



Rozsudky ve věci C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior v. Komise, ve spojených věcech C-51/19 P World Duty Free Group v. Komise a C-64/19 P Španělsko v. Komise, ve věci C-52/19 P Banco Santander v. Komise, ve spojených věcech C-53/19 P Banco Santander a Santusa v. Komise a C-65/19 P Španělsko v. Komise, jakož i ve věcech C-54/19 P Axia Mediterranean v. Komise a C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad v. Komise

Tisk a informace

Soudní dvůr zamítl kasační opravné prostředky podané proti rozsudkům Tribunálu, kterými byla potvrzena kvalifikace španělského daňového režimu odpisu finančního goodwillu jako státní podpory neslučitelné s vnitřním trhem

V návaznosti na řadu písemných otázek položených poslanci Evropského parlamentu a na stížnost podanou soukromým subjektem zahájila Komise v roce 2007 formální vyšetřovací řízení týkající se toho, zda jsou španělské daňové právní předpisy, které se týkají odpisu finančního goodwillu v případě, kdy rezidentní společnosti nabývají podíly v jiných podnicích, slučitelné s ustanoveními Smlouvy o FEU v oblasti státních podpor.

Podle daňového opatření, které bylo v roce 2001 zavedeno do španělského zákona o korporační dani (dále jen „dotčené daňové opatření“), může být finanční goodwill vzniklý tím, že rezidentní podnik nabude podíl ve výši alespoň 5 % v zahraniční společnosti, odečten ve formě odpisu od daňového základu korporační daně, které rezidentní podnik podléhá, pod podmínkou, že uvedený podnik drží tento podíl nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku. Naproti tomu nabývání podílů podniky podléhajícími daňové povinnosti ve Španělsku v jiných rezidentních podnicích nevede k odpisu finančního goodwillu, s výjimkou případu podnikové kombinace.

V rozhodnutích ze dne 28. října 2009¹ a 12. ledna 2011² (dále jen „sporná rozhodnutí“) Komise prohlásila, že dotčené daňové opatření představuje režim podpory neslučitelný s vnitřním trhem, a uložila Španělsku, aby získalo nazpět poskytnuté podpory.

Tribunál, k němuž podniky usazené ve Španělsku³ podaly několik žalob na neplatnost, **zrušil uvedená rozhodnutí rozsudky ze dne 7. listopadu 2014⁴ s tím, že Komise neprokázala selektivní povahu dotčeného daňového opatření, přičemž selektivita je jedním z nezbytných a kumulativních kritérií umožňujících kvalifikovat vnitrostátní opatření jako státní podporu.**

Na základě kasačních opravných prostředků podaných Komisí **zrušil Soudní dvůr uvedené rozsudky v podstatě z toho důvodu, že vycházely z nesprávného pojetí podmínky selektivity**

¹ Rozhodnutí Komise 2011/5/ES ze dne 28. října 2009 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úř. věst. 2011, L 7, s. 48).

² Rozhodnutí Komise 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích č. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úř. věst. 2011, L 135, s. 1). Toto rozhodnutí bylo předmětem dvou oprav zveřejněných v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 3. března 2011 a 26. listopadu 2011.

³ Zejména Autogrill España SA (nyní World Duty Free Group SA), Banco Santander SA a Santusa Holding SL.

⁴ Rozsudky ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise, [T-219/10](#), a Banco Santander a Santusa v. Komise, [T-399/11](#) (viz [TZ n.º145/14](#)).

výhody, a vrátil věci Tribunálu⁵. Po vrácení věci Tribunál potvrdil selektivní povahu dotčeného daňového opatření a zamítl žaloby na neplatnost podané proti sporným rozhodnutím⁶.

Velký senát Soudního dvora, který rozhodoval o kasačních opravných prostředcích, které k němu tentokrát podaly žalující podniky a Španělské království (dále jen „navrhovatelé“), tyto kasační opravné prostředky zamítl a upřesnil svou judikaturu týkající se selektivity daňových opatření.

Závěry Soudního dvora

Soudní dvůr nejprve zamítl důvody nepřipustnosti vznesené Komisí, podle níž některé argumenty, které navrhovatelé uplatnili v rámci kasačních opravných prostředků, nebyly uplatněny před Tribunálem.

Soudní dvůr v tomto ohledu připomněl, že nelze mít za to, že důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku směřující ke zpochybnění jeho právní opodstatněnosti mění předmět sporu před Tribunálem. Argumenty, kterými navrhovatelé zpochybňují důsledky plynoucí z právního řešení, které Tribunál poskytl stran důvodů, které před ním byly projednávány, jsou tak přípustné.

Pokud jde o selektivitu dotčeného daňového opatření, Soudní dvůr dále upřesnil, že **pouhá okolnost, že dané opatření má obecnou povahu, jelikož *a priori* může svědčit všem podnikům podléhajícím korporální dani, ať již provádějí určité transakce, či nikoli, nevylučuje, že toto opatření může mít selektivní povahu**. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že podmínka selektivity je splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se takové opatření odchyluje od obvyklého daňového režimu uplatňovaného v dotčeném členském státě, a ve svých konkrétních důsledcích tak vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl obvyklého daňového režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

Aby Komise mohla vnitrostátní daňové opatření kvalifikovat jako selektivní, musí uplatnit třífázovou metodu. Nejprve musí **identifikovat obecný nebo obvyklý daňový režim uplatňovaný v členském státě**. Dále musí **prokázat, že se dotčené daňové opatření odchyluje od tohoto referenčního systému**, když zavádí rozlišování mezi podniky, které se z hlediska cíle obecného nebo obvyklého daňového režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Konečně musí **ověřit, zda je zavedené rozlišování odůvodněné**, protože vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž toto opatření patří.

S ohledem na tyto úvahy se Soudní dvůr v rámci **věcí C-51/19P a C-64/19P, C-52/19P, C-53/19P a C-65/19P, C-54/19P a C-55/19P** zabýval výtkou navrhovatelů vycházející z údajného pochybení, kterého se Tribunál dopustil při určování referenčního systému.

V tomto rámci Soudní dvůr uvedl, že určení referenčního systému musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků použitelných norem na základě vnitrostátního práva. Pokud je proto dotčené daňové opatření neoddělitelné od obecného daňového systému dotčeného členského státu, je třeba vycházet z tohoto systému. Naproti tomu ukáže-li se, že dotčené opatření je jasně oddělitelné od uvedeného obecného systému, nelze vyloučit, že referenční rámec, který je třeba zohlednit, bude omezenější než tento obecný systém, či se dokonce bude identifikovat se samotným tímto opatřením, pokud má povahu pravidla, které je nadáno samostatnou právní logikou. Kromě toho při určování referenčního systému musí Komise zohlednit základní znaky daně, jak jsou definovány dotčným členským státem. Naproti tomu není

⁵ Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, [C-20/15 P](#) a [C-21/15 P](#) (viz [TZ n° 139/16](#)).

⁶ Rozsudky ze dne 15. listopadu 2018, Banco Santander v. Komise, [T-227/10](#), Sigma Alimentos Exterior v. Komise, [T-239/11](#), Axa Mediterranean v. Komise, [T-405/11](#), Prosegur Compañía de Seguridad v. Komise, [T-406/11](#), World Duty Free Group v. Komise, [T-219/10 RENV](#), a Banco Santander a Santusa v. Komise, [T-399/11 RENV](#) (viz [TZ n° 175/18](#)).

namíště v této první fázi přezkumu selektivity zohledňovat cíle, které zákonodárce sledoval při přijímání zkoumaného opatření.

V projednávané věci měl Soudní dvůr nejprve za to, že **ze sporných rozhodnutí jasně vyplývá, že referenční systém použitý Komisí je tvořen obecnými ustanoveními režimu korporační daně upravujícími goodwill obecně.**

Soudní dvůr dále odmítl argument navrhovatelů, že Tribunál za účelem určení referenčního systému vycházel z legislativní techniky zvolené vnitrostátním zákonodárcem pro přijetí dotčeného daňového opatření, kterou je zavedení odchylky od obecného pravidla.

Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že použití dané legislativní techniky, jako je zavedení odchylky od obecného pravidla, vnitrostátním zákonodárcem nemůže stačit k vymezení příslušného referenčního systému pro účely analýzy selektivity. Taková povaha odchylky může být nicméně relevantní, pokud vede – tak jako v projednávaných případech – k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je *a priori* zacházeno rozdílně, a to kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylné opatření, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim. **Tribunál tak pro účely přezkumu selektivní povahy dotčeného daňového opatření správně zohlednil – mezi jinými úvahami – jeho povahu odchylky.**

V rámci věci **C-50/19P** Soudní dvůr mimoto potvrdil, že **vnitrostátní opatření může být selektivní i v případě, kdy prospěch z výhody, kterou stanoví, nezávisí na charakteristikách podniku-příjemce, ale na transakci, kterou se tento podnik rozhodne či nerozhodne provést.** Opatření může být tedy považováno za selektivní i v případě, že *ex ante* neidentifikuje konkrétní kategorii příjemců a že všechny podniky usazené na území dotyčného členského státu, bez ohledu na jejich velikost, právní formu, odvětví činnosti nebo jiné charakteristiky, které jsou jim vlastní, mají potenciálně přístup k výhodě stanovené tímto opatřením pod podmínkou, že uskuteční určitý druh investice. **Konstatování selektivity totiž nutně nevylučuje z toho, že některé podniky nemohou využít výhodu stanovenou dotčeným opatřením z důvodu vlastních charakteristik, nýbrž může vyplývat pouze ze zjištění, že existuje transakce, která je sice srovnatelná s transakcí, která podmiňuje poskytnutí dotčené výhody, avšak na tuto výhodu nezakládá nárok, a v důsledku toho zvýhodňuje pouze podniky, které se rozhodnou poslepu uvedenou transakci provést.**

Soudní dvůr konečně konstatoval, že **ve všech dotčených věcech Tribunál tím, že v rámci druhé fáze analýzy selektivity určil zachování určité soudržnosti mezi zdaňováním a účtováním goodwillu jako cíl referenčního systému, nahradil odůvodnění sporných rozhodnutí vlastním odůvodněním, a dopustil se tak nesprávného právního posouzení.**

Toto nesprávné právní posouzení však nemůže vést ke zrušení napadených rozsudků, jelikož jejich výroky jsou založeny na jiných právních důvodech. Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že Tribunál právem odkázal na jeho judikaturu, podle které musí být přezkum srovnatelnosti, který je třeba provést ve druhé fázi analýzy selektivity, proveden ve vztahu k cíli referenčního systému, a nikoli k cíli sporného opatření. **Tribunál tak správně konstatoval, že se podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nacházejí s ohledem na cíl, který sleduje zdaňování goodwillu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech.** V tomto ohledu se navrhovatelům nepodařilo konkrétně prokázat, že se podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nacházejí v právní a skutkové situaci, která se liší od situace podniků, které nabývají podíly ve Španělsku, a je s ní tedy nesrovnatelná.

UPOZORNĚNÍ: Proti rozsudku či usnesení Tribunálu lze podat kasační opravný prostředek k Soudnímu dvoru, který je omezen na právní otázky. Kasační opravný prostředek zásadně nemá odkladný účinek. Je-li kasační opravný prostředek přípustný a opodstatněný, Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu zruší. Pokud to soudní řízení dovoluje, může Soudní dvůr ve věci vydat sám konečné rozhodnutí. V opačném případě vrátí věc zpět k rozhodnutí Tribunálu, který je vázán rozhodnutím vydaným Soudním dvorem v rámci kasačního opravného prostředku.

Neoficiální dokument pro potřeby sdělovacích prostředků, který nezavazuje Soudní dvůr.

Úplné znění rozsudků ve věci [C-50/19 P](#), ve spojených věcech [C-51/19 P a C-64/19 P](#), ve věci [C-52/19 P](#), ve spojených věcech [C-53/19 P a C-65/19 P](#), jakož i ve věcech [C-54/19 P](#) a [C-55/19 P](#) se zveřejňuje na internetové stránce CURIA v den vyhlášení.

Kontaktní osoba pro tisk: Balázs Lehoczki ☎ (+352) 4303 5499

Obrazový záznam z vyhlášení rozsudku je dostupný na [Europe by Satellite](#) ☎ (+32) 2 2964106