



Rozsudky vo veci C-50/19 P Sigma Alimentos Exterior/Komisia, v spojených veciach C-51/19 P World Duty Free Group/Komisia a C-64/19 P Španielsko/Komisia, vo veci C-52/19 P Banco Santander/Komisia, v spojených veciach C-53/19 P Banco Santander a Santusa/Komisia a C-65/19 P Španielsko/Komisia a v spojených veciach C-54/19 P Axa Mediterranean/Komisia a C-55/19 P Prosegur Compañía de Seguridad/Komisia

Tlač a informácie

Súdny dvor zamietol odvolania proti rozsudkom Všeobecného súdu potvrdzujúcim kvalifikáciu španielskeho daňového režimu pre odpisovanie finančného goodwillu ako štátnej pomoci nezlučiteľnej s vnútorným trhom

V roku 2007 po viacerých písomných otázkach položených poslancami Európskeho parlamentu, ako aj na základe sťažnosti súkromného subjektu Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania zlučiteľnosti španielskej daňovej právnej úpravy týkajúcej sa odpisovania finančného goodwillu v prípade nadobudnutia podielov spoločnosťami rezidentmi v iných podnikoch s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ v oblasti štátnej pomoci.

Podľa daňového opatrenia zavedeného v roku 2001 do španielskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb (ďalej len „predmetné daňové opatrenie“) možno finančný goodwill, ktorý vznikne tak, že podnik rezident nadobudne podiel najmenej vo výške 5 % v zahraničnej spoločnosti, odpočítať vo forme odpisov zo základu dane z príjmov právnických osôb, ktorú je povinný zaplatiť podnik rezident, pod podmienkou, že tento podnik tento podiel vlastní nepretržite počas najmenej jedného roka. Naproti tomu nadobudnutie podielu podnikmi podliehajúcimi dani v Španielsku v iných podnikoch rezidentoch nevedú k odpisovaniu finančného goodwillu, s výnimkou podnikovej kombinácie.

Rozhodnutiami z 28. októbra 2009¹ a z 12. januára 2011² (ďalej len „sporné rozhodnutia“) Komisia vyhlásila, že predmetné daňové opatrenie predstavuje schému pomoci nezlučiteľnú s vnútorným trhom, a uložila Španielsku, aby vymáhala poskytnutú pomoc.

Na základe viacerých žalôb o neplatnosť podaných podnikmi so sídlom v Španielsku³ **Všeobecný súd zrušil uvedené rozhodnutia rozsudkami zo 7. novembra 2014⁴, pričom dospel k záveru, že Komisia nepreukázala selektívnu povahu predmetného daňového opatrenia – keďže selektívnosť je jedným z nevyhnutných a kumulatívnych kritérií umožňujúcich kvalifikovať vnútroštátne opatrenie ako štátnu pomoc.**

Na základe odvolaní podaných Komisiou **Súdny dvor uvedené rozsudky zrušil v podstate z dôvodu, že vychádzali z nesprávneho chápania podmienky selektívnosti výhody, a vrátil veci Všeobecnému súdu.**⁵ Po vrátení veci **Všeobecný súd potvrdil selektívnu povahu**

¹ Rozhodnutie Komisie 2011/5/ES z 28. októbra 2009 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 7, 2011, s. 48).

² Rozhodnutie Komisie 2011/282/ES z 12. januára 2011 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 135, 2011, s. 1). Toto rozhodnutie bolo predmetom dvoch opráv uverejnených v Úradnom vestníku Európskej únie 3. marca 2011 a 26. novembra 2011.

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

⁴ Rozsudky zo 7. novembra 2014 Autogrill España/Komisia, [T-219/10](#) a Banco Santander a Santusa/Komisia, [T-399/11](#) (pozri [TK č. 145/14](#)).

⁵ Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., [C-20/15 P](#) a [C-21/15 P](#) (pozri [TK č. 139/16](#)).

predmetného daňového opatrenia a zamietol žaloby o neplatnosť podané proti sporným rozhodnutiam.⁶

Súdny dvor zasadajúci vo veľkej komore zamietol odvolania, ktoré tentoraz podali žalujúce podniky a Španielske kráľovstvo (ďalej len „odvolatelia“), a spresnil svoju judikatúru týkajúcu sa selektívnosti daňových opatrení.

Posúdenie Súdnym dvorom

V prvom rade Súdny dvor odmieta dôvody neprípustnosti vznesené Komisiou, podľa ktorej niektoré tvrdenia predložené odvolateľmi v rámci ich odvolaní neboli uvedené v konaní pred Všeobecným súdom.

V tejto súvislosti Súdny dvor pripomína, že dôvody a tvrdenia vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktoré majú právne spochybniť jeho dôvodnosť, nemožno považovať za meniace predmet sporu pred Všeobecným súdom. Tvrdenia, ktorými odvolatelia spochybňujú dôsledky vyvedené z právneho riešenia Všeobecného súdu týkajúceho sa žalobných dôvodov prejednávaných pred ním, sú teda prípustné.

Pokiaľ ide o selektívnosť predmetného daňového opatrenia, Súdny dvor ďalej spresňuje, že **samotná okolnosť, že uvedené opatrenie má všeobecnú povahu, keďže a priori z neho môžu mať prospech všetky podniky podliehajúce dani z príjmov právnických osôb, v závislosti od toho, či realizujú alebo nerealizujú určité transakcie, nevylučuje, že toto opatrenie môže mať selektívnu povahu.** Je totiž preukázané, že podmienka selektívnosti je splnená, ak sa Komisii podarí preukázať, že takéto opatrenie je výnimkou z obvyklého daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte a zavádza tak svojimi konkrétnymi účinkami odlišné zaobchádzanie medzi subjektmi, ktoré sa z hľadiska cieľa sledovaného obvyklým daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

Na to, aby bolo možné vnútroštátne daňové opatrenie kvalifikovať ako selektívne, musí Komisia použiť metódu v troch fázach. Najprv musí **identifikovať spoločný alebo obvyklý daňový systém uplatniteľný** v členskom štáte. Ďalej musí preukázať, že predmetné daňové opatrenie **sa odchyľuje od tohto referenčného systému**, pretože zavádza rozdiely medzi podnikmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným alebo obvyklým daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Nakoniec musí **overiť, či je zavedené rozlišovanie odôvodnené**, pokiaľ vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého je súčasťou.

Vzhľadom na tieto úvahy sa Súdny dvor vo **veciach C-51/19 P a C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P a C-65/19 P, C-54/19 P a C-55/19 P** zaoberá výhradou odvolateľov založenou na **údajnom pochybení Všeobecného súdu pri určení referenčného systému.**

V tomto rámci Súdny dvor uvádza, že určenie referenčného systému musí vyplývať z objektívneho preskúmania obsahu, spojenia a konkrétnych účinkov noriem uplatniteľných podľa vnútroštátneho práva. V dôsledku toho, ak je predmetné opatrenie neoddeliteľné od všeobecného daňového systému daného členského štátu, na tento systém je potrebné hľadiť ako na referenčný. Naopak, ak sa zdá, že dotknuté opatrenie je jasne oddeliteľné od uvedeného všeobecného systému, nemožno vylúčiť, že referenčný rámec, ktorý treba zohľadniť, je obmedzenejší ako tento všeobecný systém, alebo dokonca, že sa stotožňuje so samotným opatrením, keď sa toto opatrenie javí ako pravidlo s autonómnou právnou logikou. Okrem toho Komisia musí pri určovaní referenčného systému zohľadniť charakteristiky, ktoré tvoria daň, tak ako ich definuje dotknutý členský štát. Naopak, v rámci tejto prvej fázy preskúmania selektívnosti nie je potrebné zohľadniť ciele sledované zákonodarcom pri prijímaní skúmaného opatrenia.

⁶ Rozsudky z 15. novembra 2018, Banco Santander/Komisia, [T-227/10](#); Sigma Alimentos Exterior/Komisia, [T-239/11](#); Axa Mediterranean/Komisia, [T-405/11](#); Prosegur Compañía de Seguridad/Komisia, [T-406/11](#); World Duty Free Group/Komisia, [T-219/10 RENV](#), a Banco Santander a Santusa/Komisia, [T-399/11 RENV](#) (pozri [TK č. 175/18](#)).

V prejednávanej veci sa Súdny dvor predovšetkým domnieva, že **zo sporných rozhodnutí jasne vyplýva, že referenčný systém použitý Komisiou tvoria všeobecné ustanovenia režimu dane z príjmov právnických osôb upravujúce goodwill vo všeobecnosti.**

Ďalej odmieta tvrdenie odvolateľov, podľa ktorého Všeobecný súd na účely určenia referenčného systému vychádzal z legislatívnej techniky zvolenej vnútroštátnym zákonodarcom na prijatie predmetného daňového opatrenia, a to zavedenia výnimky zo všeobecného pravidla.

V tejto súvislosti Súdny dvor uvádza, že použitie určitej legislatívnej techniky vnútroštátnym zákonodarcom, ako je napríklad zavedenie výnimky zo všeobecného pravidla, nemôže stačiť na definovanie relevantného referenčného systému na účely analýzy selektivity. Takáto výnimka však môže byť relevantná, ak z nej vyplýva, ako v prejednávanej veci, že sa rozlišujú dve kategórie subjektov, ktoré *a priori* podliehajú rozdielnemu zaobchádzaniu, a to tie, na ktoré sa vzťahuje výnimka, a tie, ktoré naďalej podliehajú spoločnému daňovému systému. **Všeobecný súd teda správne okrem iných úvah zohľadnil na účely preskúmania selektívneho charakteru predmetného daňového opatrenia aj skutočnosť, že má povahu výnimky.**

V rámci veci **C-50/19 P** Súdny dvor okrem iného potvrdzuje, že **vnútroštátne opatrenie môže byť selektívne aj vtedy, keď využívanie výhody, ktorú stanovuje, nezávisí od charakteristík podniku, ktorý je príjemcom, ale od transakcie, ktorú sa takýto podnik rozhodne alebo nerozhodne realizovať.** Opatrenie totiž môže byť selektívne aj v prípade, že vopred nevymedzuje osobitnú kategóriu príjemcov, a keď všetky podniky usadené na území dotknutého členského štátu, bez ohľadu na ich veľkosť, právnu formu, odvetvie činnosti alebo iné pre ne charakteristické vlastnosti, majú potenciálny prístup k výhodám stanoveným v tomto opatrení za predpokladu, že uskutočnia konkrétny typ investície. **Konštatovanie selektivity totiž nevyplýva nevyhnutne zo skutočnosti, že niektoré podniky nemôžu využívať výhodu stanovenú dotknutým opatrením z dôvodu ich vlastných charakteristík, ale môže jednoducho vyplývať z konštatovania, že existuje transakcia, ktorá je síce porovnateľná s transakciou, ktorou je poskytnutie predmetnej výhody podmienené, ale nezakladá na ňu nárok, čím zvýhodňuje len tie podniky, ktoré sa rozhodnú uskutočniť túto poslednú uvedenú transakciu.**

Súdny dvor napokon konštatuje, že **vo všetkých predmetných veciach Všeobecný súd tým, že v rámci druhej fázy analýzy týkajúcej sa selektivity identifikoval zachovanie určitej koherentnosti medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu ako cieľ referenčného systému, nahradil odôvodnenie sporných rozhodnutí svojím vlastným odôvodnením a z tohto dôvodu sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia.**

Toto nesprávne posúdenie však nemôže viesť k zrušeniu napadnutých rozsudkov, keďže ich výroky sú založené na iných právnych dôvodoch. V tejto súvislosti Súdny dvor uvádza, že Všeobecný súd správne poukázal na svoju judikatúru, podľa ktorej sa preskúmanie porovnateľnosti, ktoré sa má vykonať v druhej fáze analýzy selektivity, musí vykonať s ohľadom na cieľ referenčného systému, a nie na cieľ sporného opatrenia. **Všeobecný súd preto správne konštatoval, že vzhľadom na cieľ sledovaný zdaňovaním goodwillu sa podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii ako podniky, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach rezidentoch.** V tejto súvislosti odvolatelia najmä nepreukázali, že podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch sa nachádzajú v odlišnej právnej a skutkovej situácii, ktorá nie je porovnateľná so situáciou podnikov, ktoré nadobúdajú podiely v Španielsku.

UPOZORNENIE: Proti rozsudku alebo uzneseniu Všeobecného súdu je možné na Súdny dvor podať odvolanie, ktoré sa obmedzuje len na právne otázky. Odvolanie v zásade nemá odkladný účinok. Ak je prípustné a dôvodné, Súdny dvor zruší rozhodnutie Všeobecného súdu. Ak to stav konania dovoľuje, môže Súdny dvor vydať konečný rozsudok sám. V opačnom prípade vráti vec na rozhodnutie Všeobecnému súdu, ktorý je viazaný rozhodnutím, ktoré Súdny dvor vydal v rámci odvolacieho konania.

Neoficiálny dokument pre potreby médií, ktorý nezaväzuje Súdny dvor.

Úplné znenie rozsudkov vo veci [C-50/19 P](#), v spojených veciach [C-51/19 P](#) a [C-64/19 P](#), vo veci [C-52/19 P](#), v spojených veciach [C-53/19 P](#) a [C-65/19 P](#) a v spojených veciach [C-54/19 P](#) a [C-55/19 P](#) sa uverejňuje na internetovej stránke CURIA v deň vyhlásenia rozsudkov.

Kontaktná osoba pre tlač: Balázs Lehóczki ☎ (+352) 4303 5499

Obrazový záznam z vyhlásenia rozsudku je k dispozícii na „[Europe by Satellite](#)“ ☎ (+32) 2 2964106