii, v rozpore so zásadou daňovej neutrality. DGT a TEAC na záver uvádzajú, že odpočet by mal byť možný aj na rôznych úrovniach nadobudnutia podielov. V tejto súvislosti je potrebné prostredníctvom konsolidovanej súvahy alebo iného právneho prostriedku dokázať, že časť kúpnej ceny podielu zodpovedá finančnému goodwillu existujúcemu v „nepriamo“ nadobudnutom podiele aktívnej spoločnosti.

(41) Proti dvom uzneseniam TEAC 00/2842/2009 a 00/4871/2009 boli podané odvolania na španielsky špecializovaný najvyšší súd Audiencia Nacional. Audiencia Nacional vo svojom rozsudku zo 6. februára 2014 ([23]) nepodporila nový administratívny výklad a potvrdila prvotné kritériá používané DGT a TEAC, podľa ktorých boli nepriame nadobudnutia podielov vyplývajúce z priameho nadobudnutia podielu v holdingovej spoločnosti vylúčené z uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS. Audiencia Nacional vo svojom rozsudku usúdila, že goodwill, a teda finančný goodwill, môže vzniknúť iba v aktívnych spoločnostiach, ktoré vykonávajú hospodársku činnosť. Holdingové spoločnosti sú spoločnosti, ktorých hlavným cieľom je vlastniť podiely v iných aktívnych spoločnostiach. Pretože holdingové spoločnosti nevykonávajú hospodársku činnosť, nemôžu vytvárať goodwill (a teda finančný goodwill).

3. DÔVODY ZAČATIA KONANIA

(42) Komisia listom zo 17. júla 2013 informovala španielske orgány, že sa rozhodla začať konanie stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ, pokiaľ ide o účinky nového administratívneho výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS, ktorý španielske orgány zaviedli po prijatí prvého a druhého rozhodnutia.

(43) Komisia vo svojom rozhodnutí o začatí formálneho vyšetrovacieho konania usúdila, že týmto novým administratívnym výkladom sa zrejme rozširuje rozsah uplatňovania opatrenia, ktoré bolo predmetom vyšetrovania Komisie v prvom a druhom rozhodnutí, keďže opatrenie je teraz uplatniteľné nielen na finančný goodwill vyplývajúci z priamych nadobudnutí podielov v zahraničných spoločnostiach, ale aj na finančný goodwill vyplývajúci z nepriamych nadobudnutí.

(44) Komisia predbežne konštatovala, že novým administratívnym výkladom sa rozširuje rozsah uplatňovania schémy, ktorá už bola vyhlásená za protiprávnu a nezlučiteľnú pomoc bez toho, aby bola notifikovaná Komisii, takže predstavuje protiprávnu pomoc. Komisia vyjadrila pochybnosti, či sa pomoc môže považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom.

(45) Komisia predbežne usúdila, že pomoc by sa mala vymáhať a že oprávnené očakávania uznané v prvom a druhom rozhodnutí nemožno rozšíriť (so spätnou účinnosťou) na situácie (nepriame nadobudnutia), ktoré podľa stáleho administratívneho postupu španielskych orgánov neboli pokryté rozsahom uplatňovania sporného opatrenia v čase prvého a druhého rozhodnutia.

(46) Komisia sa rozhodla vydať príkaz na pozastavenie pomoci podľa článku 11 ods. 1 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 ([24]), v ktorom sa od španielskych orgánov vyžaduje pozastavenie akejkoľvek pomoci do vydania konečného rozhodnutia Komisie.

(47) Rozhodnutie o začatí konania bolo uverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* ([25]). Komisia vyzvala španielske orgány a zainteresované strany, aby predložili svoje pripomienky.

4. STANOVISKO ŠPANIELSKYCH ORGÁNOV A ZAINTERESOVANÝCH STRÁN

(48) Komisia dostala pripomienky od španielskych orgánov a piatich zainteresovaných tretích strán, konkrétne od spoločností Telefónica, Iberdrola, Santander, Abertis a Axa. Všetky zainteresované strany podporili stanovisko španielskych orgánov.

([23]) Pozri rozsudok Audiencia Nacional, odvolanie 125/2011, 6. februára 2014.
([24]) Nariadenie Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. ES L 83, 27.3.1999, s. 1).
([25]) Pozri poznámku pod čiarou č. 1.

(49) Španielske orgány ani zainteresované strany sa nestotožňujú s názorom Komisie, že nový administratívny výklad predstavuje novú pomoc, a domnievajú sa, že oprávnené nároky sú uplatniteľné aj s ohľadom na nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti.

A. PRVKY NOVEJ POMOCI V OPATRENÍ

(50) Podľa španielskych orgánov a piatich zainteresovaných strán nepredstavuje nový administratívny výklad novú pomoc z týchto dôvodov:

4.1. **Prvotný administratívny výklad nie je konečný a nie je rozhodujúcim a systematickým administratívnym postupom**

(51) Španielske orgány sa odvolali na prvotný administratívny výklad DGT uvedený v consultas 1490-02 zo 4. októbra 2002 a V0391-05 z 10. marca 2005, podľa ktorého sa povoľoval odpočet finančného goodwillu pre priame nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach nerezidentoch, pokiaľ príjem vytváraný spoločnosťou nerezidentom spĺňa podmienky stanovené v článku 21 TRLIS. Španielske orgány vysvetlili, že dôvody ich pôvodného administratívneho výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS v dvoch príslušných consultas boli, že v individuálnej účtovnej závierke holdingovej spoločnosti nemôže vzniknúť goodwill.

(52) Španielske orgány a zainteresované strany argumentujú, že administratívny výklad nie je rozhodujúci administratívny postup. Administratívne výklady DGT nie sú prameňom práva a nie sú záväzné pre súdy ani pre občanov; záväzné sú výlučne pre daňovú správu. Záväzný charakter znamená, že daňová správa musí používať rovnaké kritériá, ak sú skutočnosti a okolnosti daňovníkov totožné. Španielske orgány ďalej vysvetlili, že consulta 1490-02 nie je záväzná pre daňovú správu a má len informatívny charakter pre tretie strany. Consulta V0391-05 je záväzná pre daňovú správu. V prípade rozporu, pokiaľ ide o kritériá stanovené v administratívnom výklade, môže daňovník podať odvolanie na príslušné súdy. Vnútroštátne súdy preto nie sú viazané kritériami stanovenými v administratívnom výklade.

(53) Podľa španielskych orgánov Komisia v rozhodnutí o začatí konania nesprávne uvádza, že „nový výklad ministerstva financií bol potvrdený uznesením TEAC z 26. júna 2012“. DGT a TEAC sú nezávislé inštitúcie: DGT je súčasťou správy a Súdny dvor Európskej únie posúdil TEAC ako súdny orgán ([26]). TEAC skúma uplatňovanie daňových právnych predpisov a stanovuje doktrínu a kritériá, ktoré má uplatňovať zvyšok správy. Zainteresované tretie strany tvrdia, že TEAC nie je súd, ale subjekt začlenený v daňovej správe, závislý od ministerstva financií. Argumentujú tiež, že doktrína TEAC nie je súčasťou právneho poriadku. Hoci jeho doktrína je záväzná pre daňovú správu, podlieha kontrole súdov ďalších stupňov.

(54) Španielske orgány a zainteresované tretie strany tvrdia, že administratívny výklad a kritériá v ňom uvedené nie sú konečné a možno ich kedykoľvek zmeniť, pokiaľ to možno objektívne odôvodniť. Španielske orgány v tejto súvislosti odkazujú na článok 89 všeobecného daňového zákona 58/2003 zo 17. decembra, v ktorom sú stanovené právne účinky daňových výkladov:

a) odpoveď na žiadosť o výklad daňových ustanovení bude mať záväzné účinky pre daňovú správu;

b) pokiaľ sa nezmení judikatúra alebo právne predpisy uplatniteľné na vec, na príslušný subjekt sa uplatňujú kritériá uvedené v daňovom výklade;

c) daňová správa zodpovedná za vymáhanie daní by mala uplatňovať kritériá uvedené v daňových výkladoch, pokiaľ sú skutočnosti a okolnosti príslušného subjektu a adresáta administratívneho daňového výkladu totožné.

(55) Zainteresované tretie strany ďalej tvrdia, že prvotný administratívny výklad nemôže byť vymedzený ako ustálený postup daňovej správy. Podľa niektorých zainteresovaných tretích strán ho tvoria len štyri administratívne výklady a jedno uznesenie TEAC ([27]). Navyše, podľa niektorých zainteresovaných tretích strán sa administratívny výklad postupne menil už aj pred consulta DGT a uznesením TEAC z roku 2012, a to uznesením TEAC z 1. júna 2010 a rozsudkom Audiencia Nacional z 13. októbra 2011. Otázka analyzovaná v uznesení TEAC a v rozsudku Audiencia Nacional sa týkala uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS na nadobudnutie podielov v rámci skupiny. Rozsudok Audiencia Nacional z 13. októbra 2011 potvrdil Španielsky najvyšší súd v rozsudku z 24. júna 2013.

([26]) Pozri spojené veci C-110/98 a C-147/98 Galbalfrisa a iní.
([27]) Consultas 1490-02, V0391-05, V1316-05 a V2245-06; uznesenie TEAC zo 17. septembra 2011 č. 4871-09.

(56) Španielske orgány tiež uvádzajú, že žiadosti spoločností o odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z nepriamych nadobudnutí podielov neboli systematicky zamietané, ako je uvedené rozhodnutí Komisie o začatí konania z roku 2013. K systematickému zamietaniu nedochádzalo, lebo v systéme výberu daní sa od príslušného subjektu nevyžaduje, aby požiadal o uplatnenie článku 12 ods. 5 TRLIS. Systém výberu dane z príjmu právnických osôb je založený na systéme vlastného výmeru (autoliquidación), na základe ktorého musí príslušný subjekt prejsť všetky daňové operácie, ako je výklad právnych predpisov, kvalifikácia daňových operácií a výpočet konečnej výšky dane. Daňový orgán do tohto procesu nezasahuje. Daňová správa, ktorá nakoniec určí konečný daňový výmer, však môže kontrolovať a monitorovať daňové operácie vlastného výmeru.

(57) Španielske orgány a zainteresované tretie strany uvádzajú, že španielske spoločnosti napriek prvotnému administratívnemu výkladu DGT uplatňovali odpočet finančného goodwillu na nepriame nadobudnutia podielov. Títo daňovníci, ktorí boli presvedčení, že majú právo uplatňovať článok 12 ods. 5 TRLIS na nepriame nadobudnutia, ho podľa španielskych orgánov uplatňovali. Existencia odlišného výkladu DGT nebola prekážkou uplatňovaniu tohto článku: na jednej strane sa v prípade daňovníkov, u ktorých nebola vykonaná daňová kontrola, ich kritériá po uplynutí lehoty premlčania štyroch rokov *de facto* potvrdili; na druhej strane daňovníci, u ktorých bola vykonaná daňová kontrola, mohli podať odvolanie proti kritériám stanoveným DGT na súdy ďalších stupňov.

4.2. **Nový administratívny výklad nepredstavuje podstatnú zmenu rozsahu uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS**

(58) Španielske orgány a aj tretie zainteresované strany tvrdia, že článok 12 ods. 5 TRLIS neprešiel podstatnými zmenami a že administratívny výklad rozsahu pôsobnosti ustanovenia sa nemôže považovať za zmenu pomoci. Skutočnosť, že DGT zmenila administratívny výklad, neovplyvňuje rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS.

(59) Španielske orgány a zainteresované tretie strany argumentujú, že novým administratívnym výkladom sa nezmenil rozsah uplatňovania, pretože v článku 12 ods. 5 TRLIS už bol uvedený krížový odkaz na článok 21 TRLIS, v ktorom je v jeho odseku 1 písm. a) zmienka o priamych a nepriamych nadobudnutiach minimálne 5 % podielov. Táto požiadavka nebola zmenená od začlenenia článku 12 ods. 5 TRLIS do španielskeho zákona o dani z príjmu právnických osôb.

a) *Spôsob výpočtu finančného goodwillu*

(60) Jedna zo zainteresovaných strán namieta voči výroku Komisie v rozhodnutí o začatí konania, že viaceré situácie, na ktoré sa opatrenie pôvodne nevzťahovalo, sa dostali do rozsahu pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS. Zainteresovaná strana sa domnieva, že nadobudnutia podielov v holdingových spoločnostiach vždy spĺňali kritériá oprávnenosti tohto opatrenia a že podstata sporu týkajúceho sa uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS je v nezhodách súvisiacich s použitým spôsobom výpočtu. Táto zainteresovaná tretia strana sa domnieva, že pochopenie tejto otázky je kľúčové pre predmetnú vec.

(61) Zainteresovaná strana tvrdí, že výklad zásadne odlišný od výkladu, ktorý pôvodne prijali DGT a TEAC, bol odôvodnený pravidlami konsolidácie účtov. Podľa pravidiel konsolidácie účtov sa finančný goodwill musí počítať pomocou metódy integrovanej konsolidácie, na základe ktorej sa požaduje, že k aktívam a pasívam všetkých závislých spoločností, ktoré vlastní určitý subjekt, sa pristupuje, ako keby boli aktívami a pasívami jedného subjektu. Na základe tejto zásady sa podiel holdingovej spoločnosti v aktívnej dcérskej spoločnosti eliminuje a hodnota tohto podielu sa v súvahe holdingovej spoločnosti nahradí trhovou hodnotou aktív a pasív aktívnej spoločnosti. Potom, keď sa aktíva začlenia do aktív holdingovej spoločnosti, zaúčtuje sa v konsolidovanej súvahe holdingovej spoločnosti rezerva na sumu rovnú rozdielu medzi trhovou hodnotou aktív aktívnej dcérskej spoločnosti a ich účtovnou hodnotou. Takže rozdiel medzi cenou zaplatenou za podiel v holdingovej spoločnosti a vlastným imaním holdingovej spoločnosti po úplnej konsolidácii aktív jej aktívnej dcérskej spoločnosti sa zaúčtuje ako finančný goodwill holdingovej spoločnosti.

(62) Podľa tohto spôsobu výpočtu sa k aktívam holdingovej spoločnosti a aktívnych spoločností pristupuje ako k aktívam jednej spoločnosti. Preto si holdingová spoločnosť môže odpočítať finančný goodwill podľa článku 12 ods. 5 TRLIS.

b) *Dôvody na odklon od predchádzajúceho administratívneho výkladu*

(63) Španielske orgány a zainteresované tretie strany tiež uznávajú, že DGT a TEAC sa odklonili od svojho predchádzajúceho postupu, na základe ktorého bolo možné článok 12 ods. 5 TRLIS uplatniť len na priame nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach.

(64) Španielske orgány vysvetlili, že DGT a TEAC odôvodnili svoj odklon od predchádzajúceho administratívneho výkladu takto:

a) po prvé, článok 12 ods. 5 TRLIS vznikol ako súčasť súboru opatrení zameraných na podporu hospodárskeho rastu a internacionalizácie španielskych spoločností. Cieľom tohto opatrenia bola podpora španielskych investícií v zahraničí. Preto by bolo vylúčenie investícií španielskych spoločností v holdingových spoločnostiach nerezidentoch z uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS proti zámeru ustanovenia;

b) po druhé, v článku 12 ods. 5 TRLIS sa odkazuje na článok 21 TRLIS, kde je jasná zmienka o priamych a nepriamych nadobudnutiach podielov. Malo by sa to preto chápať tak, že článok 12 ods. 5 TRLIS sa vzťahuje aj na nepriame nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch prostredníctvom priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti nerezidentovi, pokiaľ sú splnené podmienky článku 21 TRLIS;

c) po tretie, v dvoch rozhodnutiach Komisie z rokov 2009 a 2011, ktoré sa týkali odpisov finančného goodwillu, sú zmienky o priamych a aj nepriamych nadobudnutiach podielov;

d) po štvrté, na uplatnenie odpočtu na nepriame nadobudnutia je potrebné zmeniť nepriamy podiel na priamy podiel pomocou predchádzajúcej fúzie. So zreteľom na zložité vytváranie kombinácií zahraničných podnikov by z fiškálneho hľadiska bolo rozdielne zaobchádzanie s nadobudnutím, ktoré vedie k podnikovej kombinácii, a s nadobudnutím podielov, ktoré nevedie k podnikovej kombinácii, v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Navyše skutočnosť, že investícia sa uskutočňuje nadobudnutím podielov v holdingovej spoločnosti, je objektívna okolnosť, ktorá nezávisí od spoločnosti, ktorá nadobúda holdingovú spoločnosť, ale skôr od štruktúry trhu.

c) *Odkazy na nepriame nadobudnutia v prvom a druhom rozhodnutí, parlamentných otázkach a tlačovej správe o rozhodnutí o začatí konania z roku 2007*

(65) Španielske orgány a zainteresované tretie strany tvrdia, že nový administratívny výklad uvedený v záväznom administratívnom výklade V0608-12 z 21. marca 2012 a v uznesení TEAC z 26. júna 2012 je v súlade s prvým a druhým rozhodnutím. Odráža sa to v dvoch aspektoch:

a) po prvé, v obidvoch rozhodnutiach Komisie sú viaceré zmienky o priamych a nepriamych nadobudnutiach. V obidvoch rozhodnutiach sa odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z priameho a aj nepriameho nadobudnutia podielov vyhlasuje za protiprávnu pomoc. Španielske orgány a zainteresované strany citujú viacero odsekov prvého a druhého rozhodnutia, v ktorých sú zmienky o priamych a nepriamych nadobudnutiach, a to odseky 21, 167, 170 a 175 prvého rozhodnutia a článok 1 prvého a druhého rozhodnutia;

b) po druhé sa zdá, že Komisia nepovažovala administratívny výklad za podstatný, keďže nie je spomenutý v texte prvého ani druhého rozhodnutia.

(66) Španielske orgány ďalej poznamenávajú, že útvary Komisie poslali 26. marca 2007, pred začatím formálneho vyšetrovacieho konania, list útvarov, v ktorom uviedli, že administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS sa zdá byť príliš reštriktívny.

(67) Španielske orgány tvrdia, že daňová správa a DGT pri prijímaní administratívneho výkladu V0608-12 z 21. marca a uznesenia TEAC z 26. júna 2012 dodržali zásadu jednotného výkladu práva EÚ, zásadu priameho účinku a prednosti práva EÚ. Vnútroštátne orgány, sudcovia a správa majú v skutočnosti vnútroštátne právne predpisy vždy uplatňovať v súlade s právom EÚ a sú viazaní zásadou lojálnej spolupráce stanovenou v článku 4 ZFEÚ.

(68) DGT a TEAC museli so zreteľom na záväzný charakter rozhodnutí prijatých Európskou komisiou pre ich príjemcu zmeniť svoje administratívne kritériá, pokiaľ ide o výklad článku 12 ods. 5 TRLIS. Administratívny výklad a uznesenie TEAC boli preto v úplnom súlade s textom a rozsahom pôsobnosti dvoch rozhodnutí Komisie, keďže sa na ne nevzťahovalo vymáhanie finančného goodwillu vyplývajúceho z priameho a nepriameho nadobudnutia, ktoré boli vykonané v období, keď Komisia uznala existenciu oprávnených očakávaní príjemcov, a ktoré spĺňali osobitné podmienky uvedené v prvom a druhom rozhodnutí.

(69) Španielske orgány a zainteresované tretie strany tvrdia, že Komisia dospela k nesprávnemu záveru, keď na predmetnú vec uplatňovala judikatúru Súdneho dvora vo veci Kahla ([28]) a vo veci Namur-Les Assurances de Credit ([29]). V rozsudku vo veci Kahla je uvedené, že akékoľvek doplňujúce informácie, ktoré si Komisia vyžiada na vyjasnenie rozsahu pôsobnosti opatrenia pomoci, sú súčasťou notifikovanej schémy pomoci. Španielske orgány tvrdia, že aj keď Komisia už vedela o administratívnom výklade, na základe ktorého sa vylučovalo uplatňovanie článku 12 ods. 5 TRLIS na nepriame nadobudnutia, Komisia sa o tom nezmieňuje v prvom a ani v druhom rozhodnutí. Komisia navyše napriek tomu, že vedela o administratívnom výklade, v obidvoch rozhodnutiach spomenula priame a nepriame nadobudnutia. Zainteresované strany tvrdia, že vôbec nevedeli o komunikácii medzi Komisiou a španielskymi orgánmi, podľa ktorej sa finančný goodwill v praxi môže uplatniť len v súvislosti s priamym nadobudnutím podielov.

(70) Súdny dvor v rozsudku Namur – Les Assurances stanovil, že oznamovať sa musia len zmeny, ktorými sa podstatne mení schéma pomoci. Podľa španielskych orgánov nejde o zmenu existujúceho opatrenia pomoci ani o novú pomoc, ak neboli zmenené právne ustanovenia, ktoré pôvodne obsahovali opatrenie pomoci, ako aj jeho obmedzenia a formy. Keďže predmetné právne ustanovenia – článok 12 ods. 5 TRLIS a článok 21 ods. 1 písm. a) TRLIS –, ich formy a obmedzenia neboli zmenené, z rozsudku Súdneho dvora preto možno vyvodiť, že nový výklad nemožno považovať za novú pomoc.

(71) Španielske orgány a zainteresované tretie strany ďalej tvrdia, že Komisia v prvom a druhom rozhodnutí uznala, že parlamentné otázky niektorých poslancov Európskeho parlamentu spôsobili začatie formálneho vyšetrovacieho konania. Tieto parlamentné otázky sa týkali väčšinou nepriamych nadobudnutí, t. j. nadobudnutí podielov v holdingovej spoločnosti nerezidentovi, ktorá zároveň mala podiely v aktívnych spoločnostiach nerezidentoch. Príkladmi takýchto nadobudnutí sú nadobudnutia spoločnosti O2 spoločnosťou Telefónica, spoločnosti Scottish Power Ltd spoločnosťou Iberdrola a spoločnosti Abbey National Bank spoločnosťou Banco Santander. Komisia si preto bola vedomá toho, že článok 12 ods. 5 TRLIS sa vzťahoval aj na nepriame nadobudnutia.

(72) Španielske orgány a zainteresované tretie strany ďalej tvrdia, že v tlačovej správe, ktorou Komisia informovala o začatí formálneho vyšetrovacieho konania v roku 2007, sa spomínali parlamentné otázky, v ktorých boli citované niektoré tieto transakcie, konkrétne nadobudnutie spoločnosti O2 spoločnosťou Telefónica, nadobudnutie spoločnosti Scottish Power Ltd spoločnosťou Iberdrola a ponuky spoločností Sacyr, Abertis a Cintra na koncesie na diaľnice vo Francúzsku. Spoločnosť Iberdrola okrem toho tvrdí, že Komisia schválila fúziu ([30]) spoločnosti Iberdrola so spoločnosťou Scottish Power, a preto Komisia musela vedieť, že spoločnosť Iberdrola nadobudla akcie holdingovej spoločnosti s aktívnymi dcérskymi spoločnosťami.

d) *Zásady rovnakého zaobchádzania, nediskriminácie a daňovej neutrality*

(73) Španielske orgány a niektoré zainteresované tretie strany sa domnievajú, že podľa zásady rovnakého zaobchádzania a nediskriminácie sa k porovnateľných faktickým situáciám nesmie pristupovať rozdielne a k rôznym faktickým situáciám sa nesmie pristupovať rovnako okrem prípadu, keď možno takéto zaobchádzanie objektívne odôvodniť.

(74) Španielske orgány a niektoré zainteresované tretie strany tvrdia, že nepriame nadobudnutie podielu v aktívnych spoločnostiach nerezidentoch, ktoré vyplýva z predchádzajúceho priameho nadobudnutia podielu v holdingovej spoločnosti, je porovnateľné s priamym nadobudnutím podielov v aktívnej spoločnosti. Preto by mali byť závery vyvodené v prvom a druhom rozhodnutí uplatniteľné na priame a aj nepriame nadobudnutia. Znamenalo by to, že administratívny výklad, ktorý sa vzťahuje na nepriame nadobudnutia, by mal byť takisto vyhlásený za protiprávnu a nezlučiteľnú pomoc a Komisia by mala automaticky uznať aj existenciu oprávnených očakávaní, pokiaľ ide o nepriame nadobudnutia podielov vykonané od 1. januára 2002 do 21. decembra 2007 (21. mája 2011), v súlade s podmienkami stanovenými v článku 1 prvého a druhého rozhodnutia.

([28]) Pozri rozsudok C-537/08P zo 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan GmbH/Komisia.
([29]) Pozri rozsudok C-44/93 z 9. augusta 1994, Namur – Les assurances du credit/Komisia.
([30]) Fúzia COMP M.4517 – Iberdrola/Scottish Power.

(75) Zainteresované tretie strany sa odvolávajú aj na zásadu daňovej neutrality. Podľa zásady daňovej neutrality sa vyžaduje rovnaké zaobchádzanie s investíciami bez ohľadu na prostriedky realizácie investície. Finančný goodwill môže v prípade nepriameho nadobudnutia podielov vyplynúť z nepriameho nadobudnutia podielov, len ak sa nepriame nadobudnutie premení na priame nadobudnutie prostredníctvom fúzie, v ktorej spoločnosť rezident nadobudne spoločnosť nerezidenta. So zreteľom na ťažkosti medzinárodných podnikových kombinácií by na vznik finančného goodwillu nemalo byť potrebné vykonať fúziu s aktívnou spoločnosťou nerezidentom. Z rovnakého dôvodu by nemalo byť potrebné vykonať fúziu na viacerých úrovniach medzi materskou spoločnosťou a holdingovou spoločnosťou nerezidentom, ktorá sa zároveň zlúči so svojou aktívnou dcérskou spoločnosťou. Z logiky zásady daňovej neutrality preto vyplýva, že článok 12 ods. 5 TRLIS sa vzťahuje na priame a aj nepriame nadobudnutia.

e) *Nový administratívny výklad bez spätnej účinnosti*

(76) Španielske orgány a zainteresované tretie strany namietajú aj voči vyjadreniu uvedenému v rozhodnutí o začatí konania z roku 2013, ktoré sa týka spätnej účinnosti administratívneho výkladu. Podľa španielskych orgánov spätná účinnosť existuje len v súvislosti s právnymi ustanoveniami alebo právnymi aktmi, ktoré majú právne účinky pre tretie strany. Podľa Španielskeho najvyššieho súdu nie je administratívny výklad, ako napríklad daňové stanovisko, právny akt, ale len procedurálny akt. Príslušný subjekt sa nemôže odvolať proti daňovým stanoviskám a ich účel je čisto informatívny. Keďže nemôžu mať právne účinky, nemôžu mať spätnú účinnosť. Zainteresované tretie strany súhlasia s tým, že opatrenie nemá spätnú účinnosť. Po prvé, daňové výklady predkladajú daňovníci, ktorých dane ešte neboli vymerané a vybraté. Po druhé, mnohí daňovníci nebrali do úvahy počiatočné kritériá uvedené v administratívnom výklade a uplatnili odpočet finančného goodwillu uvedený v článku 12 ods. 5 TRLIS na nepriame nadobudnutia podielov.

B. OPRÁVNENÉ OČAKÁVANIA, PRÁVNA ISTOTA A ZÁSADA „ESTOPPEL“

(77) Podľa španielskych orgánov platí, že ak Komisia určí, že nový administratívny výklad týkajúci sa článku 12 ods. 5 TRLIS je protiprávna nová pomoc, na nepriame nadobudnutia podielov by sa mali vzťahovať rovnaké závery vyvodené v článku 1 prvého a druhého rozhodnutia týkajúce sa oprávnených očakávaní.

(78) Na odôvodnenie nevymáhania pomoci v predmetnej veci z dôvodu existencie oprávnených očakávaní sa španielske orgány odvolávajú na článok 14 ods. 1 nariadenia (ES) č. 659/1999, podľa ktorého Komisia nevymáha pomoc, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Spoločenstva.

(79) Podľa španielskych orgánov a zainteresovaných strán tieto akty Komisie podporili vznik oprávnených očakávaní príjemcov pomoci:

a) Komisia vyvolala nové oprávnené očakávania subjektov, ktoré vykonali nepriame nadobudnutia podielov spĺňajúce podmienky stanovené v dvoch rozhodnutiach Komisie, a to z dôvodu neustálych zmienok o nepriamych nadobudnutiach v prvom a druhom rozhodnutí. Pri uznaní oprávnených očakávaní v prvom rozhodnutí (odseky 164 až 167) a v druhom rozhodnutí (odseky 190 až 193) sa v skutočnosti spomínali priame aj nepriame nadobudnutia;

b) v odpovediach, ktoré uviedla Komisia na písomné parlamentné otázky poslancov EP Erika Mejiera, Sharon Bowlesovej a Davida Martína ([31]) týkajúce sa skutočnosti, či predmetné opatrenie možno považovať za pomoc, sa výslovne spomína nadobudnutie spoločnosti O2 spoločnosťou Telefónica, ponuky spoločností Abertis, Cintra a Sacyr týkajúce sa francúzskych diaľnic a nadobudnutie spoločnosti Scottish Power spoločnosťou Iberdrola. V prvom a druhom rozhodnutí sa uznáva, že odpovede na tieto parlamentné otázky vytvorili oprávnené očakávania. Španielske orgány a zainteresované tretie strany sa domnievajú, že týmito odpoveďami sa nielenže výslovne neobmedzuje uplatňovanie článku 12 ods. 5 TRLIS na priame nadobudnutia, ale vzhľadom na štruktúru nadobudnutých skupín spoločností bolo možné predpokladať, že sa vzťahujú aj na nepriame nadobudnutia. Španielske orgány a zainteresované tretie strany osobitne pripomínajú fúziu spoločnosti Scottish Power a spoločnosti Iberdrola, ktorú schválila Komisia. Španielske orgány a zainteresované tretie strany sa teda domnievajú, že Komisia na základe informácií poskytnutých útvarmi GR pre hospodársku súťaž vedela, že toto nadobudnutie bolo nepriame nadobudnutie podielu v spoločnosti nerezidentovi vyplývajúce z predchádzajúceho nadobudnutia holdingovej spoločnosti. Obozretný a starostlivý hospodársky subjekt preto na základe odpovedí poskytnutých poslancom EP nemohol usúdiť, že sa týkali len priameho nadobudnutia podielov.

([31]) Písomné otázky E-4431/05 a E-4772/05.

(80) Existenciou predchádzajúceho reštriktívneho administratívneho výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS nie sú podľa španielskych orgánov ovplyvnené oprávnené očakávania príjemcov, ktorí nepriamo nadobudli podiely. Príčinou je skutočnosť, že článok 12 ods. 5 TRLIS je jasné ustanovenie, obsahuje odkaz na pravidlá konsolidácie účtov a je zameraný na podporu španielskych investícií v zahraničí za podmienky, že sa vykonáva určitý vplyv na činnosť nadobudnutej spoločnosti a spoločnosť vykonáva hospodárske činnosti.

(81) Podľa zainteresovaných tretích strán sa internými diskusiami medzi Komisiou a španielskymi orgánmi v rámci formálneho vyšetrovacieho konania nemenia oprávnené očakávania príjemcov opatrenia pomoci. Tieto interné diskusie mohli zapríčiniť právne účinky voči tretím stranám, ak by boli bývali vyjadrené v texte rozhodnutí.

(82) Zainteresované tretie strany tvrdia, že Komisia porušila zásadu „estoppel“, podľa ktorej Komisia nemôže konať proti vlastným aktom alebo opatreniam. Komisia v prvom a druhom rozhodnutí ustavične spomínala nepriame nadobudnutia. Komisia by preto nemala meniť počiatočnú záruku poskytnutú v tomto právnom opatrení s argumentáciou, že daňová správa zmenila výklad ustanovenia.

(83) Zainteresované tretie strany tiež tvrdia, že Komisia porušuje zásadu právnej istoty. Komisia okrem toho, že opakovane spomína priame a nepriame nadobudnutia, v texte dvoch rozhodnutí nespomína administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS. Zainteresované tretie strany sa domnievajú, že starostlivý a obozretný subjekt na základe textu rozhodnutí verí, že rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS zahŕňa nepriame nadobudnutia.

5. **PRIPOMIENKY ŠPANIELSKA K PRIPOMIENKAM TRETÍCH STRÁN**

(84) Španielske orgány poznamenávajú, že všetky zainteresované tretie strany sa stotožňujú s tým istým stanoviskom a podporujú argumenty predložené španielskymi orgánmi.

(85) Španielske orgány opakujú, že nový administratívny výklad DGT uvedený v consulta V0608/12 z 21. marca 2012 a uznesení TEAC z 26. júna 2012 nepredstavujú novú pomoc. Odpovede na daňové stanoviská ani uznesenia TEAC nespôsobujú právne účinky.

(86) Rozsudkom, ktorý prijal Španielsky najvyšší súd 24. júna 2013, je preukázané, že finančný goodwill by sa mal vypočítavať s ohľadom na pravidlá konsolidácie účtov bez ohľadu na to, či nadobudnuté spoločnosti nerezidenti majú konsolidované alebo individuálne účtovné závierky. Hoci predmetom tohto rozsudku nebolo to, či sa článok 12 ods. 5 TRLIS vzťahuje na priame alebo nepriame nadobudnutia, skutočnosť, že sa odkazuje na účtovné pravidlá, znamená, že na účely článku 12 ods. 5 TRLIS by sa k priamym a nepriamym nadobudnutiam malo pristupovať podobne.

(87) Päť zainteresovaných strán vo svojich pripomienkach uvádza, že vo svojich výmeroch dane z príjmu právnických osôb odpočítali finančný goodwill v súvislosti s nepriamymi nadobudnutiami. Nový administratívny výklad preto neovplyvnil rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS.

(88) Komisia v prvom a druhom rozhodnutí uznala existenciu oprávnených očakávaní na základe odpovedí na písomné parlamentné otázky Erika Mejiera a Sharon Bowlesovej. Z odpovedí nevyplýva, že boli obmedzené na priame nadobudnutia. Naopak, odpovede na tieto parlamentné otázky sa týkali konkrétnych nepriamych nadobudnutí.

(89) Cieľom zásady oprávnených očakávaní je okrem toho chrániť príjemcov domnelej štátnej pomoci, a nie členský štát. Preto by mali príjemcovia pomoci posúdiť, či by opatrenia prijaté Komisiou (a nikdy členským štátom) mohli zapríčiniť existenciu oprávnených očakávaní.

(90) Komisia chce začatím predmetného vyšetrovacieho konania revidovať svoje vlastné opatrenia, čím porušuje zásadu právnej istoty a zásadu „estoppel“.

(91) Španielske orgány Komisii pripomínajú, že charakter pomoci podľa článku 12 ods. 5 TRLIS nie je konečný, pretože podlieha preskúmaniu zo strany Súdneho dvora Európskej únie.

6. **POSÚDENIE OPATRENIA**

(92) Komisia v prvom a v druhom rozhodnutí prišla k záveru, že článok 12 ods. 5 TRLIS predstavuje protiprávnu a nezlučiteľnú schému, pokiaľ ide o nadobudnutia v rámci EÚ a aj mimo EÚ. Komisia osobitne určila, že predmetné opatrenie, ktoré španielskym orgánom umožňuje odpočítať finančný goodwill vyplývajúci z nadobudnutí najmenej 5 % podielu v zahraničnej spoločnosti, predstavuje selektívnu výhodu, ktorú neodôvodňuje logika daňového systému. Opatrenie bolo navyše posúdené ako nezlučiteľné s vnútorným trhom ([32]). Komisia sa odvoláva na dôvody, z ktorých vychádzajú tieto rozhodnutia, aby ukázala, že predmetné opatrenie predstavuje protiprávnu štátnu pomoc.

(93) Španielske orgány nepodali návrh na zrušenie prvého ani druhého rozhodnutia. Na Všeobecnom súde je však mnoho otvorených žalôb, ktoré podali tretie strany ([33]).

(94) Predmetné rozhodnutie sa venuje výlučne účinkom nového administratívneho výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS, ktorý španielske orgány zaviedli po prijatí prvého a druhého rozhodnutia.

A. PRVKY NOVEJ POMOCI V OPATRENÍ

(95) Cieľom prvého a druhého rozhodnutia bolo posúdiť zlučiteľnosť s vnútorným trhom španielskej schémy, ako ju predstavili španielske orgány počas administratívneho konania, ktoré viedlo k prijatiu prvého a druhého rozhodnutia. V prvom a druhom rozhodnutí bola schéma (článok 12 ods. 5 TRLIS), ktorú „Španielsko protiprávne uplatňovalo“, vyhlásená za protiprávnu a nezlučiteľnú ([34]).

(96) Podľa ustálenej judikatúry platí, že rozsah pôsobnosti rozhodnutia sa musí určiť nielen odvolaním sa na samotný text rozhodnutia, ale aj so zohľadnením schémy pomoci, ako ju opísal členský štát ([35]). Súdny dvor vo veci Kahla Thüringen rozhodol, že žiadosť Komisie o doplňujúce informácie, ktorej cieľom je vyjasnenie rozsahu uplatňovania schémy pomoci, a odpoveď poskytnutá členskými štátmi na túto žiadosť sa musia považovať za neoddeliteľnú súčasť schémy pomoci ([36]).

(97) Španielske orgány v liste zo 4. júna 2007 ([37]) vysvetlili, že na základe rozhodujúceho administratívneho postupu sa povoľoval len odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z priamych nadobudnutí podielov v aktívnych spoločnostiach.

(98) Tento postup dokazujú aj ustálené administratívne výklady DGT a TEAC uplatňované od roku 2002 do roku 2012. Bez ohľadu na text príslušných ustanovení TRLIS DGT a TEAC v čase prijatia prvého a druhého rozhodnutia konzistentne systematicky uplatňovali článok 12 ods. 5 TRLIS len na priame nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach. Tento výklad platil od 1. januára 2002, keď článok 12 ods. 5 TRLIS prvýkrát nadobudol účinnosť.

([32]) Pozri odsek 83 a ďalšie prvého rozhodnutia a odsek 96 a ďalšie druhého rozhodnutia.

([33]) Rozhodnutie C45/07 z 28. októbra 2009 bolo príčinou mnohých žalôb. Ide najmä o rozsudok Všeobecného súdu z 8. marca 2012, Iberdrola/Komisia, T 211/10; uznesenia Všeobecného súdu z 21. marca 2012, BBVA/Komisia, T-225/10; Telefónica/Komisia, T-228/10; Ebro/Puleva/Komisia, T-234/10 a Modelo Continente/Komisia, T-174/11; a uznesenie z 29. marca 2012, AEB/Komisia T-236/10. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie z 19. decembra 2013 Telefónica/Komisia C-274/12P. Všeobecný súd ešte rozhoduje vo veciach T-207/10 Deutsche Telekom/Komisia, T-219/10 Autogrill/Komisia a T-227/10 Banco Santander/Komisia. Rozhodnutie C-45/07 z 12. januára 2011 bolo takisto príčinou mnohých žalôb. Konkrétne uznesenia Všeobecného súdu z 5. júna 2012, Ibedrola/Komisia, T-431/1, uznesenie z 13. decembra 2012, Cementos Molins/Komisia, T-424/11; uznesenie z 10. júna 2013, Barloworld/Komisia, T-459/11; uznesenie z 9. septembra 2013 pre veci BBVA/Komisia, T-429/11; Telefónica/Komisia, T-430/11; Altadis/Komisia T-400/11; a Telefónica/Komisia T-430/11. Všeobecný súd ešte rozhoduje o veciach Sigma/Komisia, T-239/11; Banco Santander/Komisia, T-399/11; Axa/Komisia T-405/11; a Prosegur/Komisia, T-406/11. Súdny dvor ešte rozhoduje o týchto odvolaniach: BBVA/Komisia, C-587/13P; a Telefónica/Komisia C-588/13P.

([34]) Tiež je jasné, že otázka oprávnených očakávaní zahrnutá v prvom a druhom rozhodnutí je obmedzená na rozsah pôsobnosti opatrení, ktoré sú v týchto dvoch rozhodnutiach vyhlásené za protiprávnu nezlučiteľnú pomoc. Účelom uznania oprávnených očakávaní v rozhodnutí nie je a nemôže byť rozšírenie rozsahu pôsobnosti protiprávnej nezlučiteľnej pomoci, ktorá bola skúmaná, ale len obmedzenie jej vymáhania.

([35]) Pozri rozsudok C-537/08P zo 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan GmbH/Komisia, bod 44 a nasledujúce; pozri tiež rozsudok C-138/09 Todaro Nunziatina, Zb. 2010, bod 31.

([36]) Pozri rozsudok C-537/08P zo 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan GmbH/Komisia, bod 45.

([37]) Pozri list zo 4. júna 2007, ktorý je odpoveďou na žiadosť Komisie o informácie z 26. marca 2007.

(99) Novým administratívnym výkladom článku 12 ods. 5 TRLIS, ktorý španielske orgány zaviedli v marci 2012, sa navyše rozšíril rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS, pretože opatrenie je teraz uplatniteľné nielen na finančný goodwill vyplývajúci z priamych nadobudnutí podielov v spoločnostiach nerezidentoch, ale aj na finančný goodwill vyplývajúci z nepriamych nadobudnutí podielov v spoločnostiach nerezidentoch prostredníctvom nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti.

(100) Dôležité je pripomenúť, že tu nejde o určenie, či sa pomoc môže považovať za existujúcu pomoc. V prvom a druhom rozhodnutí sa v skutočnosti už konštatovalo, že skúmané opatrenia (článok 12 ods. 5 TRLIS, ako ho vykonávali španielske orgány) predstavovali protiprávnu a nezlučiteľnú pomoc. Nový administratívny výklad preto nemôže v žiadnom prípade predstavovať existujúcu pomoc. Naopak, v predmetnej veci je dôležité, či rozsah pôsobnosti prvého a druhého rozhodnutia zahŕňal aj nepriame podiely, ktoré vyplynuli z predchádzajúceho nadobudnutia holdingovej spoločnosti.

(101) Komisia sa domnieva, že žiadny z argumentov, ktoré predložili španielske orgány a zainteresované tretie strany, nepreukazuje, že opatrenie nepredstavuje novú pomoc z dôvodov vysvetlených nižšie.

6.1. **Prvotný administratívny výklad nie je konečný a nie je rozhodujúcim a systematickým administratívnym postupom**

(102) Španielske orgány a zainteresované tretie strany na podporenie svojho názoru, že opatrenie nepredstavuje novú pomoc, v podstate tvrdia, že predchádzajúci administratívny výklad nebol konečný, mohlo byť proti nemu podané odvolanie na súdy a nebol ustáleným postupom.

(103) Tieto argumenty sú na účely tohto rozhodnutia bezvýznamné. Komisia v prvom a druhom rozhodnutí v skutočnosti skúmala schému štátnej pomoci, ako ju vykonávali španielske orgány. Okolnosť, že schému niekedy v budúcnosti možno zmeniť (môže ju meniť správa alebo súdy), nemá žiadny vplyv na rozsah pôsobnosti vyšetrovania, a teda na rozhodnutia.

(104) Argumenty španielskych orgánov musia byť v každom prípade odmietnuté z týchto ďalších dôvodov:

(105) Pokiaľ ide o argument, že prvotný administratívny výklad nie je rozhodujúci a ustálený postup daňovej správy, Komisia poznamenáva, že všetky consultas DGT a uznesenia TEAC poskytnuté španielskymi orgánmi dokazujú systematický a ustálený prístup, keď z rozsahu pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS vylučovali nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti.

(106) Španielske orgány a zainteresované tretie strany tiež tvrdia, že prvotný administratívny výklad nie je rozhodujúci a konečný administratívny postup, keďže nie je zdrojom práva a kedykoľvek sa proti nemu možno odvolať na príslušné súdy.

(107) Komisia sa domnieva, že skutočnosť, že proti administratívnemu výkladu a uzneseniam TEAC sa možno odvolať na súdoch ďalších stupňov, neznamená, že tieto consultas – a najmä uznesenia TEAC – nemajú právne účinky pre príslušný subjekt. Ako je ustanovené v článku 89 všeobecného daňového zákona 58/2003 zo 17. decembra, odpovede poskytnuté v rámci žiadosti o daňové stanovisko majú pre daňovú správu záväzné účinky. To znamená, že daňová správa musí používať rovnaké kritériá, ak sú skutočnosti a okolnosti daňovníkov totožné. Starostlivý a obozretný subjekt by preto od daňovej správy očakával jednotný prístup v situáciách, keď sú skutočnosti a okolnosti daňovníkov rovnaké.

(108) Španielske orgány a niektoré zainteresované tretie strany tvrdia, že prvotný administratívny výklad nie je ustálený administratívny postup, pretože kritériá uvedené v administratívnom výklade možno vždy ešte meniť. Ako však španielske orgány vysvetlili, v článku 89 zákona 58/2003 sa vyžaduje ustálené uplatňovanie kritérií uvedených v administratívnom výklade, pokiaľ sa to nezmení na základe judikatúry alebo uplatniteľného právneho predpisu. Komisia poznamenáva, že všetky consultas DGT a uznesenia TEAC dokazujú, že v období rokov 2002 – 2012 platil ustálený postup, ktorý nebol zmenený právnym predpisom ani judikatúrou.

(109) Španielske orgány a niektoré zainteresované tretie strany tvrdia, že administratívny výklad bol postupne menený uznesením TEAC z júna 2010 a rozsudkom Audiencia Nacional z 13. októbra 2011 ([38]), ktorý následne potvrdil španielsky najvyšší súd v rozsudku z 24. júna 2013 ([39]). Komisia sa domnieva, že uvedené rozsudky nedokazujú zmenu daňového prístupu k nepriamym nadobudnutiam podielov v rámci článku 12 ods. 5 TRLIS. Uznesenie TEAC, rozsudky Audiencia Nacional a Španielskeho najvyššieho súdu sa týkali nadobudnutí podielov v rámci skupiny, ktoré sa odlišujú od predmetnej záležitosti. V žiadnom z rozsudkov nie je výslovne uvedená otázka nepriamych nadobudnutí podielov a ani sa v nich neanalyzuje existencia finančného goodwillu ako takého, pretože existenciu finančného goodwillu už posudzoval súd *a quo* a bol mimo rozsahu pôsobnosti odvolania. V tejto súvislosti bol administratívny postup španielskych daňových orgánov v procese vymáhania taký, že najprv skúmali nepriamy alebo priamy charakter nadobudnutí – bez ohľadu na to, či to boli nadobudnutia v rámci skupiny – s cieľom určiť, či nadobudnutia viedli k daňovým výhodám alebo nie.

(110) Španielske orgány a zainteresované tretie strany tiež namietajú voči vyhláseniu Komisie v rozhodnutí o začatí konania zo 17. júla 2013, že odpočty finančného goodwillu, ktoré sa týkali nepriamych nadobudnutí, uvedené v daňových priznaniach boli systematicky zamietané. Španielske orgány a zainteresované tretie strany tvrdia, že odpočet nemohol byť systematicky zamietaný, pretože španielsky systém výberu daní je založený na systéme vlastného výmeru (tzv. autoliquidación).

(111) Komisia zastáva názor, že existenciou výberu daní založeného na vlastnom výmere sa neodstraňuje charakter opatrenia ako novej pomoci. Na základe toho, že španielsky systém výberu daní je založený na systéme vlastného výmeru, sa v skutočnosti nezaručuje správnosť a v konečnom dôsledku zákonnosť všetkých daňových operácií, ktoré vykonal príslušný subjekt. Daňová správa má právomoc kontrolovať a monitorovať operácie vlastného výmeru daní, ktoré vykonávajú daňovníci. Ako uviedli španielske orgány, ak by sa vykonala daňová kontrola daňovníka, ktorý si odpočítal finančný goodwill vyplývajúci z nepriamych nadobudnutí, daňová správa, ktorá je viazaná povinnosťou uplatňovať rovnaké kritériá na situácie, keď sú skutočnosti a okolnosti daňovníkov rovnaké, by v skutočnosti neakceptovala odpočet finančného goodwillu uvedený v daňovom priznaní spoločnosti. Existencia systému vlastného výmeru daní preto nie je v rozpore s názorom Komisie, že žiadosti spoločností týkajúce sa odpočtu finančného goodwillu v súvislosti s nepriamymi nadobudnutiami podielov boli systematicky zamietané.

(112) Navyše skutočnosť, že niektorí daňovníci ignorovali existujúci administratívny výklad a odpisovali finančný goodwill vyplývajúci z nepriamych nadobudnutí podielov, je na účely tejto analýzy bezvýznamná. Daňová správa je podľa článku 89 zákona 58/2003 povinná uplatňovať kritériá uvedené v daňových výkladoch, keď sú skutočnosti a okolnosti daňovníkov rovnaké. Daňovníci, ktorí odpisovali finančný goodwill vyplývajúci z nepriamych nadobudnutí a u ktorých bola následne vykonaná daňová kontrola, by preto mali opraviť svoje daňové priznania.

(113) Na záver, consultas DGT a uznesenia TEAC potvrdzujú, že v čase prvého a druhého rozhodnutia a dokonca aj po ich prijatí (do marca 2012) bol ustálený administratívny postup španielskych orgánov taký, že dotknutý daňový režim uplatňovali len na priame nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach nerezidentoch a všetky daňové odpočty pre nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývali z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti, boli systematicky zamietané. Komisia sa ďalej domnieva, že španielskym systémom výberu daní založenom na vlastnom výmere sa nemení skutočnosť, že novým administratívnym výkladom sa rozšíril rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS.

6.2. **Nový administratívny výklad nepredstavuje podstatnú zmenu rozsahu uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS**

(114) Španielske orgány aj zainteresované tretie strany tvrdia, že článok 12 ods. 5 TRLIS neprešiel podstatnými zmenami a že administratívny výklad rozsahu pôsobnosti ustanovenia sa nemôže považovať za podstatnú zmenu pomoci. Navyše skutočnosť, že DGT a TEAC zmenili administratívny výklad, neovplyvňuje rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS.

([38]) Pozri rozsudok Audiencia Nacional z 13. októbra 2011; číslo odvolania 432/2008.
([39]) Pozri rozsudok Španielskeho najvyššieho súdu z 24. júna 2013; RJ/2013/5335.

(115) V každom prípade nemožno pochybovať, že rozšírenie rozsahu pôsobnosti daňovej výhody (ktorá môže zahŕňať poskytnutie niekoľkých miliárd EUR štátnej pomoci) na nepriame nadobudnutia podielov predstavuje podstatnú zmenu rozsahu uplatňovania schémy ([40]).

(116) V skutočnosti sa zmenil spôsob výpočtu finančného goodwillu, ktorý bol zmenený tak, aby umožňoval odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z nepriamych nadobudnutí podielov v spoločnostiach nerezidentoch prostredníctvom priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. Touto zmenou spôsobu výpočtu sa jasne rozšíril rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS.

6.2.1. *Spôsob výpočtu finančného goodwillu*

(117) *Consultas* DGT a judikatúra TEAC, ktoré predložili španielske orgány Komisii v priebehu administratívneho konania a formálneho vyšetrovacieho konania, dokazujú, že od prijatia článku 12 ods. 5 TRLIS v roku 2002 do roku 2012 sa uplatňoval ustálený administratívny postup, v rámci ktorého sa z rozsahu uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS vylučovali nepriame nadobudnutia podielov vyplývajúce z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. Doktrína DGT a judikatúra TEAC mali svoj prvotný výklad v podstate založený na týchto dôvodoch:

(118) Goodwill je nehmotný majetok, ktorý vzniká, keď jedna spoločnosť nadobudne inú, a rovná sa rozdielu medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou jej čistých aktív. V dôsledku vykonávania hospodárskej činnosti sa v skutočnosti vytvára nehmotný majetok, ktorý pochádza z portfólia klientov, know-how, ľudských zdrojov, zo zemepisnej polohy a z dobrého mena spoločnosti, čo vedie k vyššej kúpnej cene, ako je účtovná hodnota. Goodwill môže preto vzniknúť len z priameho nadobudnutia aktívnej spoločnosti, t. j. spoločnosti, ktorá naozaj vykonáva hospodársku činnosť. Naopak, goodwill nemôže vzniknúť z holdingovej spoločnosti, ktorej hlavným cieľom je vlastniť akcie aktívnych dcérskych spoločností ([41]).

(119) Ak cena zaplatená za podiel v spoločnosti presahuje jeho účtovnú hodnotu, môže to byť spôsobené dvomi rôznymi dôvodmi: 1. vnútornou pridanou hodnotou aktív a práv spoločnosti alebo 2. nadmernou cenou zaplatenou z dôvodu očakávaní dosiahnutia vyšších príjmov v budúcnosti. Druhá kategória zodpovedá finančnému goodwillu ([42]).

(120) DGT a TEAC používali tento štvorkrokový prístup na výpočet výšky finančného goodwillu, t. j. rozdielu medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou podielu, ktorý nemožno pripísať vlastnému imaniu spoločnosti nerezidenta:

a) výpočet rozdielu medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou;

b) účtovná hodnota by mala vyjadrovať časť vlastného kapitálu zodpovedajúcu podielu, ktorý domáca spoločnosť má v spoločnosti nerezidentovi;

c) rozdiel medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou by sa mal započítať do aktív spoločnosti nerezidenta do výšky trhovej hodnoty predmetného aktíva podľa kritérií stanovených v predpisoch o účtovnej konsolidácii ([43]);

d) zvyšná suma je finančný goodwill, ktorý možno odpočítať od základu dane do maximálnej ročnej výšky jednej dvadsatiny jeho hodnoty.

(121) Podľa tohto spôsobu výpočtu platí, že ak spoločnosť so sídlom v Španielsku nadobudne podiel v holdingovej spoločnosti nerezidentovi (ktorej hlavný predmet činnosti je vlastníctvo podielov a riadenie aktív iných aktívnych spoločností), rozdiel medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou vlastného imania holdingovej spoločnosti by mal byť zaúčtovaný ako aktívum holdingovej spoločnosti do výšky trhovej hodnoty predmetného aktíva. Keďže aktívami holdingovej spoločnosti sú podiely v aktívnych dcérskych spoločnostiach nerezidentoch, trhová hodnota jej aktív sa rovná kúpnej cene podielov, a preto nemôže vzniknúť žiadny finančný goodwill. Podľa tohto výkladu môže finančný goodwill vzniknúť len z priameho nadobudnutia aktívnej spoločnosti.

(122) Administratívnym výkladom DGT z 21. marca 2012 a následným uznesením TEAC z 26. júna 2012 sa rozšíril rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS na nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. Podľa španielskych orgánov a jednej zainteresovanej strany by sa mal používať tento spôsob výpočtu finančného goodwillu:

([40]) Treba tiež zdôrazniť, že DGT a TEAC s novým výkladom uznali odklon od svojho prvotného výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS, pokiaľ ide o novú možnosť uplatňovať ho na nepriame nadobudnutia podielov (pozri oddiel 2.3.2 vyššie).
([41]) Pozri uznesenie TEAC z 3. novembra 2011; R.G.: 2842-09.
([42]) Pozri uznesenie TEAC z 26. júna 2012; R.G: 3637/2010 a 1439/2011.
([43]) Podľa TEAC články 23 a 24 kráľovského dekrétu 1815/1991.

(123) V prípade nepriameho nadobudnutia podielov, ktoré vyplýva z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti, je potrebné vykonať konsolidáciu, aby bolo možné preniesť goodwill vytvorený na druhej úrovni a ďalších úrovniach na úroveň holdingovej spoločnosti. Robí sa to odstránením investície – vlastného kapitálu medzi nadobúdajúcou a nadobudnutou spoločnosťou. Na tento účel by sa investícia – vlastný kapitál mali eliminovať v rôznych stupňoch podľa článku 30 kráľovského dekrétu 1815/1991:

a) najprv by sa mala odstrániť investícia – vlastný kapitál na úrovni spoločnosti, ktorá nemá priamy podiel na vlastnom kapitáli inej spoločnosti. Podiel, ktorý má holdingová spoločnosť v aktívnej dcérskej spoločnosti, sa eliminuje a hodnota tohto podielu sa v súvahe holdingovej spoločnosti nahradí trhovou hodnotou aktív aktívnej dcérskej spoločnosti. V súvahe holdingovej spoločnosti vznikne rezerva konsolidácie, ktorá zodpovedá rozdielu medzi trhovou hodnotou aktív aktívnej spoločnosti a jej účtovnou hodnotou;

b) potom by sa mali eliminovať investícia – vlastný kapitál aj v ďalších stupňoch, pričom sa zohľadní výpočet hodnoty vlastného kapitálu, rezerv konsolidácie, ktorá vyplynula v skorších stupňoch.

(124) Finančný goodwill je časť rozdielu medzi kúpnou cenou podielu a novou hodnotou vlastného kapitálu holdingovej spoločnosti po konsolidácii, ktorú nemožno pripísať aktívam holdingovej spoločnosti. Pomocou tohto spôsobu výpočtu sa k aktívam a pasívam všetkých dcérskych spoločností vlastnených holdingovou spoločnosťou pristupuje, ako keby boli aktívami a pasívami jednej spoločnosti.

(125) Nový spôsob výpočtu uvedený v uzneseniach DGT a TEAC z roku 2012 si teda vyžaduje predchádzajúcu simuláciu ([44]) konsolidácie, aby bolo možné previesť aktíva aktívnej spoločnosti nerezidenta (spoločnosti, ktorá vytvára goodwill) na úroveň holdingovej spoločnosti podľa krokov uvedených v článku 30 kráľovského dekrétu 1815/1991. Po tejto simulácii konsolidácie možno rozdiel medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou započítať do aktív a práv holdingovej spoločnosti nerezidenta. Zvyšný rozdiel je finančný goodwill, ktorý sa odpočíta od základu dane. Týmto spôsobom výpočtu sa teda zamedzuje vyrovnaniu medzi kúpnou cenou a trhovou hodnotou aktív (akcií) holdingovej spoločnosti, ktoré viedlo k nulovému finančnému goodwillu na úrovni holdingovej spoločnosti.

(126) Spor okolo výpočtu finančného goodwillu sa týka zmienky v článku 12 ods. 5 TRLIS o pravidlách konsolidácie. V tejto zmienke nie je v skutočnosti bližšie vymedzené, ktoré konkrétne pravidlá alebo ustanovenia konsolidácie účtov by sa mali uplatňovať na výpočet konečnej sumy finančného goodwillu:

„Rozdiel medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou k dátumu nadobudnutia by sa mal zaúčtovať do aktív a práv spoločnosti nerezidenta podľa kritérií stanovených v kráľovskom dekréte 1815/1991 o pravidlách konsolidácie účtov.“ [zvýraznenie doplnené]

(127) TEAC vo svojich predchádzajúcich uzneseniach vysvetlil, že zmienka o pravidlách konsolidácie účtov bola uvedená výlučne na účely účtovania rozdielu medzi kúpnou cenou a účtovnou hodnotou podielu pod aktívami a právami spoločnosti nerezidenta ([45]) a že v článku 12 ods. 5 TRLIS sa nevyžaduje skutočná konsolidácia účtov. V uznesení TEAC z 3. novembra 2011 je uvedené, že „odkaz, ktorý sa v článku 12 ods. 5 TRLIS uvádza na RD 1815/1991 (pravidlá konsolidácie účtov), má jediný účel, a to pripísať rozdiel medzi kúpnou cenou podielu a jeho účtovnou hodnotou do aktív a práv spoločnosti nerezidenta“.

(128) V prípade nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti je diskusia zameraná na spôsob, ako určiť, ktorá účtovná hodnota by sa mala brať do úvahy na účely výpočtu výšky finančného goodwillu: účtovná hodnota, ktorá vyplýva z konsolidovanej účtovnej závierky, alebo účtovná hodnota, ktorá vyplýva z individuálnej účtovnej závierky. Tento výber môže v skutočnosti viesť k veľmi rozdielnym výsledkom: na jednej strane, ak sa zmienka týka účtovnej hodnoty v individuálnej účtovnej závierke, v prípade nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti nevznikne finančný goodwill; na druhej strane, ak sa zmienka týka účtovnej hodnoty v konsolidovanej účtovnej závierke, na úrovni holdingovej spoločnosti by vznikol finančný goodwill.

([44]) Komisia tým myslí simuláciu konsolidácie, keďže jednou z požiadaviek článku 21 TRLIS je nadobudnutie najmenej 5 % podielu. Táto percentuálna miera neznamená konsolidáciu s nadobúdajúcou spoločnosťou.

([45]) Pozri uznesenie TEAC R.G. 2842-09 z 3. novembra 2011.

(129) Z uznesení TEAC možno usúdiť, že viacerí daňovníci už žiadali odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z nepriamo nadobudnutých podielov na druhej alebo ďalšej úrovni, keď daňovú správu naliehavo žiadali, aby zvážila referenčné hodnoty uvedené v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny namiesto hodnôt uvedených v individuálnej účtovnej závierke. Komisia však poznamenáva, že DGT a TEAC vo svojom administratívnom výklade a uzneseniach do roku 2012 jednotne trvali na tom, že do úvahy sa má brať účtovná hodnota uvedená v individuálnej účtovnej závierke.

(130) TEAC najmä spočiatku argumentoval, že daňová konsolidácia a účtovná konsolidácia nie sú to isté, takisto ako nie sú rovnaké koncepcie konsolidovanej skupiny na daňové účely a na účtovné účely ([46]). Ako príklad uvádza, že v španielskom zákone o dani z príjmu právnických osôb sa neberú do úvahy zisky skupiny uvedené v konsolidovaných finančných výkazoch, ale agregovaný individuálny zisk v individuálnych finančných výkazoch. Dôvodom je, že cieľ účtovných predpisov a daňových predpisov je v konečnom dôsledku rozdielny: zatiaľ čo cieľom konsolidovaných finančných výkazov je podať informácie o hospodárskej a finančnej situácii skupiny; z daňového hľadiska je dôležité určiť hospodársku schopnosť skupiny byť zdaňovaná ([47]). Posudzovanie konsolidovaných finančných výkazov by mohlo viesť k narušeniu výpočtu základu dane. Napríklad sa môže stať, že investícia bola realizovaná, keď spoločnosť nebola súčasťou skupiny; alebo naopak, môže sa stať, že investícia je stále vyjadrená v konsolidovaných výkazoch, aj keď spoločnosť už nie je súčasťou skupiny. Aj keď v článku 12 ods. 5 TRLIS nie je výslovne vylúčené zohľadňovanie účtovnej hodnoty v konsolidovaných výkazoch, účtovná hodnota, ktorá je v ňom uvedená, by preto mala byť účtovná hodnota v individuálnej účtovnej závierke nadobudnutej spoločnosti nerezidenta, inak by bola v ustanovení uvedená výslovná zmienka o účtovných predpisoch, ako to je v prípade iných daňových ustanovení španielskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb.

(131) Komisia zastáva názor, že spôsob výpočtu finančného goodwillu, z ktorého vychádzajú administratívne výklady, je neoddeliteľnou súčasťou článku 12 ods. 5 TRLIS, čo vymedzuje rozsah jeho uplatňovania a jeho právne účinky. Článok 12 ods. 5 TRLIS je v skutočnosti sám osebe spôsob výpočtu finančného goodwillu: je v ňom vymedzené, aké kroky sa majú vykonať na získanie sumy, ktorá predstavuje finančný goodwill. Je zrejmé, že zmena tohto spôsobu výpočtu, ktorá zahŕňa podstatnú zmenu daňovej výhody vyplývajúcej z tohto ustanovenia, by mohla mať priamy vplyv na právne účinky ustanovenia.

(132) Z prvotného spôsobu výpočtu, ktorý DGT a TEAC konzistentne používali, vyplýva, že zohľadniť sa má účtovná hodnota v individuálnej účtovnej závierke nadobudnutej spoločnosti nerezidenta. V rámci nepriameho nadobudnutia podielov vyplývajúceho z priameho nadobudnutia podielov v holdingových spoločnostiach nerezidentoch preto nemôže vzniknúť žiadny goodwill (a teda ani žiadny finančný goodwill). Podľa prvotného administratívneho postupu sa povoľoval odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho len z priameho nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach.

(133) Novým spôsobom výpočtu uvedeným v administratívnom výklade DGT a uznesení TEAC z roku 2012 sa rozširujú prvotné hranice článku 12 ods. 5 TRLIS tým, že sa povoľuje odpočet finančného goodwillu aj v súvislosti s nepriamym nadobudnutím podielov, ktoré vyplýva z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti, čo má za následok, že spoločnosti, ktoré v čase prvého a druhého rozhodnutia nemohli uplatňovať opatrenie na nepriame nadobudnutia, teraz môžu žiadať odpočty za tieto nadobudnutia.

(134) Komisia ďalej poznamenáva, že povolením prenosu goodwillu vytváraného na druhej alebo ďalšej úrovni na úroveň holdingovej spoločnosti nie je splnená jedna z podmienok článku 12 ods. 5 TRLIS, čo je tvorba goodwillu vyplývajúca z nadobudnutia podielu v spoločnosti nerezidentovi spoločnosťou, ktorá je rezidentom v Španielsku. Goodwill by bol v skutočnosti v tomto druhom prípade vytváraný na druhej alebo ďalšej úrovni, kde tieto dve spoločnosti nie sú rezidentmi v Španielsku. [zvýraznenie doplnené]

(135) Na záver, hoci text článku 12 ods. 5 TRLIS a článku 21 TRLIS nebol zmenený, Komisia sa domnieva, že administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS, ktorý je založený na uvedenom novom spôsobe výpočtu, predstavuje podstatnú zmenu schémy, pretože rozširuje prvotný rozsah uplatňovania ustanovenia tým, že povoľuje odpočet finančného goodwillu aj pre nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti.

([46]) Pozri uznesenie TEAC zo 17. februára 2011; R.G. 4871-09, 4872-09, 4873-09 a 4874-09.
([47]) Pozri rozsudok Španielskeho najvyššieho súdu z 24. júna 2013; RJ/2013/5335.

6.2.2. *Dôvody, ktoré predložili španielske orgány a zainteresované tretie strany na odôvodnenie odklonu od predchádzajúceho administratívneho výkladu*

(136) Španielske orgány a zainteresované tretie strany uznali ([48]), že do zmeny administratívneho výkladu v roku 2012 bol odpočet podľa článku 12 ods. 5 TRLIS v praxi uplatniteľný len na priame nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch. Španielske orgány a zainteresované tretie strany predložili viacero dôvodov na odôvodnenie zmeny administratívneho postupu týkajúceho sa vykonávania článku 12 ods. 5 TRLIS.

(137) Tieto domnelé dôvody sú však nepodstatné. Dôvody, prečo bola schéma štátnej pomoci v roku 2012 zmenená, nemôžu nijako zmeniť rozsah vyšetrovania Komisie, a teda rozsah pôsobnosti prvého rozhodnutia prijatého v roku 2009 a druhého rozhodnutia prijatého v roku 2011.

(138) Dôvody, na ktoré sa španielske orgány spočiatku odvolávali pri vysvetľovaní rozsahu uplatňovania opatrenia počas administratívneho konania, ktoré viedlo k rozhodnutiu o začatí konania v roku 2007, ako aj dôvody uvedené v prvotných administratívnych výkladoch DGT a v uzneseniach TEAC sú v skutočnosti v rozpore s dôvodmi, na ktoré sa odvolávajú počas predmetného formálneho vyšetrovacieho konania, že nový administratívny výklad nemá charakter pomoci.

(139) Dôvody španielskych orgánov a zainteresovaných tretích strán v žiadnom prípade nezaručujú odklon od predchádzajúceho administratívneho výkladu.

a) *Zmysel článku 12 ods. 5 TRLIS: podpora internacionalizácie španielskych spoločností*

(140) Ako je uvedené v pripomienkach španielskych orgánov, DGT aj TEAC sa pri odôvodňovaní zmeny svojho administratívneho výkladu odvolávajú na zmysel článku 12 ods. 5 TRLIS. Cieľom tohto ustanovenia je podporovať internacionalizáciu a investície španielskych spoločností v zahraničí. Vylúčenie nepriamych nadobudnutí by nebolo v súlade s týmto cieľom.

(141) Rozdielny daňový prístup k nadobudnutiam domácich a zahraničných podielov ustanovený v článku 12 ods. 5 TRLIS – ktorého cieľom je podporovať internacionalizáciu a investície španielskych spoločností v zahraničí – bol v prvom a druhom rozhodnutí vyhlásený za protiprávnu štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom. Komisia sa domnieva, že zmenu administratívneho postupu nemožno odôvodniť zmyslom ustanovenia (článku 12 ods. 5 TRLIS) – internacionalizáciou španielskych spoločností –, ktorý bol už v prvom a druhom rozhodnutí vyhlásený za protiprávnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom.

b) *Odkazy na nepriame nadobudnutia v prvom a druhom rozhodnutí, parlamentných otázkach a tlačovej správe o rozhodnutí o začatí konania z roku 2007*

(142) Jeden z argumentov, na ktoré sa odvolávajú španielske orgány a zainteresované tretie strany s cieľom namietať proti tomu, že nový administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS predstavuje novú pomoc, je, že v texte prvého a druhého rozhodnutia Komisie sú odkazy na priame a aj nepriame nadobudnutia podielov. Preto sa domnievajú, že nový administratívny výklad je v súlade s týmito dvoma rozhodnutiami Komisie.

(143) Komisia nesúhlasí, že týmito odkazmi sa odstraňuje charakter opatrenia ako novej pomoci. Odkazy v prvom a druhom rozhodnutí na priame a nepriame nadobudnutia podielov sú zapríčinené krížovým odkazom na článok 21 TRLIS, ktorý je v článku 12 ods. 5 TRLIS a v ktorom je výslovne uvedené, že percentuálna miera podielu – priameho alebo nepriameho – na vlastnom kapitáli spoločnosti nerezidenta musí byť najmenej 5 %. Úlohou Komisie nie je v prvom a druhom rozhodnutí určiť, ako by sa malo vykonávať ustanovenie španielskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb, ale posúdiť, či ustanovenie predstavuje štátnu pomoc, pričom zohľadní spôsob, akým ho príslušný členský štát vykonával v čase notifikácie.

(144) Ďalej je potrebné poznamenať, že počas formálneho vyšetrovacieho konania, ktoré viedlo k prijatiu prvého a druhého rozhodnutia, bolo vyšetrovanie zamerané na to, či článok 12 ods. 5 TRLIS predstavuje štátnu pomoc alebo nie, a toto posúdenie si nevyžadovalo preskúmať, či sa článok 12 ods. 5 TRLIS vzťahuje na priame alebo nepriame nadobudnutia. Diskusia, či sa článok vzťahuje aj na nepriame nadobudnutia podielov, vznikla v súvislosti s postupom vymáhania, keď španielske orgány informovali Komisiu o zmene predchádzajúceho administratívneho postupu. Skutočnosť, že Komisia vo veľmi skorej fáze, pred začatím formálneho vyšetrovacieho konania, v liste útvarov z 26. marca 2007 položila niekoľko otázok týkajúcich sa rozsahu článku 12 ods. 5 TRLIS, je pre predmetnú analýzu nepodstatná. V predmetnej veci je dôležité určiť, ako španielske orgány vykonávali článok 12 ods. 5 TRLIS v čase prijatia prvého a druhého rozhodnutia.

([48]) Pozri list zo 4. júna 2007, ktorý Španielsko zaslalo ako odpoveď na žiadosť o informácie z 26. marca 2007.

(145) V tejto súvislosti je potrebné opäť pripomenúť judikatúru Súdneho dvora stanovenú v rozsudku vo veci Kahla ([49]), v ktorom je uvedené, že rozsah pôsobnosti rozhodnutia sa musí určiť nielen na základe samotného textu tohto rozhodnutia, ale aj so zohľadnením schémy pomoci, ako ju opísal príslušný členský štát. Španielske orgány v tejto súvislosti v liste zo 4. júna 2007 vysvetlili, že rozsah pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS zahŕňa len priame nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch. Absenciou výslovnej zmienky o tomto liste v prvom a druhom rozhodnutí sa nemení skutočnosť, že článok 12 ods. 5 TRLIS bol od svojho prijatia vykonávaný tak, že z jeho rozsahu uplatňovania boli vylúčené nepriame nadobudnutia podielov.

(146) Z judikatúry Súdneho dvora stanovenej v rozsudku Kahla ďalej vyplýva, že španielske orgány v rámci prijatia nového administratívneho výkladu už poznali informácie uvedené v liste Komisii, v ktorom bolo uvedené, že odpočet na základe článku 12 ods. 5 TRLIS možno využiť len v prípade priamych nadobudnutí podielov. Španielske orgány mali zabezpečiť, aby rozhodnutie bolo vykonané v súlade s informáciami, ktoré už poskytli útvarom Komisie ([50]).

(147) Komisia sa domnieva, že rozsah pôsobnosti prvého a druhého rozhodnutia sa určuje nielen textom rozhodnutia, ale aj zohľadnením všetkých informácií predložených španielskymi orgánmi, ktorých cieľom bolo opísať, ako sa schéma pomoci vykonávala v čase prijatia týchto dvoch rozhodnutí.

(148) Otázka, či zainteresované tretie strany poznali komunikáciu medzi španielskymi orgánmi a Komisiou, je úplne bezvýznamná, pokiaľ ide o to, či nový administratívny postup predstavuje novú pomoc. Hoci text predmetného právneho ustanovenia – článok 12 ods. 5 TRLIS v spojení s článkom 21 TRLIS – nebol zmenený, Komisia sa domnieva, že obmedzenia a formy ustanovenia boli zmenené. Novým administratívnym výkladom sa v skutočnosti rozširuje prvotný rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS tým, že sa povoľuje odpočet finančného goodwillu v prípade nepriameho nadobudnutia podielov prostredníctvom priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. Táto situácia nebola pôvodne zohľadnená v predchádzajúcom administratívnom výklade, na základe ktorého sa povoľoval odpočet finančného goodwillu len z priameho nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach.

(149) Súdny dvor v rozsudku Namur – Les Assurances ([51]) stanovil, že ako nová pomoc sa musia oznamovať len zmeny, ktorými sa zavádzajú podstatné zmeny schémy pomoci. Komisia sa domnieva, že nový administratívny postup predstavuje podstatnú zmenu schémy pomoci analyzovanej Komisiou v prvom a druhom rozhodnutí, pretože obmedzenia a formy výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS boli rozšírené na situácie, ktoré neboli pôvodne zahrnuté v rozsahu uplatňovania ustanovenia. Navyše je dôležité pripomenúť, že tu nejde o určenie, či sa pomoc môže považovať za existujúcu alebo novú pomoc. V prvom a druhom rozhodnutí už sa dospelo k záveru, že článok 12 ods. 5 TRLIS predstavuje protiprávnu a nezlučiteľnú pomoc. V predmetnej veci je na určenie existencie pomoci, jej zlučiteľnosti a existencie oprávnených očakávaní dôležité určiť, či rozsah uplatňovania prvého a druhého rozhodnutia zahŕňal aj nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z predchádzajúceho nadobudnutia holdingovej spoločnosti.

(150) Španielske orgány a zainteresované tretie strany ďalej argumentujú, že opatrenie nie je nová pomoc, keďže viacero nadobudnutí, ktoré sa uskutočnili pred začatím konania v roku 2007, boli nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplynuli z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. Španielske orgány a zainteresované tretie strany tvrdia, že odkazy na tieto nadobudnutia uvedené v tlačovej správe o začatí konania v roku 2007 a v odpovediach, ktoré Komisia poskytla na písomné parlamentné otázky, dokazujú, že Komisia vedela o nepriamej povahe týchto nadobudnutí.

(151) Hoci nadobudnutia, o ktorých boli zmienky v odpovediach na písomné parlamentné otázky alebo v tlačovej správe o rozhodnutí o začatí konania v roku 2007, mohli zahŕňať nepriame nadobudnutia, Komisia nemohla vedieť – aspoň v prípade väčšiny operácií –, aká je podniková štruktúra spoločností, ktoré boli nadobúdané, t. j. či boli nadobudnuté aktívne spoločnosti alebo holdingové spoločnosti. Ako už bolo uvedené v odseku 128, príslušná vec bola zameraná na to, či článok 12 ods. 5 TRLIS predstavuje protiprávnu štátnu pomoc z dôvodu rozdielnych daňových prístupov k nadobudnutiam domácich a zahraničných podielov, a preto nebolo potrebné

([49]) Pozri rozsudok C-537/08P zo 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan GmbH/Komisia, bod 44; pozri tiež rozsudok C-138/09 Todaro Nunziatina, Zb. 2010, bod 31.
([50]) Pozri rozsudok C-537/08P zo 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan GmbH/Komisia, bod 44.
([51]) Pozri rozsudok C-44/93 z 9. augusta 1994, Namur – Les assurances du credit/Komisia.

skúmať podnikovú štruktúru nadobudnutej spoločnosti nerezidenta. Rozlišovanie medzi priamym a nepriamym nadobudnutím sa na účely posúdenia požadovaného v prvom a druhom rozhodnutí nepovažovalo za významné. Takýmto rozlišovaním by sa v konečnom dôsledku nezmenilo konečné posúdenie opatrenia ako štátnej pomoci, keď Komisia vyhlásila opatrenie za selektívne z dôvodu jeho zásadných prvkov, t. j. nebol povolený odpis finančného goodwillu v transakciách medzi španielskymi podnikmi.

(152) Pokiaľ ide konkrétne o fúziu spoločností Iberdrola a Scottish Power oznámenú Komisii ([52]), je potrebné poznamenať, že Komisia už v odseku 42 rozhodnutia o fúzii jasne uviedla, že na účely daného rozhodnutia nebolo potrebné ani vhodné určiť, či článok 12 ods. 5 TRLIS predstavuje štátnu pomoc. Odpovede Komisie na písomné parlamentné otázky v každom prípade predchádzali skúmaniu schémy ([53]). Komisia preto v čase odpovedí nemohla mať a nemala názor na túto záležitosť ([54]).

(153) Na záver, na účely posúdenia štátnej pomoci je podstatné, ako príslušný členský štát vykonával opatrenie. Španielsko v tejto súvislosti vysvetlilo, že rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS bol obmedzený na priame nadobudnutia. Potvrdzuje to aj existencia ustáleného a rozhodujúceho administratívneho postupu, ktorý platil do roku 2012. Komisia v tejto súvislosti poznamenáva, že ako uviedol Súdny dvor, Komisia analyzuje schému, ako sa vykonáva. V predmetnej veci nemožno spochybniť, že na základe ustáleného administratívneho postupu sa nepovoľoval odpočet finančného goodwillu týkajúceho sa nepriamych nadobudnutí.

c) *Krížový odkaz na článok 21 TRLIS*

(154) Ďalší argument, na ktorý sa odvolávali španielske orgány ([55]), je, že v článku 12 ods. 5 TRLIS je odkaz na článok 21 ods. 1 písm. c) druhú zarážku, kde je výslovne uvedené, že ustanovenie sa vzťahuje aj na dividendy pochádzajúce z priamych a nepriamych podielov. Skutočnosť, že aktívna spoločnosť je na druhej alebo ďalšej úrovni, by preto nemala byť prekážkou uplatňovaniu odpočtu podľa článku 12 ods. 5 TRLIS. Ako však španielske orgány vysvetlili počas administratívneho konania, ktoré viedlo k prijatiu rozhodnutia o začatí konania v roku 2007, jeden z dôvodov na vylúčenie nepriamych nadobudnutí z rozsahu pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS je, že v článku 21 TRLIS sa vyžaduje, že spoločnosť nerezident musí vykonávať hospodársku činnosť v zahraničí a že sa na ňu musí vzťahovať daň podobná dani z príjmu právnických osôb. Toto ustanovenie má svoje odôvodnenie v pravidlách proti zneužívaniu daní a má zamedziť, aby mali spoločnosti so sídlom v daňových rajoch alebo na územiach s nulovým zdaňovaním právo na odpočet. Pretože holdingové spoločnosti nevykonávajú hospodársku činnosť ako takú, boli vylúčené z rozsahu pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS.

(155) DGT a TEAC vo svojich prvotných administratívnych výkladoch a uzneseniach vysvetlili, že goodwill (a teda finančný goodwill) sa nemôže tvoriť na úrovni holdingovej spoločnosti, pretože holdingové spoločnosti nevykonávajú hospodársku činnosť podľa požiadaviek stanovených v článku 21 TRLIS. Preto nemôže na úrovni holdingovej spoločnosti vzniknúť finančný goodwill. DGT a TEAC však revidovali svoj predchádzajúci výklad v roku 2012, pričom tvrdili, že požiadavka na vykonávanie hospodárskej činnosti môže byť splnená, keď je aktívna spoločnosť na prvej, druhej alebo ďalšej úrovni.

(156) Hoci v článku 21 TRLIS je výslovný odkaz na nepriame a priame nadobudnutia, platí tiež skutočnosť, že v článku 21 písm. c) TRLIS sa vyžaduje, že zisky musia pochádzať z podnikateľskej činnosti vykonávanej v zahraničí. Ako Audiencia Nacional ([56]) uznala vo svojom rozsudku zo 6. februára 2014, rozhodne to nie je prípad, keď je cieľová spoločnosť nerezident holdingovou spoločnosťou, ktorej hlavným podnikateľským cieľom je vlastníctvo akcií iných aktívnych spoločností.

([52]) COMP M.4517, odsek 42.
([53]) Španielske orgány listom zo 4. júna 2007 oznámili Komisii, že článok 12 ods. 5 TRLIS sa uplatňoval len na priame nadobudnutia.
([54]) Ďalej je potrebné poznamenať, že v odpovediach na písomné parlamentné otázky sa výslovne nerozlišovalo medzi priamymi a nepriamymi nadobudnutiami.
([55]) Pozri list zo 4. júna 2007, ktorý Španielsko zaslalo ako odpoveď na žiadosť o informácie z 26. marca 2007.
([56]) Pozri rozsudok Audiencia Nacional, odvolanie 125/2011, 6. februára 2014.

(157) Je potrebné poznamenať, že článok 21 TRLIS bol pôvodne vytvorený na stanovenie podmienok na oslobodenie dividend a príjmu zahraničného pôvodu, ktorý pochádza z nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch, od dane z príjmu právnických osôb s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu. V článku 12 ods. 5 je len uvedený krížový odkaz na toto ustanovenie s cieľom analyzovať, či príjem od nadobudnutej spoločnosti nerezidenta spĺňa tieto kritériá, aby si nadobúdajúca spoločnosť mohla odpočítať finančný goodwill vyplývajúci z tejto operácie. Extrapolácia kritérií stanovených v článku 21 TRLIS by sa preto mala vykonávať so zohľadnením skutočnosti, že účelom tohto ustanovenia je identifikovať podmienky na oslobodenie dividend a príjmov zahraničného pôvodu.

(158) Ako uviedli španielske orgány vo svojom liste zo 4. júna 2007, daňová správa musí monitorovať uplatňovanie odpočtu finančného goodwillu. Túto kontrolu možno vykonávať len prostredníctvom spoločnosti, ktorá je rezidentom v Španielsku, kde môže daňová správa jednoducho monitorovať odpočet, pretože podiely sú súčasťou aktív spoločnosti, ktorá je rezidentom v Španielsku. Pre španielsku daňovú správu by bolo omnoho zložitejšie monitorovať goodwill vznikajúci v spoločnostiach nerezidentoch na ďalších úrovniach, kde sa podiely účtujú pod aktívami spoločností nerezidentov, ktoré nepodliehajú španielskej daňovej správe.

(159) Táto potreba monitorovať vykonávanie odpočtu, ktorý vyplýva z investície, je vyjadrená v povinnosti stanovenej v článku 15 nariadenia, ktorým sa vykonáva zákon o dani z príjmu právnických osôb (kráľovský dekrét 1777/2004) a v ktorom sa na uplatňovanie článku 12 ods. 5 TRLIS požaduje poskytovanie informácií o nadobudnutí len priamo nadobudnutej spoločnosti. Ak by tento odpočet mal byť uplatniteľný aj na nepriame nadobudnutia, bolo by logické zahrnúť aj nepriame nadobudnutia. Komisia sa domnieva, že zákonodarca obmedzením informačnej povinnosti na priame nadobudnutia zámerne vylúčil nepriame nadobudnutia podielov z rozsahu uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS. Potvrdzuje to aj DGT, ktorá uznáva odklon od svojej predchádzajúcej doktríny napriek povinnosti poskytovať informácie stanovenej v článku 15 kráľovského dekrétu 1777/2004.

(160) Na účely posúdenia predmetnej štátnej pomoci je ďalej podstatné, ako príslušný členský štát vykonával opatrenie. Španielsko v tejto súvislosti vysvetlilo Komisii, že španielske daňové orgány povoľovali odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho len z priamych nadobudnutí podielov čiastočne z dôvodu, že v článku 21 TRLIS sa na využitie článku 12 ods. 5 TRLIS jasne vyžaduje vykonávanie hospodárskej účinnosti. Táto podmienka je splnená len v prípade aktívnych spoločností, keďže holdingové spoločnosti nevykonávajú skutočnú hospodársku činnosť. So zreteľom na vysvetlenia, ktoré Španielsko poskytlo k vykonávaniu ustanovenia v čase prijatia prvého a druhého rozhodnutia, sa preto Komisia domnievala, že rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS bol obmedzený na priame nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach. Túto skutočnosť potvrdzovala aj existencia ustáleného a rozhodujúceho administratívneho postupu, ktorý sa uplatňoval do roku 2012.

(161) Komisia sa domnieva, že napriek zmienkam v článku 21 písm. c) druhej zarážke TRLIS o priamych a nepriamych nadobudnutiach z ustáleného administratívneho postupu DGT, ktorý potvrdil aj TEAC, vyplýva, že nepriame nadobudnutia podielov boli vylúčené z rozsahu pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS. Dôvodom je skutočnosť, že holdingové spoločnosti nevykonávajú hospodársku činnosť podľa článku 21 ods. c) TRLIS, v ktorom sa vyžaduje, že zisky musia pochádzať z podnikateľských činností vykonávaných v zahraničí. Tvrdením, že v článku 21 písm. c) druhej zarážke TRLIS je zmienka o nepriamom nadobudnutí, španielske orgány s cieľom zmeniť toto stanovisko rozširujú rozsah pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS zahrnutím situácií, ktoré v čase prvého a druhého rozhodnutia neboli zahrnuté.

d) *Zásady rovnakého zaobchádzania, nediskriminácie a daňovej neutrality*

(162) Španielske orgány a niektoré zainteresované tretie strany tvrdia, že nepriame nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch, ktoré vyplývajú z nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti, sú porovnateľné s priamymi nadobudnutiami podielov v aktívnych spoločnostiach. Závery dosiahnuté v prvom a druhom rozhodnutí by sa z tohto dôvodu a s cieľom zaručiť zásadu rovnakého zaobchádzania a nediskriminácie mali uplatňovať na priame aj nepriame nadobudnutia podielov.

(163) Zainteresované tretie strany tiež tvrdia, že podľa zásady daňovej neutrality by mal byť zaručený rovnaký daňový prístup k investíciám vykonávaným ako priame nadobudnutie podielov v aktívnej spoločnosti, ako aj k nepriamemu nadobudnutiu podielov prostredníctvom holdingovej spoločnosti. Zainteresované tretie strany najmä tvrdia, že so zreteľom na ťažkosti s medzinárodnými podnikovými kombináciami by sa nemalo vyžadovať vykonanie fúzie (jediná situácia, keď by finančný goodwill mohol vyplynúť z nepriameho nadobudnutia podielov) alebo fúzií na viacerých úrovniach.

(164) Na začiatok je potrebné pripomenúť, že zásady rovnakého zaobchádzania, nediskriminácie a daňovej neutrality sú bezvýznamné, pokiaľ ide o rozsah pôsobnosti prvého a druhého rozhodnutia, konkrétne, či zahŕňajú aj nepriame nadobudnutia.

(165) Komisia v každom prípade poznamenáva, že z prvotného prístupu v administratívnych výkladoch DGT a uzneseniach TEAC do roku 2012 vyplýva, že priame a nepriame nadobudnutia podielov vyplývajúce z predchádzajúceho nadobudnutia holdingovej spoločnosti neboli na účely článku 12 ods. 5 TRLIS porovnateľné.

(166) Dôvod rozdielneho prístupu v prvotnom administratívnom výklade bol, že jedna z podmienok článku 12 ods. 5 TRLIS nebola v prípade nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti a následnom nepriamom nadobudnutí podielov v dcérskych aktívnych spoločnostiach splnená. Daňová koncepcia finančného goodwillu sa prepája s účtovnou koncepciou goodwillu. Goodwill je, keď cena zaplatená za spoločnosť presahuje účtovnú hodnotu jej vlastného kapitálu. Rozdiel môže byť spôsobený dvomi rôznymi dôvodmi: 1. vnútornou hodnotou aktív a práv spoločnosti alebo 2. nadmernou cenou zaplatenou z dôvodu očakávaní dosiahnutia vyšších príjmov v budúcnosti. Druhá kategória zodpovedá finančnému goodwillu. Goodwill, a teda finančný goodwill môže vzniknúť len v aktívnych spoločnostiach, pretože vykonávajú hospodársku činnosti. Holdingové spoločnosti, ktorých hlavným podnikateľským cieľom je vlastniť podiely v dcérskych aktívnych spoločnostiach, nevykonávajú skutočnú hospodársku činnosť, takže nemôžu vytvárať goodwill. Dokazuje to aj spôsob výpočtu používaný v prvotných administratívnych výkladoch, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou článku 12 ods. 5 TRLIS. Na základe tohto spôsobu výpočtu sa trhová hodnota aktív holdingovej spoločnosti (akcie dcérskych aktívnych spoločností nerezidentov) rovná kúpnej cene podielu, takže nemôže vzniknúť žiadny finančný goodwill. Skutočnosť, že kúpna cena a trhová hodnota aktív holdingovej spoločnosti (akcií) sa vyrovnajú, je zapríčinená základnou charakteristikou holdingovej spoločnosti, t. j. jej aktívami sú podiely v iných dcérskych aktívnych spoločnostiach.

(167) Španielske orgány v rámci administratívneho postupu, ktorý viedol k rozhodnutiu o začatí konania v roku 2007, vysvetlili ([57]), že v článku 12 ods. 5 TRLIS sa vyžaduje nadobudnutie len 5 % podielu na vlastnom kapitáli spoločnosti nerezidenta, percentuálna miera podielu, z čoho nevyplýva konsolidácia so spoločnosťou nerezidentom ani s následnými dcérskymi spoločnosťami. Goodwill môže vzniknúť v konsolidovaných finančných výkazoch len po konsolidácii holdingovej spoločnosti a jej dcérskych aktívnych spoločností s nadobúdajúcou materskou spoločnosťou.

(168) Pokiaľ ide o diskusiu, či sa majú zohľadniť hodnoty uvedené v konsolidovaných alebo v individuálnych účtovných závierkach, TEAC konzistentne argumentoval, že na výpočet finančného goodwillu sa majú brať do úvahy hodnoty uvedené v individuálnej účtovnej závierke. TEAC dôsledne zastával názor, že cieľ daňových a účtovných predpisov je rozdielny a že zohľadňovanie informácií uvedených v konsolidovaných finančných výkazoch na daňové účely by mohlo viesť k narušeniu výkladu článku 12 ods. 5 TRLIS.

(169) Španielske orgány ďalej vysvetlili, že v článku 12 ods. 5 je uvedený spôsob odpisovania investície, ktorého správa si vyžaduje monitorovanie daňovou správou. Kontrolu odpisov možno vykonávať len prostredníctvom spoločnosti, ktorá je rezidentom v Španielsku, pretože podiely na prvej úrovni sú súčasťou aktív spoločnosti, ktorá je rezidentom v Španielsku. Pre daňovú správu by bolo ťažšie kontrolovať finančný goodwill vznikajúci v spoločnostiach nerezidentoch na druhej alebo ďalšej úrovni. V takomto prípade sa podiely v skutočnosti účtujú pod aktívami spoločností nerezidentov, ktoré nepodliehajú španielskej daňovej správe.

(170) Podľa judikatúry Súdneho dvora sa na základe zásady rovnakého zaobchádzania vyžaduje, že k porovnateľným situáciám sa nesmie pristupovať rozdielne a že k rozdielnym situáciám sa nesmie pristupovať rovnako s výnimkou, keď je takýto prístup objektívne odôvodnený ([58]).

(171) Komisia poznamenáva, že vylúčenie nepriamych nadobudnutí z rozsahu pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS, ako bolo určené v prvotných administratívnych výkladoch, nevyzerá byť výsledkom svojvoľných dôvodov, ale sa zdá byť odôvodnené vlastnou povahou a logikou ustanovenia, ako aj spravovateľnosťou daní.

([57]) Pozri list zo 4. júna 2007, ktorý Španielsko zaslalo ako odpoveď na žiadosť o informácie z 26. marca 2007.
([58]) Spojené veci 66/79, 127/79 a 128/79, Salumi a iní, Zb. 1980, s. 1237, s. 14; vec C-14/01 Niemann, Zb. 2003, s. I-2279, bod 49.

(172) Komisia chce zdôrazniť, že na účely predmetného posúdenia štátnej pomoci je nepodstatné určiť, či predchádzajúci prvotný administratívny výklad viedol k diskriminácii medzi priamymi a nepriamymi nadobudnutiami alebo či je v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Ako už bolo uvedené, úlohou Komisie nie je v rozhodnutí určiť, ako by sa malo vykonávať vnútroštátne ustanovenie. Komisia je povinná posúdiť, či predmetné ustanovenie predstavuje štátnu pomoc, pričom zohľadňuje spôsob, akým ju vnútroštátne orgány vykonávali v čase jej notifikácie. V tomto prípade existuje jasný odklon od predchádzajúceho administratívneho výkladu, čím sa rozširuje rozsah pôsobnosti článku 12 ods. 5 TRLIS začlenením situácií, ktoré predtým v prvotnom administratívnom výklade neboli zohľadnené.

e) *Spätná účinnosť opatrenia*

(173) Španielske orgány a zainteresované tretie strany namietajú voči spätnej účinnosti administratívneho výkladu. Španielske orgány vo svojich skorších vysvetleniach ([59]) uviedli, že v prípade nadobudnutí vykonaných do 21. decembra 2007, ktorých finančný goodwill je predmetom revízie, sa suma finančného goodwillu vyplývajúceho z nepriamych (a priamych) nadobudnutí odpočíta od základu dane. Pokiaľ ide o nadobudnutia vykonané po 21. decembri 2007, odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z priamych a aj nepriamych nadobudnutí nebude akceptovaný.

(174) Španielske orgány vysvetlili, že podľa článku 120 všeobecného daňového zákona 58/2003 zo 17. decembra platí, že spoločnosti, ktoré sa domnievajú, že daňové priznanie nepriaznivo ovplyvnilo ich oprávnené záujmy, môžu žiadať o opravu daňového priznania v súlade s uplatniteľným postupom. Postup je ustanovený v článkoch 126 až 129 kráľovského dekrétu 1065/2007 z 27. júla ([60]). Spoločnosť v podstate môže požiadať o opravu svojho daňového priznania, keď ho už podala a kým daňová správa prijme konečný výmer dane (liquidación definitiva), alebo v prípade jeho absencie pred lehotou premlčania, keď daňová správa musí určiť výšku dane, ktorá sa má vybrať. Podľa článkov 66 a 67 všeobecného daňového zákona lehota na podanie žiadosti o opravu daňového priznania sú štyri roky od konečnej lehoty na predloženie daňového priznania.

(175) Španielske orgány uznali, že spoločnosti, ktoré vykonali nepriame nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch do 21. decembra 2007 a ktoré nezahrnuli odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z nepriameho nadobudnutia, môžu teraz opraviť svoje daňové priznania, aby si odpočítali finančný goodwill vyplývajúci z nepriamych nadobudnutí. V prípade spoločností, ktoré do svojich minulých daňových priznaní zahrnuli odpočet finančného goodwillu vyplývajúceho z nepriamych nadobudnutí a ktoré už boli predmetom výmeru daňovej správy, nebudú môcť požiadať o opravu už podaných daňových priznaní; ale so zreteľom na to, že odpočet je rozložený na 20 rokov, nebráni to spoločnostiam odpočítavať si finančný goodwill v budúcich daňových priznaniach.

(176) Predovšetkým platí, že skutočnosť, či nové administratívne opatrenie má spätnú účinnosť alebo nie, nemá žiadny právny dôsledok na rozsah pôsobnosti prvého a druhého rozhodnutia, a najmä nie na to, či sú tu zahrnuté aj nepriame nadobudnutia.

(177) V každom prípade má nový administratívny výklad spätnú účinnosť. Nový administratívny výklad z 21. marca 2012 možno uplatniť na nadobudnutia, ktoré boli vykonané pred týmto dátumom.

6.3. **Zlučiteľnosť pomoci**

(178) So zreteľom na predbežné určenie, že predmetná schéma zahŕňa štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, je potrebné posúdiť, či možno zmenenú schému považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 2 a článku 107 ods. 3 ZFEÚ. Španielske orgány nepredložili v tomto ohľade žiadny argument.

(179) Komisia sa domnieva, že nový administratívny výklad článku 12 ods. 5 TRLIS nemožno považovať za zlučiteľný s vnútorným trhom. Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že platí to isté odôvodnenie ako v prvom a druhom rozhodnutí. Komisia preto odkazuje na odsek 140 a ďalšie odseky prvého rozhodnutia a na odsek 166 a ďalšie odseky druhého rozhodnutia.

([59]) List zo 4. decembra 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) Najmä pokiaľ ide o uplatňovanie článku 107 ods. 3 písm. c), daňové odpočty možné na základe článku 12 ods. 5 TRLIS nesúvisia s investíciami, tvorbou pracovných miest ani s osobitnými projektmi. Daňovými odpočtami sa podniky oslobodzujú od daní, ktoré normálne takéto podniky znášajú, a preto sa tieto daňové odpočty musia považovať za prevádzkovú pomoc. Vo všeobecnosti sa na prevádzkovú pomoc nevzťahuje rozsah pôsobnosti článku 107 ods. 3 písm. c), pretože sa narúša hospodárska súťaž v odvetviach, v ktorých je poskytovaná. Pomoc nemožno považovať za zlučiteľnú s vnútorným trhom, pretože neuľahčuje rozvoj žiadnych činností ani hospodárskych oblastí, nie je časovo obmedzená, postupne klesajúca či proporcionálna tomu, čo je potrebné na nápravu konkrétnej hospodárskej situácie v príslušných oblastiach. Na záver, Komisia nepovažuje opatrenie za zlučiteľné s vnútorným trhom.

B. OPRÁVNENÉ OČAKÁVANIA, PRÁVNA ISTOTA, ZÁSADA „ESTOPPEL“ A VYMÁHANIE POMOCI

6.4. **Zásada „estoppel“ a právnej istoty**

(181) Komisia sa domnieva, že neexistuje dôvod zmeniť úvahy vyjadrené v rozhodnutí o začatí konania. Komisia v skutočnosti neporušila zásadu „estoppel“ ani zásadu právnej istoty.

(182) Consulta vinculante z 21. marca 2012, ktorou sa zaviedol nový administratívny výklad, je výsledkom rozhodnutia španielskych orgánov. Tento administratívny akt, ktorý spôsobil vznik situácie, že sa poskytuje nová, protiprávna pomoc bez toho, aby bola predtým notifikovaná Komisii, je akt španielskych orgánov, a nie akt Komisie. Zásada „estoppel“ je preto nepodstatná.

(183) Pokiaľ ide o údajné porušenie zásady právnej istoty, Komisia pripomína, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa rozsah pôsobnosti rozhodnutia o štátnej pomoci musí určiť nielen odkazom na samotný text tohto rozhodnutia, ale aj zohľadnením schémy pomoci, ako ju opísal a konkrétne uplatňoval príslušný členský štát ([61]).

(184) Ak by sa v tejto súvislosti zistilo porušenie uvedenej zásady, Komisia sa domnieva, že ju porušilo Španielsko. Komisia sa ďalej domnieva, že vytvorenie právnej neistoty, ak nejaká vznikla, pochádza z nepresného a nejasného charakteru textu určitých ustanovení schémy.

6.5. **Vymáhanie pomoci**

(185) Sporné opatrenie bolo vykonávané bez toho, aby bolo vopred notifikované Komisii v súlade s článkom 108 ods. 3 Zmluvy. Toto opatrenie preto predstavuje protiprávnu pomoc.

(186) Ak sa zistí, že protiprávne poskytovaná štátna pomoc je nezlučiteľná s vnútorným trhom, dôsledkom takéhoto zistenia je, že pomoc by sa mala od príjemcov vymáhať v súlade s článkom 14 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999. Vymožením pomoci sa čo možno najviac obnoví stav hospodárskej súťaže, ktorý existoval pred poskytnutím pomoci. Suma, ktorá sa má vymôcť, by mala byť taká, aby sa odstránila hospodárska výhoda poskytnutá príjemcom.

(187) Žiadne argumenty, ktoré predložili španielske orgány alebo tretie strany, neodôvodňujú všeobecný odklon od tejto základnej zásady. Španielsko by preto malo vymáhať nezlučiteľnú pomoc.

(188) Pre daný rok a daného príjemcu zodpovedá hodnota pomoci zníženiu dane, ktoré vyplynulo z uplatnenia článku 12 ods. 5 TRLIS na nepriame nadobudnutia podielov v aktívnych spoločnostiach nerezidentoch, ktoré vyplývajú z predchádzajúcich nadobudnutí podielov v holdingových spoločnostiach.

6.6. **Oprávnené očakávania**

(189) Španielske orgány a zainteresované strany tvrdia, že oprávnené očakávania uznané v prvom a druhom rozhodnutí by sa mali vzťahovať aj na nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. V tejto súvislosti tvrdia, že oprávnené očakávania by mali byť uznané z dôvodu odkazov na nepriame nadobudnutia v texte prvého a druhého rozhodnutia, v odpovediach na písomné parlamentné otázky a v zmienkach o nadobudnutiach v tlačovej správe o rozhodnutí o začatí konania z roku 2007.

([61]) Pozri vec C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan GmbH, bod 40 a nasl.

(190) Komisia nesúhlasí s argumentmi predloženými španielskymi orgánmi a zainteresovanými tretími stranami a domnieva sa, že oprávnené očakávania uznané v prvom a druhom rozhodnutí nemožno rozšíriť na situácie (nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti), ktoré neboli zahrnuté v rozsahu uplatňovania opatrenia v čase prijatia týchto rozhodnutí. Oprávnené očakávania môžu byť v skutočnosti založené len na faktických prvkoch známych v čase prijatia rozhodnutia a nie na budúcich udalostiach, akou je napríklad zavedenie nového administratívneho výkladu.

(191) Podľa ustálenej judikatúry ([62]) sa právo spoliehať sa na zásadu ochrany oprávnených očakávaní vzťahuje na akéhokoľvek jednotlivca v situácii, v ktorej inštitúcia Európskej únie poskytnutím konkrétneho uistenia danej osobe priviedla tohto jednotlivca k odôvodneným očakávaniam. Bez ohľadu na to, v akej forme sa tieto uistenia poskytujú, predstavujú presné, bezpodmienečné a dôsledné informácie.

(192) Absencia výslovných obmedzení v predmetnej schéme pomoci sa nemôže považovať za takú, že predstavuje konkrétne, bezpodmienečné a dôsledné vyjadrenie Komisie voči príslušným podnikom, pokiaľ ide o uplatňovanie opatrenia aj na nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývajú z priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. Absenciou takýchto výslovných obmedzení sa preto nemôžu vytvoriť oprávnené očakávania príslušných podnikov, že by sa opatrenie mohlo zákonne uplatňovať aj na nepriame nadobudnutia ([63]).

(193) Aj keby platilo, že odkazy na nepriame nadobudnutia v prvom a druhom rozhodnutí by boli mohli vytvoriť očakávania príslušných podnikov, je potrebné posúdiť, či je očakávanie dosiahnuté na takomto základe oprávnené ([64]). Komisia zastáva názor, že podniky, ktoré vykonávali nepriame nadobudnutia, sa nemôžu odvolávať na oprávnené očakávanie, že článok 12 ods. 5 TRLIS sa vzťahuje na nepriame nadobudnutia podielov, pretože tieto podniky veľmi dobre poznali administratívny postup daňovej správy a TEAC, ktorý sa uplatňoval do roku 2012. Tieto podniky vedeli, že daňová schéma notifikovaná Komisii – článok 12 ods. 5 TRLIS – bola v tom čase vykonávaná tak, že z jej rozsahu pôsobnosti boli vylúčené nepriame nadobudnutia podielov, ktoré vyplývali z priameho nadobudnutia podielu v holdingovej spoločnosti.

(194) Španielske orgány tvrdia, že existenciou reštriktívneho administratívneho výkladu sa nezmenšujú oprávnené očakávania, ktoré mohli mať v súvislosti s platnosťou článku 12 ods. 5 TRLIS subjekty, ktoré vykonali nepriame nadobudnutia podielov prostredníctvom priameho nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti. Dôvodmi sú, že 1.článok 12 ods. 5 TRLIS je jasné ustanovenie; 2. je v ňom výslovný odkaz na článok 21 TRLIS, v ktorom sa spomínajú priame a nepriame nadobudnutia; 3. obsahuje výslovnú zmienku o pravidlách konsolidácie účtov; 4. jeho cieľom je podpora medzinárodných investícií španielskych spoločností.

(195) Komisia s uvedeným vyhlásením nesúhlasí. Článok 12 ods. 5 TRLIS sa preukázal byť nejasným ustanovením z dôvodu neurčitého odkazu na pravidlá konsolidácie účtov a nejasnej extrapolácie na kritériá uvedené v článku 21 TRLIS. Článok 21 bol v skutočnosti spočiatku vypracovaný s cieľom ustanoviť podmienky na oslobodenie dividend a príjmu zahraničného pôvodu. Odkaz v článku 21 na nepriame nadobudnutia je v rozpore s požiadavkou, že priamo nadobudnutá spoločnosť musí vykonávať hospodársku činnosť. Oprávnené očakávania navyše nemožno zakladať na princípe schémy pomoci, článku 12 ods. 5 TRLIS, ktorá už bola v prvom a druhom rozhodnutí vyhlásená za protiprávnu a nezlučiteľnú pomoc z dôvodu rozdielneho daňového prístupu k zahraničným nadobudnutiam a domácim nadobudnutiam vykonávaným spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi v Španielsku. Komisia sa domnieva, že nekonkrétny a nejasný charakter ustanovenia viedol k rozporuplnosti jeho výkladu. Táto rozporuplnosť je v skutočnosti dokázaná vo väčšine consultas DGT a uznesení TEAC. Španielske orgány preto nemôžu tvrdiť, že na základe článku 12 ods. 5 TRLIS sa mohli napriek reštriktívnemu administratívnemu výkladu vytvoriť oprávnené očakávania podnikov, ktoré vykonávali nepriame nadobudnutia podielov.

(196) Pokiaľ ide konkrétnejšie o nadobudnutie spoločnosti Scottishpower spoločnosťou Iberdrola, Komisia poznamenáva, že v rozhodnutí o fúzii (COMP M.4517) bolo jasne uvedené, že na účely rozhodnutia o fúzii nie je potrebné ani vhodné určiť, či článok 12 ods. 5 TRLIS predstavuje štátnu pomoc (pozri odsek 42 rozhodnutia).

([62]) Rozsudok Súdneho dvora z 22. júna 2006; vec C-182/03 a C-217/03, Forum 187 ASBL, Zb. 2006, s. I-5479, bod 147.
([63]) Pozri rozsudok C-537/08P zo 16. decembra 2010, Kahla Thüringen Porzellan GmbH/Komisia, bod 44.
([64]) Rozsudok Súdneho dvora z 22. júna 2006; vec C-182/03 a C-217/03, Forum 187 ASBL, Zb. 2006, s. I-5479, bod 159.

(197) Pokiaľ ide o tvrdenia Španielska a zainteresovaných tretích strán, podľa ktorých odpovede na písomné parlamentné otázky vytvorili oprávnené očakávania príjemcov pomoci, Komisia poznamenáva, že písomné parlamentné otázky neboli zamerané na rozlišovanie medzi priamym a nepriamym nadobudnutím, ale sa v nich kládla otázka, či by schéma stanovená v článku 12 ods. 5 TRLIS mohla predstavovať štátnu pomoc. Preto z odpovedí Komisie na písomné parlamentné otázky nemožno vyvodiť, že v rozsahu pôsobnosti ustanovenia sú zahrnuté priame a aj nepriame nadobudnutia.

(198) Pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého prvé a druhé rozhodnutie vytvorili nové oprávnené očakávania, pretože v obidvoch boli odkazy na nepriame nadobudnutia, Komisia pripomína, že tieto odkazy boli uvedené výlučne preto, lebo vo vnútroštátnych právnych ustanoveniach sú uvedené priame aj nepriame nadobudnutia. Presnejšie, v článku 12 ods. 5 TRLIS je uvedený krížový odkaz na článok 21 TRLIS, v ktorom sa vyžaduje, že najmenej 5 % podielov v spoločnosti nerezidentovi musí španielska spoločnosť priamo alebo nepriamo vlastniť počas neprerušeného obdobia jedného roka. Proti skutočnosti, že španielske orgány uplatňovali článok 12 ods. 5 TRLIS len na priame nadobudnutia, nenamieta Španielsko ani zainteresované tretie strany. Ako už bolo uvedené vyššie, Komisia je preto oprávnená spoliehať sa na vysvetlenia poskytnuté príslušným členským štátom, takže mohla oprávnene predpokladať, že schéma sa uplatňovala, ako to uviedol členský štát.

(199) Komisia sa ďalej domnieva, že aj keď komunikácia medzi španielskymi orgánmi a Komisiou – v ktorej bolo vysvetlené, že v praxi možno odpočítať len finančný goodwill vyplývajúci z priamych nadobudnutí podielov v aktívnych spoločnostiach – nie je vyjadrená v texte rozhodnutí, nevytvára to oprávnené očakávania príjemcov pomoci, že článok 12 ods. 5 TRLIS sa vzťahoval aj na nepriame nadobudnutia. Príjemcovia pomoci už poznali ustálený a systematický administratívny postup, ktorým sa z rozsahu uplatňovania článku 12 ods. 5 TRLIS vylučovali nepriame nadobudnutia podielov prostredníctvom nadobudnutia podielov v holdingovej spoločnosti a ktorý sa uplatňoval do roku 2012.

(200) Na záver, oprávnené očakávania uznané v prvom a druhom rozhodnutí nemožno rozšíriť na situácie, ktoré neboli zahrnuté v rozsahu uplatňovania sporného opatrenia v čase prvého a druhého rozhodnutia.

7. **ZÁVER**

(201) Komisia sa so zreteľom na uvedené skutočnosti domnieva, že nový administratívny výklad, ktorým sa rozšíril rozsah uplatňovania schémy, ktorá už bola vyhlásená za protiprávnu a nezlučiteľnú pomoc a ktorá nebola notifikovaná Komisii, predstavuje protiprávnu nezlučiteľnú pomoc v zmysle článku 1 nariadenia (ES) č. 659/1999.

(202) Komisia nepovažuje opatrenie za zlučiteľné s vnútorným trhom v zmysle článku 107 ods. 2 a článku 107 ods. 3 Zmluvy.

(203) Pomoc by sa mala od príjemcov vymáhať podľa článku 14 nariadenia (ES) č. 659/1999,

PRIJALA TOTO ROZHODNUTIE:

Článok 1

Nový administratívny výklad prijatý Španielskym kráľovstvom, ktorým sa rozšíril rozsah uplatňovania článku 12 ods. 5 kráľovského legislatívneho dekrétu 4/2004 z 5. marca 2004, ktorým sa konsolidujú zmeny španielskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb, na zahrnutie nepriamych nadobudnutí podielov v spoločnostiach, ktoré nie sú rezidentmi, prostredníctvom priameho nadobudnutia podielov v holdingových spoločnostiach nerezidentoch a ktorý Španielske kráľovstvo uplatňovalo protiprávne v rozpore s článkom 108 ods. 3 zmluvy, nie je zlučiteľný s vnútorným trhom.

Článok 2

Individuálna štátna pomoc poskytnutá na základe schémy uvedenej v článku 1 nepredstavuje pomoc, ak v čase poskytnutia spĺňa podmienky stanovené nariadením prijatým v súlade s článkom 2 nariadenia Rady (ES) č. 994/98 ([65]) a uplatniteľným v čase, keď bola pomoc poskytnutá.

([65]) Nariadenie Rady (ES) č. 994/98 zo 7. mája 1998 o uplatňovaní článkov 107 a 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie na určité kategórie horizontálnej štátnej pomoci (Ú. v. ES L 142, 14.5.1998, s. 1).

Článok 3

Individuálna štátna pomoc poskytnutá na základe schémy uvedenej v článku 1, ktorá v čase poskytnutia spĺňa podmienky stanovené nariadením prijatým v súlade s článkom 1 nariadenia (ES) č. 994/98 alebo podmienky akejkoľvek inej schválenej schémy pomoci, je zlučiteľná s vnútorným trhom do výšky maximálnej intenzity pomoci uplatniteľnej na tento druh pomoci.

Článok 4

1. Španielske kráľovstvo ukončí schému pomoci uvedenú v článku 1, pokiaľ ide o pomoc poskytovanú príjemcom pri vykonaní nepriamych nadobudnutí podielov v spoločnostiach nerezidentoch prostredníctvom priameho nadobudnutia podielov v holdingových spoločnostiach v miere, v akej je nezlučiteľná so spoločným trhom.

2. Španielske kráľovstvo vymôže od príjemcov nezlučiteľnú pomoc poskytnutú na základe schémy uvedenej v článku 1.

3. Vymáhané sumy sa úročia od dátumu, kedy ich príjemca dostal k dispozícii, až do ich skutočného vymoženia.

4. Úroky sa vypočítajú ako zložené úroky v súlade s kapitolou V nariadenia Komisie (ES) č. 794/2004 ([66]).

5. S účinnosťou od dátumu prijatia tohto rozhodnutia Španielske kráľovstvo zruší všetky neuhradené platby pomoci na základe schémy uvedenej v článku 1.

Článok 5

1. Vymáhanie pomoci poskytnutej na základe schémy uvedenej v článku 1 musí byť okamžité a účinné.

2. Španielske kráľovstvo zabezpečí, aby sa toto rozhodnutie vykonalo do štyroch mesiacov od dátumu oznámenia tohto rozhodnutia.

Článok 6

1. Španielske kráľovstvo do dvoch mesiacov od oznámenia tohto rozhodnutia predloží Komisii tieto informácie:

a) zoznam príjemcov, ktorí dostali pomoc na základe schémy uvedenej v článku 1, a celkovú sumu pomoci, ktorú každý z nich dostal na základe tejto schémy;

b) celkovú sumu (istinu a úroky), ktorú má vrátiť každý príjemca;

c) podrobný opis prijatých a plánovaných opatrení s cieľom splniť toto rozhodnutie;

d) dokumenty preukazujúce, že sa príjemcom nariadilo vrátenie pomoci.

2. Španielske kráľovstvo je povinné Komisiu priebežne informovať o postupe vnútroštátnych opatrení prijatých s cieľom vykonať toto rozhodnutie až do úplného vymoženia pomoci poskytnutej na základe schémy uvedenej v článku 1. Na žiadosť Komisie okamžite predloží informácie o prijatých a plánovaných opatreniach s cieľom splniť toto rozhodnutie. Takisto poskytne podrobné informácie o sumách pomoci a úrokov, ktoré príjemcovia už vrátili.

Článok 7

Toto rozhodnutie je určené Španielskemu kráľovstvu.

V Bruseli 15. októbra 2014

Za Komisiu
Joaquín ALMUNIA
podpredseda

([66]) Nariadenie Komisie (ES) č. 794/2004 z 21. apríla 2004, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (ES) č. 659/1999, ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. EÚ L 140, 30.4.2004, s. 1).