



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (osmého senátu)

27. září 2023 *

„Státní podpory – Režim podpor zavedený Španělskem – Odpočty daně z příjmu právnických osob umožňující podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, odepsat goodwill vzniklý nepřímou akvizicí podílů v zahraničních podnicích prostřednictvím přímé akvizice podílů v zahraničních holdingových společnostech – Rozhodnutí, kterým se režim podpor prohlašuje za protiprávní a neslučitelný s vnitřním trhem a nařizuje se navrácení poskytnutých podpor – Rozhodnutí 2011/5/ES – Rozhodnutí 2011/282/EU – Oblast působnosti – Zrušení aktu jeho autorem – Právní jistota – Legitimní očekávání“

Ve věcech T-12/15, T-158/15 a T-258/15,

Banco Santander, SA, se sídlem v Santanderu (Španělsko),

Santusa Holding, SL, se sídlem v Boadille del Monte (Španělsko),

zástupci: E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero, A. Lamadrid de Pablo a V. Romero Algarra, avocats,

žalobkyně ve věci T-12/15,

Abertis Infraestructuras, SA, se sídlem v Barceloně (Španělsko),

Abertis Telecom Satélites, SA, se sídlem v Madridu (Španělsko),

zástupci: Lamadrid de Pablo, M. Santa María Fernández, Abad Valdenebro, Calvo Salinero, M. Cenzual Aldaz a Romero Algarra, avocats,

žalobkyně ve věci T-158/15,

Axa Mediterranean Holding, SA, se sídlem v Palma de Mallorca (Španělsko), zástupci: Lamadrid de Pablo, Abad Valdenebro, Calvo Salinero, Romero Algarra a I. Otaegi Amundarain, avocats,

žalobkyně ve věci T-258/15,

proti

Evropské komisi, zástupci: P. Němečková, B. Stromsky a C. Urraca Caviedes, jako zmocněnci,

žalované,

* Jednací jazyk: španělština.

TRIBUNÁL (osmý senát),

během porad ve složení: J. Svenningsen, předseda, C. Mac Eochaidh (zpravodaj) a T. Pynnä, soudci,

za soudní kancelář: P. Núñez Ruiz, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na usnesení ze dne 9. března 2015, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-12/15, nezveřejněné), a ze dne 10. června 2015, Abertis Infraestructuras a Abertis Telecom Satélites v. Komise (T-158/15, nezveřejněné), jakož i na rozhodnutí ze dne 17. července 2015, kterým se řízení přerušuje do doby, než Soudní dvůr ukončí řízení ve věci C-20/15 P, Komise v. Autogrill España, nebo ve věci C-21/15 P, Komise v. Banco Santander a Santusa,

s ohledem na rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), kterým se zrušují rozsudky ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), a ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939),

s ohledem na rozhodnutí ze dne 18. března 2019 o přerušení řízení do posledního rozhodnutí, jímž se končí řízení ve věcech C-51/19 P, World Duty Free Group v. Komise, C-53/19 P, Banco Santander a Santusa v. Komise, C-64/19 P, Španělsko v. Komise a C-65/19 P, Španělsko v. Komise, nebo ve věci C-274/14, Banco de Santander,

s ohledem na rozsudky ze dne 6. října 2021, Sigma Alimentos Exterior v. Komise (C-50/19 P, EU:C:2021:792), ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793), ze dne 6. října 2021, Banco Santander v. Komise (C-52/19 P, EU:C:2021:794), ze dne 6. října 2021, Banco Santander a další v. Komise (C-53/19 P a C-65/19 P, EU:C:2021:795), ze dne 6. října 2021, Axa Mediterranean v. Komise (C-54/19 P, EU:C:2021:796), a ze dne 6. října 2021, Prosegur Compañía de Seguridad v. Komise (C-55/19 P, EU:C:2021:797),

po jednání konaném ve dnech 15. a 16. listopadu 2022,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žalobami podanými na základě článku 263 SFEU se žalobkyně Banco Santander, SA, Santusa Holding, SL, Abertis Infraestructuras, SA, Abertis Telecom Satélites, SA, a Axa Mediterranean Holding, SA, domáhají zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2015/314 ze dne 15. října 2014 o státní podpoře SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), kterou poskytlo Španělsko. – Režim daňových odpisů finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních společnostech (Úř. věst. 2015, L 56, s. 38, dále jen „napadené rozhodnutí“).

Skutečnosti předcházející sporu

Španělské právo

- 2 Článek 12 odst. 5 Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (zákon č. 43/1995 o dani z příjmu právnických osob) ze dne 27. prosince 1995 (BOE č. 310 ze dne 28. prosince 1995, s. 37072), zavedený Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon č. 24/2001 o přijetí daňových a správních opatření a opatření sociální povahy) ze dne 27. prosince 2001 (BOE č. 313, ze dne 31. prosince 2001, s. 50493), a převzaté Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královské legislativní nařízení č. 4/2004, kterým se schvaluje znění přepracovaného zákona o dani z příjmu právnických osob) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951, dále jen „TRLIS“), vstoupil v platnost dne 1. ledna 2002.
- 3 Podle bodu 17 odůvodnění napadeného rozhodnutí stanoví čl. 12 odst. 5 TRLIS následující:
„Finanční goodwill je [...] definován jako část rozdílu mezi kupní cenou podílu a jeho účetní hodnotou ke dni akvizice, která nebyla zaúčtována do majetku a práv společnosti-nerezidenta. Tuto část rozdílu lze odečíst od daňového základu, a to každoročně maximálně do výše jedné dvacetiny její hodnoty. Tímto nejsou dotčena použitelná účetní pravidla.“
- 4 Bod 18 odůvodnění napadeného rozhodnutí zní takto:
„Článek 21 TRLIS stanoví požadavky, které by měl příjem společnosti-nerezidenta splňovat, aby mohla společnost, která je daňovým rezidentem, uplatnit odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS:
 - a) Podíl – přímý či nepřímý – na základním kapitálu společnosti-nerezidenta musí činit nejméně 5 %. Tento podíl mimoto musí společnost-rezident vlastnit nepřetržitě po dobu nejméně jednoho roku.
 - b) Společnost-nerezident musí podléhat zahraniční dani, která je podobná dani z příjmu právnických osob. Má se za to, že tato podmínka je splněna, je-li společnost, v níž byl získán podíl, usazena v zemi, s níž Španělsko podepsalo dohodu o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění, která obsahuje ustanovení o výměně informací.
 - c) Zisky by měly vyplývat z podnikatelských činností v zahraničí. Tato podmínka je splněna, pokud nejméně 85 % příjmů společnosti splňuje tato kritéria:
 - i) příjmy společnosti-nerezidenta jsou získány v zahraničí a nemohou být zahrnuty do daňového základu kvůli uplatňování mezinárodních pravidel týkajících se daňové transparentnosti. Za příjmy splňující tuto podmínku se považují příjmy z následujících činností:
 - velkoobchodní činnost, je-li zboží dodáváno kupujícím v zemi nebo na území, kde je usazena společnost-nerezident, nebo v jiné zemi či na jiném území, které se nenachází ve Španělsku, pokud operace provádí společnost-nerezident,
 - služby poskytované na území, na němž má společnost-nerezident daňový domicil, pokud operace provádí společnost-nerezident,

- finanční služby poskytované klientům, kteří nejsou daňovými rezidenty ve Španělsku, pokud operace provádí společnost-nerezident,
 - pojišťovací služby v souvislosti s riziky nacházejícími se na jiném území nebo v jiné zemi než ve Španělsku, pokud pojišťovací služby poskytuje společnost-nerezident,
 - ii) jedná se o dividendy nebo podíly na zisku ve společnostech-nerezidentech plynoucí z nepřímých podílů, které splňují podmínky stanovené v čl. 21 odst. 1 písm. a) TRLIS. Může se jednat i o přírůstek hodnoty vyplývající z převedení podílů ve společnostech-nerezidentech, pokud jsou splněny požadavky čl. 21 odst. 2 TRLIS.“
- 5 Podle bodu 25 odůvodnění napadeného rozhodnutí se za přímou akvizici považuje pořízení podílů na vlastním kapitálu určité společnosti ze strany jiné společnosti (dále jen „přímá akvizice“). Naopak nepřímou akvizicí je pořízení podílů na vlastním kapitálu určité společnosti na druhé nebo další úrovni ze strany jiné společnosti, a to v důsledku předchozí přímé akvizice. Nabývací společnost proto získává nepřímo podíly v podnicích nacházejících na druhé nebo další úrovni (dále jen „nepřímá akvizice“).
- 6 Podle bodu 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí článek 15 Real Decreto 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (královské nařízení č. 1777/2004, kterým se schvaluje nařízení o dani z příjmu právnických osob) ze dne 30. července 2004 (BOE č. 189 ze dne 6. srpna 2004, s. 28377), stanoví, že osoby povinné k dani, které mají v úmyslu využít daňového odpočtu stanoveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS, předloží spolu se svým přiznáním k dani z příjmů právnických osob různé informace „o přímo nabyt[é] společnost[i]“.
- 7 Z napadeného rozhodnutí rovněž vyplývá, že španělský systém výběru daně z příjmů právnických osob je založen na postupu samovyměření („autoliquidación“) podle článku 137 TRLIS.
- 8 Tento postup samovyměření je definován v článku 120 Ley 58/2003 General Tributaria (zákon č. 58/2003, kterým se stanoví obecný daňový zákoník) ze dne 17. prosince 2003 (BOE č. 302 ze dne 18. prosince 2003, s. 44987, dále jen „LGT“) následovně:
- „1. Samovyměření jsou daňová přiznání, ve kterých osoby povinné k dani nejen sdělují správe údaje nezbytné pro vyměření daně, jakož i další informace, ale také samy provádějí kvalifikaci a vyčíslení nezbytné ke stanovení a odvedení částky daňového dluhu nebo případně ke stanovení částky, která má být vrácena nebo započtena.
2. Samovyměření předložené osobami povinnými k dani může být předmětem ověření a kontroly ze strany správního orgánu, který případně sám provede nezbytné stanovení daně [...]“

Odpovědi na otázky poslanců Parlamentu

- 9 V několika písemných otázkách položených v letech 2005 a 2006 (s referenčními čísly E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 a P-5509/06) se členové Evropského parlamentu tázali Evropské komise na slučitelnost režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS s pravidly státních podpor.
- 10 Komise v odpovědích ze dne 19. ledna a 17. února 2006 na otázky E-4431/05 a E-4772/05 uvedla, že režim stanovený v čl. 12 odst. 5 TRLIS nespadá do oblasti působnosti pravidel pro státní podpory.

Rozhodnutí 2011/5 a 2011/282

- 11 Dopisem ze dne 26. března 2007 vyzvala Komise španělské orgány, aby jí poskytly informace za účelem posouzení rozsahu a účinků režimu stanoveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS. Komise zejména vyzvala Španělské království, aby upřesnilo, na jaké druhy transakcí se toto ustanovení vztahuje. Podle předběžné analýzy útvarů Komise totiž nemožnost odečíst podíly nabyté v holdingové společnosti nepřiměřeně omezovala počet potenciálních příjemců režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 12 Dopisem ze dne 4. června 2007 španělské orgány Komisi odpověděly, že tehdy platná správní praxe umožňovala v rámci režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS odpis finančního goodwillu pouze u přímých akvizic podílů (dále jen „původní správní výklad“).
- 13 Rozhodnutím ze dne 10. října 2007, jehož shrnutí bylo zveřejněno dne 21. prosince 2007 (Úř. věst. 2007, C 311, s. 21), zahájila Komise formální vyšetřovací řízení týkající se režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS (dále jen „první formální vyšetřovací řízení“).
- 14 Dne 28. října 2009 přijala Komise rozhodnutí 2011/5/ES 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 7, s. 48, dále jen „první rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím Komise prohlásila režim upravený v čl. 12 odst. 5 TRLIS za neslučitelný s vnitřním trhem, pokud jde o podporu poskytovanou příjemcům při akvizicích uvnitř Unie (čl. 1 odst. 1 uvedeného rozhodnutí), a uložila Španělskému království, aby získalo nazpět podporu odpovídající snížení daní poskytnutých na základě tohoto režimu (článek 4 téhož rozhodnutí).
- 15 Dne 12. ledna 2011 přijala Komise rozhodnutí 2011/282/EU 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 135, s. 1, dále jen „druhé rozhodnutí“) na konci téhož formálního řízení, které vedlo k přijetí prvního rozhodnutí. Tímto rozhodnutím, které se týkalo akvizic podílů v zahraničních společnostech, které již nemají sídlo v Unii, ale mimo ni, a které bylo předmětem oprav ze dne 3. března a 26. listopadu 2011, Komise zejména prohlásila za neslučitelný s vnitřním trhem režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS, pokud jde o podporu poskytovanou příjemcům při akvizicích mimo Unii (čl. 1 odst. 1 uvedeného rozhodnutí), a nařídila Španělskému království, aby poskytnutou podporu získalo nazpět (článek 4 téhož rozhodnutí).
- 16 Komise nicméně vzhledem k tomu, že v prvním rozhodnutí a ve druhém rozhodnutí (dále jen společně „původní rozhodnutí“) uznala legitimní očekávání některých podniků využívajících režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS, připustila, že tento režim by se mohl nadále uplatňovat po celou dobu pro odpisy v něm stanovenou, zaprvé na akvizice podílů uskutečněné před zveřejněním rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 21. prosince 2007, zadruhé na akvizice podílů, jejichž uskutečnění podléhalo schválení regulačním orgánem, kterému byla transakce oznámena před tímto datem, a s neodvolatelným závazkem sjednaným před dnem 21. prosince 2007, zatřetí na akvizice většinových podílů uskutečněné před zveřejněním druhého rozhodnutí v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 21. května 2011 v zahraničních podnicích usazených v Číně, Indii a jiných třetích zemích, kde byla v souvislosti s přeshraničními podnikovými kombinacemi prokázána nebo by se mohla prokázat existence výslovných právních překážek, a začtvrté na akvizice podílů v zahraničních podnicích usazených v Číně, Indii a jiných zemích, kde byla v souvislosti s přeshraničními podnikovými kombinacemi prokázána nebo by se mohla prokázat existence výslovných právních překážek, a jejichž uskutečnění podléhalo schválení regulačním orgánem,

kterému byla transakce oznámena před tímto datem a s neodvolatelným závazkem sjednaným přede dnem 21. května 2011 (čl. 1 odst. 2 a 3 prvního rozhodnutí a čl. 1 odst. 2 až 5 druhého rozhodnutí). Podpora, která byla vyplacena podle čl. 12 odst. 5 TRLIS a která splnila jednu z výše uvedených podmínek, tedy nebyla dotčena povinností navrácení (čl. 4 odst. 1 prvního rozhodnutí a čl. 4 odst. 1 druhého rozhodnutí).

Nový správní výklad

- 17 Elektronickou poštou ze dne 12. dubna 2012 informovaly španělské orgány Komisi, že Dirección General de Tributos (generální ředitelství daní, Španělsko, dále jen „GŘ pro daně“) přijalo dne 21. března 2012 závazné stanovisko s referenčním číslem V0608-12, které se rovněž vztahuje na operace provedené před tímto datem (dále jen „nový správní výklad“).
- 18 V bodě 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise shrnula hlavní důvody, které podle ní vedly GŘ pro daně a následně i Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud, Španělsko) ke změně působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS tak, aby do něj byly zahrnuty nepřímé akvizice. Tyto důvody jsou následující:

- „a) GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] zaprvé odkázaly na čl. 21 odst. 1 písm. c) TRLIS a tvrdily, že odpočet podle čl. 12 odst. 5 TRLIS mohou využít i nepřímé akvizice. Podle GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] může být požadavek týkající se vykonávání hospodářské činnosti splněn, pokud se provozní společnost nachází na druhé nebo další úrovni. GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] odkázaly na čl. 21 odst. 1 písm. c) bod ii) TRLIS, v němž je výslovně uvedeno, že se ustanovení vztahuje i na dividendy plynoucí z přímých nebo nepřímých podílů. GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] dospěly k závěru, že skutečnost, že se provozní společnost nachází na druhé nebo další úrovni, by neměla představovat překážku pro uplatnění odpočtu podle čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- b) GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] odkázaly zadruhé na důvod tohoto ustanovení: jelikož čl. 12 odst. 5 TRLIS má podpořit internacionalizaci a zahraniční investice španělských společností, bylo by vyloučení investic španělských společností do holdingových společností-nerezidentů z oblasti působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS v rozporu se smyslem tohoto ustanovení. GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] rovněž uvedly, že ekonomická realita ukazuje, že se akvizice podílů ve společnostech-nerezidentech často uskutečňuje nabytím holdingové společnosti. Skutečnost, že je investice provedena získáním podílů v holdingové společnosti, představuje vnější okolnost, která nezávisí na společnosti, která holdingovou společnost nabývá, nýbrž na tom, jak je trh strukturován. Existence zprostředkujících společností, jako jsou holdingové společnosti, by neměla být překážkou pro uskutečňování investic ani by neměla vést k rozlišování mezi různými typy akvizic.

- c) GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] zatřetí tvrdily, že se ve znění [původních] rozhodnutí Komise soustavně odkazovalo na přímé i nepřímé akvizice. GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] ze znění těchto dvou rozhodnutí vyvozují, že [...] [K]omise akceptuje odpis finančního goodwillu u přímých i nepřímých akvizic podílů.
- d) GŘ pro daně začtvrté rovněž uznává, že tento výklad byl přijat navzdory informační povinnosti stanovené v článku 15 [královského nařízení č. 1777/2004, kterým se schvaluje nařízení o dani z příjmu právnických osob]. Článek 15 tohoto předpisu výslovně požaduje poskytnutí informací o akvizici přímo nabyté společnosti, aby bylo možno použít čl. 12 odst. 5 TRLIS. Pokud by se tento odpočet vztahoval i na nepřímé akvizice, bylo by logické zahrnout z důvodu větší transparentnosti i nepřímé akvizice. To by však nemělo bránit širšímu výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- e) Konečně za účelem uplatnění odpočtu na nepřímé akvizice je nutné přeměnit nepřímý podíl na přímý podíl prostřednictvím předchozí fúze. Pokud by se z daňového hlediska zacházelo odlišně s akvizicí, která vede k podnikové kombinaci, a s akvizicí podílů, která nemá za následek podnikovou kombinaci, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality. GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] vyvozují závěr, že by odpočet měl být možný u různých forem podílů. Za tímto účelem je nutné prostřednictvím konsolidované rozvahy či jinými právními prostředky prokázat, že část kupní ceny podílu odpovídá finančnímu goodwillu, který existuje v „nepřímo“ nabytém podílu v provozní společnosti.“

Postup, který vedl k přijetí napadeného rozhodnutí

- 19 V období od 4. července 2012 do 1. července 2013 zaslala Komise Španělskému království různé otázky a žádosti o informace týkající se nového správního výkladu. Dne 17. července 2013 informovala Komise Španělské království o svém rozhodnutí zahájit formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU s ohledem na účinky, které by vyplývaly z tohoto nového správního výkladu (dále jen „druhé formální vyšetřovací řízení“). Toto rozhodnutí bylo zveřejněno v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 7. září 2013 (Úř. věst. 2013, C 258, s. 8). Komise v něm vyzvala Španělské království a zúčastněné třetí strany, aby podaly připomínky.
- 20 Po ukončení druhého formálního vyšetřovacího řízení Komise přijala napadené rozhodnutí.
- 21 V bodě 94 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise upřesnila, že toto rozhodnutí se zabývá výhradně účinky nového správního výkladu, který španělské orgány zavedly po přijetí původních rozhodnutí.
- 22 Podle Komise bylo totiž cílem původních rozhodnutí posoudit slučitelnost režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS a představeného španělskými orgány během správního řízení, jež vedlo k přijetí těchto rozhodnutí, s vnitřním trhem. V dopise ze dne 4. června 2007, uvedeném v bodě 12 výše, přitom Španělské království Komisi vysvětlilo, že původní správní praxe umožňovala odpočet finančního goodwillu pouze u přímých akvizic podílů v provozních společnostech. Konečně podle Komise GŘ pro daně a [Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud)] uplatňovaly čl. 12 odst. 5 TRLIS jednotně

a systematicky pouze na přímé akvizice podílů v provozních společnostech od 1. ledna 2002, data vstupu v platnost čl. 12 odst. 5 TRLIS, až do přijetí nového správního výkladu v březnu 2012 (body 95 až 98 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

- 23 Komise rovněž uvedla, že nový správní výklad, který španělské orgány zavedly v březnu 2012, oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS rozšířil, jelikož opatření je nyní použitelné nejen na finanční goodwill získaný přímými akvizicemi podílů ve společnostech-nerezidentech, nýbrž rovněž na finanční goodwill získaný nepřímými akvizicemi podílů ve společnostech-nerezidentech v důsledku akvizice podílů v holdingové společnosti (bod 99 napadeného rozhodnutí).
- 24 Komise z těchto skutečností vyvodila, že na nový správní výklad se původní rozhodnutí nevztahují. Tento nový správní výklad navíc podle Komise nemohl být kvalifikován jako „existující podpora“ ve smyslu čl. 1 písm. b) nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339), neboť již v původních rozhodnutích byl vyvozen závěr, že režim stanovený v čl. 12 odst. 5 TRLIS, tak jak byl uplatňován španělskými orgány, představoval protiprávní režim podpor neslučitelný s vnitřním trhem. Podle Komise tak nový správní výklad představuje „novou podporu“ ve smyslu čl. 1 písm. c) uvedeného nařízení (body 99 až 101 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 25 Španělské království a zúčastněné třetí strany nicméně požadovaly, aby legitimní očekávání uznané v původních rozhodnutích bylo uplatněno stejným způsobem na nepřímé akvizice. Podle nich měla být existence legitimního očekávání uznána z důvodu odkazů na nepřímé akvizice v odpovědích Komise na parlamentní otázky uvedené v bodech 9 a 10 výše, v tiskové zprávě ze dne 10. října 2007 oznamující zahájení prvního formálního vyšetřovacího řízení (s referenčním číslem IP/07/1469), jakož i v původních rozhodnutích (bod 189 napadeného rozhodnutí).
- 26 Komise ovšem na rozdíl od toho, co rozhodla v původních rozhodnutích (viz bod 16 výše), odmítla v napadeném rozhodnutí upustit od navrácení podpor vyplacených na základě režimu zavedeného článkem 12 odst. 5 TRLIS, které se týkaly nepřímých akvizic a splňovaly stejné podmínky, jako jsou podmínky uvedené v bodě 16 výše, na základě zásady ochrany legitimního očekávání (body 189 až 200 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 27 Komise tedy dospěla k závěru, že nový správní výklad, který podle jejího názoru rozšiřuje oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS za účelem zahrnutí nepřímých akvizic podílů ve společnostech-nerezidentech prostřednictvím přímé akvizice podílů v holdingových společnostech-nerezidentech a který Španělské království zavedlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 Smlouvy, není slučitelný s vnitřním trhem (článek 1 napadeného rozhodnutí). V důsledku toho Komise požadovala, aby Španělské království ukončilo tento režim podpor a zajistilo navrácení podpory, která byla poskytnuta na jeho základě (články 4 až 7 napadeného rozhodnutí), s výjimkou jednotlivých podpor vyplacených na základě tohoto režimu, které splňují podmínky nařízení *de minimis* nebo blokové výjimky (články 2 a 3 napadeného rozhodnutí).

Návrhová žádání účastnic řízení

- 28 Žalobkyně ve svých návrhových žádáních v posledním znění navrhují, aby Tribunál:
 - zrušil napadené rozhodnutí;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

29 Komise navrhuje, aby Tribunál:

– žalobu zamítl,

– uložil žalobkyním náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

30 Po vyslechnutí účastnic řízení rozhodl Tribunál, v souladu s čl. 68 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu, o spojení věcí T-12/15, T-158/15 a T-258/15 pro účely tohoto rozsudku.

K přípustnosti žalob

31 Komise ve svých písemnostech zpochybnila přípustnost projednávaných žalob. Na jednání však Komise připustila, že žalobkyně měly prospěch z režimu zavedeného článkem 12 odst. 5 TRLIS pro nepřímé podíly, které nabyly, takže jejich žaloby jsou přípustné.

32 V tomto ohledu Tribunál na základě informací, které mu byly předloženy, konstatuje, že žalobkyně jsou skutečnými příjemci individuálních podpor poskytnutých v rámci režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS, který má formu odpočtů provedených z titulu nepřímých akvizic, a hrozí jim jejich vrácení na základě příkazu k navrácení podpor poskytnutých na základě tohoto režimu, který Komise určila Španělskému království v čl. 4 odst. 2 až 5 napadeného rozhodnutí.

33 Žaloby jsou tudíž přípustné.

K věci samé

34 Žalobkyně původně vznesly v žalobách čtyři žalobní důvody. První žalobní důvod vycházel z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU v důsledku nesprávného právního posouzení podmínky selektivity. Druhý žalobní důvod vycházel z nesprávného právního posouzení při identifikaci příjemců sporného režimu. Třetí žalobní důvod vycházel z neexistence nové podpory ve smyslu čl. 108 odst. 3 SFEU, jakož i čl. 1 písm. c) nařízení č. 659/1999, ve znění použitelném v okamžiku přijetí napadeného rozhodnutí. Čtvrtý žalobní důvod vycházel z porušení zásady ochrany legitimního očekávání, zásady *estoppel* (nebo vlastních aktů) a zásady právní jistoty.

35 Žalobkyně ve vyjádřeních ze dne 15. listopadu 2021, v němž zaujaly stanovisko k důsledkům rozsudků ze dne 6. října 2021, Sigma Alimentos Exterior v. Komise (C-50/19 P, EU:C:2021:792), ze dne 6. října 2021, World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:793), ze dne 6. října 2021, Banco Santander v. Komise (C-52/19 P, EU:C:2021:794), ze dne 6. října 2021, Banco Santander a další v. Komise (C-53/19 P a C-65/19 P, EU:C:2021:795), ze dne 6. října 2021, Axa Mediterranean v. Komise (C-54/19 P, EU:C:2021:796), a ze dne 6. října 2021, Prosegur Compañía de Seguridad v. Komise (C-55/19 P, EU:C:2021:797), vzaly zpět první a druhý žalobní důvod, jelikož podle nich Soudní dvůr v uvedených rozsudcích s konečnou platností rozhodl o selektivní povaze režimu stanoveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS a o legalitě původních rozhodnutí.

K třetímu žalobnímu důvodu

- 36 V rámci třetího žalobního důvodu žalobkyně v podstatě tvrdí, že Komise v napadeném rozhodnutí nesprávně kvalifikovala nový správní výklad jako novou podporu.
- 37 Na podporu tohoto žalobního důvodu žalobkyně úvodem zpochybňují použitelnost judikatury vycházející z rozsudků ze dne 20. května 2010, *Todaro Nunziatina & C.* (C-138/09, EU:C:2010:291), a ze dne 16. prosince 2010, *Kahla Thüringen Porzellan v. Komise* (C-537/08 P, EU:C:2010:769), která je zmíněna v bodě 96 odůvodnění napadeného rozhodnutí, na projednávanou věc. Tato judikatura by totiž byla použitelná pouze tehdy, pokud by Španělské království oznámilo sporný režim Komisi a Komise konstatovala slučitelnost tohoto režimu s vnitřním trhem, což není případ projednávané věci. Navíc vzhledem k tomu, že původní rozhodnutí nijak neodkazovala na obsah dopisu Španělského království ze dne 4. června 2007, nelze tento dopis zohlednit za účelem omezení dosahu uvedených rozhodnutí pouze na přímé akvizice.
- 38 Na podporu první části třetího žalobního důvodu žalobkyně tvrdí, že Komise nesprávně posoudila dosah závazných stanovisek GR pro daně a rozhodnutí Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední finančněsprávní soud). Žalobkyně totiž tvrdí, že nový správní výklad nezměnil režim upravený v čl. 12 odst. 5 TRLIS, neboť tento režim byl na nepřímé akvizice použitelný od počátku. V tomto ohledu tvrdí, že ve španělském právu nemohl nový správní výklad změnit oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS, jelikož neměl žádnou normativní sílu. Tuto oblast působnosti mohl změnit pouze španělský zákonodárce nebo judikatura španělských soudů. Článek 12 odst. 5 TRLIS však od svého vstupu v platnost nedoznal podstatných změn, s výjimkou zohlednění původních rozhodnutí Komise. Kromě toho původní správní výklad ani nový správní výklad nemají pro dotyčné osoby povinné k dani žádné závazné právní účinky. Ty se tedy mohly, ale nemusely těmito správními výklady řídit. Několik osob povinných k dani ostatně použilo čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé akvizice ještě před přijetím nového správního výkladu.
- 39 Na podporu druhé části třetího žalobního důvodu žalobkyně tvrdí, že již původní rozhodnutí analyzovala a přezkoumala režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS ve vztahu k přímým i nepřímým akvizicím. Tento závěr se nabízí zejména proto, že uvedená rozhodnutí obsahují několik výslovných odkazů na nepřímé akvizice, ale rovněž proto, že již před přijetím původních rozhodnutí Komise několikrát veřejně zaujala postoj. Za těchto podmínek nelze nový správní výklad kvalifikovat jako novou podporu, neboť již byl zahrnut do věcné působnosti původních rozhodnutí.
- 40 Komise úvodem tvrdí, že judikatura vycházející z rozsudků ze dne 20. května 2010, *Todaro Nunziatina & C.* (C-138/09, EU:C:2010:291), a ze dne 16. prosince 2010, *Kahla Thüringen Porzellan v. Komise* (C-537/08 P, EU:C:2010:769), je v projednávané věci použitelná, i když jí nebyl režim stanovený v čl. 12 odst. 5 TRLIS oznámen. S ohledem na informace poskytnuté španělskými orgány v dopise ze dne 4. června 2007 by tak měl být rozsah výroku původních rozhodnutí omezen pouze na přímé akvizice.
- 41 Pokud jde o první část třetího žalobního důvodu, Komise tvrdí, že nový správní výklad změnil režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS, jelikož před jeho přijetím spadaly do působnosti tohoto ustanovení pouze přímé akvizice. Původní správní výklad totiž v letech 2002 až 2012 systematicky vylučoval nepřímé akvizice z působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS. Kromě toho Komise

zpochybňuje, že by správní výklad neměl pro osoby povinné k dani žádný závazný právní účinek, jelikož španělská daňová správa je povinná použít stejný správní výklad na všechny osoby povinné k dani, které se nacházejí ve stejné situaci.

- 42 Pokud jde o druhou část třetího žalobního důvodu, Komise tvrdí, že v napadeném rozhodnutí správně dospěla k závěru, že nový správní výklad změnil oblast působnosti režimu stanoveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS. Komise konečně tvrdí, že odkazy na nepřímé akvizice v původních rozhodnutích pouze odrážejí znění ustanovení článku 21 TRLIS. Původní rozhodnutí se však nevztahovala na nepřímé akvizice, neboť zkoumala režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS, jak byl předložen španělskými orgány. Španělské orgány přitom v dopise ze dne 4. června 2007 ujistily Komisi, že režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS je použitelný pouze na přímé akvizice. K veřejně zaujatým postojům Komise tvrdí, že nejsou relevantní, jelikož před přijetím původních rozhodnutí nebyla povinná zkoumat individuální situaci dotčených podniků.

– *K předmětu třetího žalobního důvodu*

- 43 Jak vyplývá z bodů 21 až 24 výše, Komise v napadeném rozhodnutí kvalifikovala nový správní výklad jako novou podporu. V rámci třetího žalobního důvodu žalobkyně zpochybňují, že by použití režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé akvizice mohlo být kvalifikováno jako nová podpora.
- 44 V projednávaném případě však, jak uvedla Komise zejména v bodech 100 a 149 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nejde o určení, zda dotčený režim podpor může být kvalifikován jako existující režim podpor, nebo o to, zda nový správní výklad představuje „podstatnou změnu“ existujícího režimu podpor ve smyslu judikatury, jelikož již v původních rozhodnutích byl vyvozen závěr, že čl. 12 odst. 5 TRLIS, jak jej uplatňují španělské orgány, představuje protiprávní režim podpory neslučitelný s vnitřním trhem. Naproti tomu je třeba určit, zda se působnost původních rozhodnutí vztahovala rovněž na nepřímé akvizice vyplývající z přímých akvizic v holdingové společnosti, a zda se z tohoto důvodu podniky, které režim podle čl. 12 odst. 5 TRLIS uplatnily na takové nepřímé akvizice, mohou rovněž dovolávat legitimního očekávání uznaného v uvedených rozhodnutích.
- 45 Svou argumentací se tak žalobkyně ve skutečnosti snaží prokázat, že se na nepřímé akvizice vztahovala již původní rozhodnutí, a tedy Komise již nebyla oprávněna přijmout napadené rozhodnutí ve vztahu k tomuto druhu transakcí. Tento výklad třetího žalobního důvodu je ostatně potvrzen jeho nadpisem, který uvádí, že „nový správní výklad nepředstavuje novou podporu odlišnou od té, kterou již Komise zkoumala v [původních rozhodnutích]“. Je dále potvrzen argumentací žalobkyně, podle které předně „režim podpor zkoumaný v [napadeném] rozhodnutí [...] je naprosto stejný jako režim, o kterém Komise rozhodla v [původních rozhodnutích]“, podle které dále „Komise [v napadeném rozhodnutí] přehodnotila, co [...] kategoricky a opakovaně uvedla v [původních rozhodnutích]“, či podle které konečně „Komise tedy nemohla znovu rozhodovat o [sporném] režimu v rámci ‚nových‘ řízení o podporách“.
- 46 Níže bude tedy projednán takto vymezený třetí žalobní důvod.

– *K působnosti původních rozhodnutí*

- 47 Účastnice řízení se neshodují v otázce působnosti původních rozhodnutí. Žalobkyně tvrdí, že se tato rozhodnutí týkala nejen přímých akvizic, ale rovněž nepřímých akvizic. Komise naproti tomu tvrdí, že uvedená rozhodnutí analyzovala režim upravený v čl. 12 odst. 5 TRLIS tak, jak byl představen španělskými orgány během správního řízení, jež vedlo k přijetí těchto rozhodnutí, a tudíž nepřímé akvizice nebyly v tomto rámci zkoumány.
- 48 V tomto ohledu měla Komise v bodech 95, 96, 145 a 147 odůvodnění napadeného rozhodnutí za to, že dosah původních rozhodnutí musí být podle ustálené judikatury určen nejen odkazem na jejich samotné znění, ale rovněž s přihlédnutím k režimu podpor oznámenému dotýčným členským státem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 20. května 2010, *Todaro Nunziatina & C.*, C-138/09, EU:C:2010:291, bod 31; ze dne 16. prosince 2010, *Kahla Thüringen Porzellan v. Komise*, C-537/08 P, EU:C:2010:769, bod 44, a ze dne 20. září 2018, *Carrefour Hypermarchés a další*, C-510/16, EU:C:2018:751, bod 38).
- 49 Úvodem je však třeba konstatovat, že v projednávaném případě, jak tvrdí žalobkyně, na rozdíl od situace dotčené v rozsudcích uvedených v bodě 48 výše, nebyl režim upravený v čl. 12 odst. 5 TRLIS Španělským královstvím oznámen Komisi a původní rozhodnutí konstatovala nikoli slučitelnost tohoto režimu s vnitřním trhem, ale naopak jeho neslučitelnost.
- 50 Tribunál kromě toho připomněl, že podle čl. 4 odst. 3 SEU se zásada loajální spolupráce mezi členskými státy a Uníí použije po celou dobu řízení týkajícího se přezkumu opatření v oblasti státních podpor (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori v. Komise*, *Komise v. Scuola Elementare Maria Montessori* a *Komise v. Ferracci*, C-622/16 P až C-624/16 P, EU:C:2018:873, bod 83 a citovaná judikatura).
- 51 Zásada loajální spolupráce vyžaduje, aby dotýčný členský stát poskytl Komisi informace, které jí umožní rozhodnout o povaze dotčeného opatření jako státní podpory. Stejně tak vyžaduje, aby Komise na základě své povinnosti pečlivého a nestranného přezkumu pečlivě posoudila skutečnosti, které jí tento členský stát předložil [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. prosince 2016, *Club Hotel Loutraki a další v. Komise*, C-131/15 P, EU:C:2016:989, bod 34 a citovaná judikatura, a ze dne 6. dubna 2022, *Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) a další v. Komise*, T-508/19, EU:T:2022:217, bod 104 a citovaná judikatura].
- 52 Navíc je třeba připomenout, že zásada právní jistoty, která je jednou z obecných zásad unijního práva, vyžaduje, aby právní normy byly jasné, přesné a s předvídatelnými účinky, tak aby se dotčené osoby mohly orientovat v právních stavech a vztazích, které vyplývají z právního řádu Unie (viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, *France Télécom v. Komise*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, bod 100 a citovaná judikatura). Tato zásada se uplatní rovněž v případě, kdy Komise přijme rozhodnutí v oblasti státních podpor na základě článků 4 nebo 7 nařízení č. 659/1999, jelikož členský stát, jemuž je určeno rozhodnutí, které mu ukládá zajistit navrácení protiprávní podpory, je podle čl. 288 čtvrtého pododstavce SFEU povinen přijmout veškerá opatření k zajištění výkonu uvedeného rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 26. června 2003, *Komise v. Španělsko*, C-404/00, EU:C:2003:373, bod 21 a citovaná judikatura) a tato závaznost platí pro všechny orgány státu, jemuž je takové rozhodnutí určeno, včetně jeho soudů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 41).

- 53 Konečně je třeba uvést, že ve zvláštním případě režimu podpor, jako je tomu v projednávaném případě, z ustálené judikatury vyplývá, že se Komise může omezit na prostudování charakteristik dotčeného režimu, aby v odůvodnění rozhodnutí posoudila, zda tento režim z důvodu podmínek, které stanoví, zajišťuje příjemcům výhodu oproti jejich konkurentům a může prospět podnikům, které se účastní obchodu mezi členskými státy. Komise tak není povinna v rozhodnutí, které se týká takového režimu, provést analýzu podpory poskytnuté v každém jednotlivém případě na základě takového režimu. Individuální situaci každého dotčeného podniku je třeba ověřovat pouze ve stadiu navracení podpor (viz rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 65 a citovaná judikatura).
- 54 V projednávané věci zaprvé z dopisu ze dne 26. března 2007 vyplývá, že podle předběžné analýzy Komise nemožnost odečíst podíly nabyté v holdingové společnosti nepřiměřeně omezovala počet potenciálních příjemců režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 55 V odpověď na dopis ze dne 26. března 2007 španělské orgány v dopise ze dne 4. června 2007 uvedly, že tehdy platná správní praxe umožňovala v rámci režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS odpis finančního goodwillu pouze u přímých akvizic. Španělské orgány totiž upřesnily, že „kontrola investice [...] je možná pouze prostřednictvím přímé akvizice“, že „omezení účinků čl. 12 odst. 5 TRLIS na první úrovni [...] brání rozšíření jeho působnosti na goodwill [generovaný v podnicích druhé nebo další úrovně]“ a že režim upravený článkem 12 odst. 5 TRLIS „[by] byl obtížně zvládnutelný, pokud by měl rovněž vliv na goodwill přičitatelný zahraničním podnikům [druhé úrovně nebo další úrovně], jelikož tyto podíly jsou zaúčtovány v aktivech těchto jiných zahraničních podniků, které nepodléhají kontrolní pravomoci [GŘ pro daně]“.
- 56 Dopis ze dne 4. června 2007 je zmíněn v bodě 4 odůvodnění původních rozhodnutí. Tribunál však poznamenává, že uvedená rozhodnutí neobsahují žádný odkaz na obsah tohoto dopisu. Pokud by přitom Komise měla s ohledem na informace obsažené v tomto dopise v úmyslu zkoumat režim podle čl. 12 odst. 5 TRLIS pouze v rozsahu, v němž se použije na přímé akvizice, měla to jasně uvést v původních rozhodnutích, což neučinila.
- 57 V tomto ohledu je naopak zjevné, že původní rozhodnutí obsahují četné výslovné odkazy na nepřímé akvizice. Na ně se v této souvislosti výslovně odkazuje v částech obsahujících podrobný popis režimu zavedeného článkem 12 odst. 5 TRLIS (bod 21 odůvodnění prvního rozhodnutí a bod 30 odůvodnění druhého rozhodnutí), uznání legitimního očekávání (body 167 a 170 odůvodnění prvního rozhodnutí a bod 193 odůvodnění druhého rozhodnutí) a obecný závěr (bod 175 odůvodnění prvního rozhodnutí a bod 210 odůvodnění druhého rozhodnutí), jakož i ve výrocích původních rozhodnutí (čl. 1 odst. 1 písm. 2 prvního rozhodnutí a čl. 1 odst. 2 a 4 druhého rozhodnutí).
- 58 Kromě toho okolnost, které se dovolává Komise zejména v bodě 143 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a sice že při zmiňování nepřímých akvizic v původních rozhodnutích vycházela ze znění článku 21 TRLIS, na který odkazuje čl. 12 odst. 5 TRLIS, potvrzuje, že tento režim zkoumala jako celek *ex ante* v souladu s judikaturou citovanou v bodě 53 výše a nevyloučila, že se tento režim může vztahovat i na nepřímé akvizice bez ohledu na správní praxi platnou v daném okamžiku. Komise ostatně zejména v bodě 21 žalobních odpovědí připustila, že relevantní ustanovení TRLIS použitelná v okamžiku přijetí původních rozhodnutí výslovně nevylučují nepřímé akvizice.

- 59 Konečně Tribunál uvádí, že Komise v bodě 151 odůvodnění napadeného rozhodnutí uznala, že rozlišování mezi přímými a nepřímými akvizicemi se pro účely posouzení vyžadovaného v původních rozhodnutích nepovažovalo za důležité.
- 60 Ze znění původních rozhodnutí tudíž vyplývá, že Komise v nich zkoumala režim podle čl. 12 odst. 5 TRLIS jakožto režim podpory jako celek, který se týká přímých i nepřímých akvizic.
- 61 Zadruhé je třeba uvést, že na rozdíl od toho, co Komise uvedla zejména v bodě 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nelze ze skutečností, na které poukázala, platně vyvodit, že nový správní výklad rozšířil oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 62 Především s ohledem na skutečnosti vyplývající ze španělského práva, se kterými byl Tribunál seznámen a které byly před ním projednány, spočívá takový výklad na nesprávném pochopení fungování systému vyměřování daně z příjmu právnických osob ve španělském právu. Jak vysvětlily žalobkyně, španělská daň z příjmu právnických osob funguje na základě systému samovyměření stanoveného v článku 137 TRLIS, jehož mechanismus fungování je připomenut v bodě 8 výše.
- 63 V důsledku toho v souladu s článkem 137 TRLIS a článkem 120 LGT systém samovyměření znamená, že osoba povinná k dani vyměří svůj vlastní dluh za použití právních předpisů upravujících daň z příjmů právnických osob. K tomu, aby byl tento daňový dluh považován za vyměřený, není nutný žádný zásah ze strany daňové správy. I když je pravda, že samovyměření může být v určitých případech předmětem kontroly ze strany správního orgánu, nejedná se v žádném případě o povinnost a ve velké většině případů jsou daňové dluhy samovyměřovány bez kontroly ze strany správy.
- 64 Dále článek 89 LGT stanoví, že správní výklad podaný GŘ pro daně má závazné účinky pouze pro orgány daňové správy pověřené uplatňováním daně. I když je pravda, jak tvrdí Komise, že španělská daňová správa je vázána svou správní praxí a je povinna uplatňovat v případě kontroly samovyměření podaných osobami povinnými k dani stejná kritéria na všechny osoby povinné k dani, které se nacházejí ve stejné situaci, nic to nemění na tom, že se tento závazný účinek netýká osob povinných k dani.
- 65 Totéž platí, podle čl. 239 odst. 8 LGT, pro judikaturu Tribunal Económico-Administrativo Central (Ústřední hospodářský a správní soud), která je závazná pro ostatní finančněsprávní orgány, jakož i pro daňovou správu, nikoli však pro osoby povinné k dani.
- 66 Ze skutečností obsažených ve spise a z bodů 21 až 32 rozsudku ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise (T-207/10, EU:T:2018:786) v této souvislosti vyplývá, že při uplatňování této zásady některé podniky uplatnily odpočet na nepřímé akvizice, a to i před přijetím nového správního výkladu.
- 67 Stejně jako v každém právním státě totiž podniky nejsou povinny přijmout stejný výklad zákona, jaký prosazuje daňová správa. Mohou aplikovat normu jiným způsobem s přímým odkazem na znění zákona, a případně napadnout před příslušnými soudy akty správních orgánů, které opravují jejich samovyměření spornými daňovými výměry. Jak totiž správně tvrdí žalobkyně, přísluší zákonodárci, nebo v případě pochybností či zpochybnění soudům, a nikoli správním orgánům, aby určily oblast působnosti právních ustanovení. Komise přitom neprokázala, že by zákonodárce nebo španělské soudy vyloučily nepřímé akvizice z působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS před přijetím nového správního výkladu.

- 68 Tribunál konečně poznamenává, že po přijetí nového správního výkladu měl Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností, Španělsko) v rozsudku ze dne 6. února 2014, který je zmíněn zejména v bodě 41 odůvodnění napadeného rozhodnutí, za to, že „goodwill nemůže vzniknout v podniku, který neuskutečňuje žádnou objektivní činnost“, a že „společnost [dotčená v této věci] nemůže vytvářet finanční goodwill, neboť se jedná o společnost, která drží pouze akcie a nevykonává žádnou objektivní činnost“.
- 69 Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) v rozsudku ze dne 6. února 2014 nicméně rovněž uvedl, že otázka, která mu byla předložena v této věci, se liší od otázky, která byla zkoumána v závazném stanovisku s referenčním číslem V0608-12, jež je pramenem nového správního výkladu.
- 70 Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) v tomto ohledu konstatoval, že otázka, která mu byla předložena, spočívá v určení, „zda je možné odečíst goodwill u společností, které neuskutečňují žádnou činnost a jsou pouze holdingovými společnostmi“, zatímco cílem otázky, která byla jádrem závazného stanoviska s referenčním číslem V0608-12, je podle jeho názoru to, „zda je pro účely výpočtu goodwillu možné zohlednit skutečnost, že kontrola byla získána přímo nebo nepřímo prostřednictvím holdingových společností“. Po tomto konstatování Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) pouze dospěl k závěru, že „se jedná o různé otázky, které vyžadují odlišné odpovědi“, a vyloučil, že by jeho rozsudek ze dne 6. února 2014 mohl podpořit stanovisko Komise v napadeném rozhodnutí.
- 71 Ze skutečností obsažených ve spise ostatně vyplývá, že Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko), ke kterému byl podán opravný prostředek proti rozsudku Audiencia Nacional (Vrchní soud s celostátní působností) ze dne 6. února 2014, přerušil řízení, které před ním probíhalo, takže rozsah působnosti režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS není ke dni vydání tohoto rozsudku přesný a jasný, jak zdůraznila Komise v bodech 184 a 195 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i na jednání.
- 72 Komise tudíž při konstatování, že nový správní výklad „rozšířil“ oblast působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS, řádně nezohlednila španělské právo, neboť podle tohoto práva nemůže být oblast působnosti tohoto ustanovení určena pouhým správním výkladem.
- 73 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že na rozdíl od závěru, k němuž Komise dospěla v napadeném rozhodnutí, se již původní rozhodnutí vztahovala na přímé i nepřímé akvizice.
- 74 Za těchto okolností je třeba ověřit, zda Komise mohla platně přijmout napadené rozhodnutí.

– K možnosti Komise přijmout napadené rozhodnutí s ohledem na oblast působnosti původních rozhodnutí

- 75 Ačkoli je pravda, že v projednávaném případě původní rozhodnutí a napadené rozhodnutí konstatují neslučitelnost režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS, nic to nemění na tom, že článek 4 posledně uvedeného rozhodnutí vyžaduje, aby Španělské království získalo nazpět všechny podpory poskytnuté na základě tohoto režimu, tak jak je uplatňován na nepřímé akvizice, i když některé z těchto podpor nepodléhaly povinnosti navrácení na základě původních rozhodnutí z důvodu legitimního očekávání, které Komise v uvedených rozhodnutích uznala (viz bod 16 výše).

- 76 Takový výsledek se rovná zrušení původních rozhodnutí v rozsahu, v němž se již tato rozhodnutí týkala nepřímých akvizic a v němž se na tyto nepřímé akvizice mohlo vztahovat, při dodržení určitých podmínek, legitimní očekávání.
- 77 V tomto ohledu podle článku 9 nařízení č. 659/1999 ve spojení s jeho čl. 13 odst. 3 a bodem 10 jeho odůvodnění lze „zrušit“ rozhodnutí, pokud bylo rozhodnutí založeno na nesprávné informaci poskytnuté během řízení, která byla rozhodujícím faktorem pro rozhodnutí.
- 78 Žádná skutečnost ze spisu však neprokazuje, a Komise se ostatně žádné nedovolává, že by Komise vycházela z nepřesných informací poskytnutých během správního řízení, které vedlo k přijetí napadeného rozhodnutí. Konkrétně, jak bylo uvedeno v bodě 55 výše, dopis ze dne 4. června 2007 správně popisoval správní praxi, která v té době probíhala ve Španělsku.
- 79 Sama Komise měla totiž v dopise ze dne 26. března 2007 za to, že by bylo nepřiměřené vyloučit nepřímé akvizice z působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS (viz bod 54 výše). A rovněž sama Komise přezkoumala v původních rozhodnutích režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS *ex ante* jako celek, včetně možnosti uplatňovat tento režim na nepřímé akvizice (viz bod 58 výše).
- 80 Na rozdíl od toho, co uvádí Komise v bodě 147 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nebyla působnost původních rozhodnutí omezena prováděcími pravidly režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS popsány španělskými orgány v dopise ze dne 4. června 2007.
- 81 Vzhledem k tomu, že nepřímé akvizice byly zohledněny již v původních rozhodnutích a nebylo prokázáno, že tato rozhodnutí vycházela z nepřesných informací, nemohla Komise „zrušit“ původní rozhodnutí na základě čl. 13 odst. 3 nařízení č. 659/1999 v rozsahu, v němž se týkala tohoto druhu transakcí.
- 82 Je však pravda, že možnost Komise zrušit rozhodnutí o státních podporách není omezena pouze na situaci uvedenou v článku 9 nařízení č. 659/1999 ve spojení s čl. 13 odst. 3 téhož nařízení. Tato ustanovení jsou totiž pouze zvláštním vyjádřením obecné právní zásady, podle které zrušení protiprávního správního aktu, kterým byla vytvořena subjektivní práva, jeho autorem se zpětnou účinností je přípustné, zejména když byl dotčený správní akt přijatý na základě nesprávných nebo neúplných informací poskytnutých zúčastněnou stranou. Možnost zrušit se zpětnou účinností protiprávní správní akt, kterým byla vytvořena subjektivní práva, jeho autorem není nicméně omezena na tuto jedinou okolnost, takové zrušení může být uskutečněno vždy za předpokladu, že orgán, který dotčený akt vydal, splní podmínky týkající se respektování přiměřené lhůty a legitimního očekávání beneficianta tohoto aktu, který mohl spoléhat na legalitu tohoto aktu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. září 2015, Deutsche Post v. Komise, T-421/07 RENV, EU:T:2015:654, bod 47 a citovaná judikatura, a stanovisko generálního advokáta M. Campos Sánchez-Bordony ve věci Repower v. EUIPO, C-281/18 P, EU:C:2019:426, bod 65).
- 83 Komise však nikdy netvrdila, že by původní rozhodnutí byla protiprávní v rozsahu, v němž se týkala nepřímých akvizic, což by jí mohlo v souladu s judikaturou citovanou v bodě 82 výše případně umožnit dovolávat se obecné právní zásady umožňující zrušení protiprávního rozhodnutí. Navíc Tribunál a následně Soudní dvůr zamítly žaloby na neplatnost zpochybňující legalitu původních rozhodnutí.

- 84 Jak již v podstatě uvedly Španělské království a zúčastněné třetí strany v rámci správní fáze (body 82 a 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí), v projednávané věci se vůbec nejedná o zrušení protiprávního aktu, ale o zrušení dvou legálních rozhodnutí, a sice původních rozhodnutí v rozsahu, v němž se týkají nepřímých akvizic.
- 85 Podle ustálené judikatury je přitom zrušení legálního správního aktu jeho autorem, který přiznal subjektivní práva nebo obdobné výhody, se zpětnou účinností v rozporu s obecnými právními zásadami (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. března 1961, *Snupat v. Vysoký úřad*, 42/59 a 49/59, EU:C:1961:5, s. 149; ze dne 22. září 1983, *Verli-Wallace v. Komise*, 159/82, EU:C:1983:242, bod 8 a citovaná judikatura, a ze dne 12. února 2020, *ZF v. Komise*, T-605/18, EU:T:2020:51, bod 138 a citovaná judikatura).
- 86 V tomto ohledu, a jak bylo uvedeno v bodě 75 výše, Tribunál konstatuje, že původní rozhodnutí poskytla za určitých podmínek a z důvodu existence legitimního očekávání Španělskému království subjektivní právo provést dotčený režim podpor, přestože byl prohlášen za neslučitelný, a sekundárně podnikům, které jsou příjemci tohoto režimu, možnost nemuset vracet některé protiprávní podpory. Tribunál rovněž konstatuje, že napadené rozhodnutí později odňalo toto právo ve vztahu k nepřímým akvizicím.
- 87 Napadené rozhodnutí tedy kromě toho, že porušuje zásadu právní jistoty, zpochybnilo legitimní očekávání, které mohly španělské orgány a dotčené podniky vyvodit z původních rozhodnutí, pokud jde o jejich použití na nepřímé akvizice. V tomto ohledu stačí připomenout, že původní rozhodnutí odkazovala na přímé i nepřímé akvizice (viz bod 57 výše).
- 88 Třetímu žalobnímu důvodu je tudíž třeba vyhovět a napadené rozhodnutí zrušit v plném rozsahu, aniž je třeba se vyjadřovat k ostatním argumentům předloženým žalobkyněmi v rámci tohoto žalobního důvodu.
- 89 Pro všechny případy však Tribunál upřesňuje, že i když původní rozhodnutí musí být vykládána v tom smyslu, že se týkají přímých i nepřímých akvizic, zejména ve světle článku 21 TRLIS, který výslovně zmiňuje nepřímé akvizice, nic to nemění na tom, že je-li to třeba, přísluší pouze španělským soudům, aby určily, zda se podle španělského práva může na tento druh transakce vztahovat režim upravený v čl. 12 odst. 5 TRLIS, zejména s ohledem na ustanovení článku 15 královského nařízení č. 1777/2004, kterým se schvaluje nařízení o dani z příjmu právnických osob. Jak totiž žalobkyně uvedly ve svých písemnostech, je věcí španělských soudů a v posledním stupni Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), či dokonce zákonodárce tohoto státu, vymezit skutečnou působnost čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 90 Kromě toho je pro případ, že by Komise byla oprávněna přijmout napadené rozhodnutí, třeba pro úplnost projednat čtvrtý žalobní důvod vznesený žalobkyněmi.

Ke čtvrtému žalobnímu důvodu

- 91 Čtvrtý žalobní důvod se skládá ze tří částí, které se týkají porušení zásady ochrany legitimního očekávání, zásady *estoppel* (nebo vlastních aktů) a zásady právní jistoty, které mohou vést ke zrušení čl. 4 odst. 2 až 5 napadeného rozhodnutí.
- 92 V rámci první části čtvrtého žalobního důvodu žalobkyně v podstatě tvrdí, že by měly být osvobozeny od povinnosti vrátit daňové odpočty uplatněné na základě čl. 12 odst. 5 TRLIS, pokud jde o jejich nepřímé akvizice, a mít stejné legitimní očekávání, jaké bylo uznáno

v původních rozhodnutích. Komise totiž poskytla, zejména prostřednictvím veřejných prohlášení předcházejících původním rozhodnutím, konkrétní nepodmíněná a shodující se ujištění ohledně skutečnosti, že čl. 12 odst. 5 TRLIS nepředstavuje státní podporu, bez rozlišení mezi přímou či nepřímou povahou akvizic. Kromě toho se již původní rozhodnutí týkala nepřímých akvizic, a tím přiznala žalobkyním legitimní očekávání.

- 93 Komise tvrdí, že odkazy na nepřímé akvizice v původních rozhodnutích lze vysvětlit přepisem znění článku 21 TRLIS. Komise rovněž opakuje své tvrzení, že původní správní výklad vylučoval nepřímé akvizice z působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS. Žalobkyně si přitom byly tohoto původního správního výkladu vědomy, a věděly tedy, že před 21. březnem 2012 se čl. 12 odst. 5 TRLIS na nepřímé akvizice nevztahoval. Legitimní očekávání uznané v původních rozhodnutích tedy nelze se zpětnou účinností přiznat transakcím, které v době přijetí uvedených rozhodnutí nespádaly do působnosti režimu stanoveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS. Pokud jde o veřejná zaujetí postoje Komise před přijetím původních rozhodnutí, ta nemohou sloužit jako základ pro jakékoli legitimní očekávání, neboť Komise neměla znalosti o struktuře dotčených subjektů ani transakcí, které uskutečnily. Komise zejména nezkoumala, zda tyto transakce měly být kvalifikovány jako přímé nebo nepřímé akvizice. V každém případě Komise nebyla v této fázi řízení z právního hlediska povinna provést podrobnou analýzu těchto transakcí. V každém případě tato veřejná zaujetí postoje předcházela novému správnímu výkladu, a nemohou tedy rovněž z tohoto důvodu vyvolat žádné legitimní očekávání.
- 94 V tomto ohledu podle článku 14 nařízení č. 659/1999 platí, že je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, rozhodne Komise, že dotčený členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil, ledaže by to bylo v rozporu s obecnými zásadami unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, body 35 a 36 a citovaná judikatura).
- 95 V tomto ohledu je nesporné, že zásada ochrany legitimního očekávání je obecnou zásadou unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, bod 37 a citovaná judikatura).
- 96 Nicméně s ohledem na kogentní povahu kontroly státních podpor prováděné Komisí na základě článku 108 SFEU se mohou podniky, které jsou příjemci podpory, v zásadě dovolávat legitimního očekávání, že při poskytování podpory byla zachována pravidla, pouze v případě, že tato podpora byla poskytnuta v souladu s postupem upraveným tímto článkem, a s řádnou péčí postupující hospodářský subjekt musí být běžně schopen ujistit se o tom, že uvedený postup byl dodržen. Konkrétně, pokud je podpora poskytnuta bez předchozího oznámení Komisi, takže je podle čl. 108 odst. 3 SFEU protiprávní, příjemce této podpory se v tomto okamžiku v zásadě nemůže dovolávat legitimního očekávání ohledně oprávněnosti jejího poskytnutí. Tak je tomu jak v případě individuálních podpor, tak v případě podpor poskytnutých na základě režimu podpory (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 120 a citovaná judikatura, a ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, bod 41 a citovaná judikatura).
- 97 Příjemci neoznámené podpory se tedy mohou dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání pouze za výjimečných okolností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, bod 40 až 43 a citovaná judikatura).

- 98 Podle ustálené judikatury platí, že právo dovolávat se legitimního očekávání předpokládá, že dotčený unijní orgán poskytl příjemcům podpory konkrétní, nepodmíněná a shodující se ujištění, která jsou rovněž v souladu s použitelnými normami, která u nich mohou vyvolat legitimní očekávání (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. března 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 97 a citovaná judikatura, a ze dne 15. listopadu 2018, *Deutsche Telekom v. Komise*, T-207/10, EU:T:2018:786, bod 46 a citovaná judikatura).
- 99 V projednávané věci Tribunál nejprve uvádí, že kdyby bylo možné příjemcům přiznat legitimní očekávání, takové legitimní očekávání by se týkalo pouze odpočtů provedených na základě čl. 12 odst. 5 TRLIS pro akvizice ve společnostech usazených na území členského státu Unie nebo v některých třetích státech před 21. prosincem 2007, nebo v případě některých druhů transakcí dokonce ke dni 21. května 2011 (viz bod 16 výše).
- 100 V tomto ohledu Tribunál připomíná, že v letech 2005 a 2006 se několik členů Parlamentu dotázalo Komise na slučitelnost režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS s pravidly státních podpor (písemné otázky s referenčními čísly E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 a P-5509/06).
- 101 Komise v odpovědi ze dne 19. ledna 2006 na otázku s referenčním číslem E-4431/05 zejména uvedla následující:
- „Komise nemůže potvrdit, zda jsou vysoké nabídky španělských podniků způsobeny španělskými daňovými předpisy, které podnikům umožňují rychlejší odpis finančního goodwillu, než je tomu u jejich francouzských nebo italských protějšků. Komise může nicméně potvrdit, že takové vnitrostátní právní předpisy nespádají do oblasti působnosti pravidel pro státní podporu, ale tvoří spíše součást obecných pravidel pro snižování hodnoty vztahujících se na všechny podniky ve Španělsku.“
- 102 Komise v odpovědi ze dne 17. února 2006 na otázku s referenčním číslem E-4772/05 zejména uvedla následující:
- „Podle informací, které má nyní Komise k dispozici, se zdá, že se španělské daňové zákony o odpisech goodwillu vztahují na všechny podniky ve Španělsku, nezávisle na jejich velikosti, odvětví, právní formě či na tom, zda se nacházejí v soukromém nebo veřejném vlastnictví, neboť jsou součástí pravidel pro obecné odpisy. Zdá se, že tudíž nespádají do oblasti působnosti pravidel pro státní podporu. Komise samozřejmě důkladně prošetří všechny informace o opaku, o kterých se dozví.“
- 103 Komise v odpovědi ze dne 5. února 2007 na otázku s referenčním číslem P-5509/06 uvedla zejména následující:
- „V daném případě se Komise k dnešnímu dni nevyslovila ke slučitelnosti s ohledem na státní podpory španělských daňových ustanovení týkajících se daňového odpočtu finančního goodwillu, které se nezdají být v rozporu s ustanoveními čtvrté směrnice o účetnictví [...] Komise každopádně hodlá zdůraznit, že nelze předpovědět výsledek jakéhokoli pozdějšího řízení o kontrole případných opatření podpory, na které vážený pan poslanec odkazuje. V této souvislosti Komise připomíná, že na základě svých pravomocí v oblasti kontroly státních podpor může vyžadovat navrácení jakéhokoli opatření podpory, které je neslučitelné s vnitřním trhem a bylo protiprávně poskytnuto, za tím účelem, aby jeho příjemce ztratil výhodu, ze které měl prospěch na trhu ve vztahu ke svým konkurentům, a byla tím obnovena konkurenční situace, která existovala před vyplacením podpory.“

- 104 Komise v odpovědi ze dne 9. března 2007 na otázku s referenčním číslem E-5800/06 uvedla zejména následující:
- „K dnešnímu dni [dotčené daňové zvýhodnění] nebylo Komisí přezkoumáno a Španělsko ani neoznámilo režim [upravený čl. 12 odst. 5 TRLIS] pro účely jeho přezkumu coby státní podpory. Komise však právě zahájila předběžné posouzení [uvedeného] režimu, aby určila, zda lze toto opatření považovat za státní podporu, a pokud ano, zda je slučitelné se společným trhem.“
- 105 Pokud jde přitom o odpovědi ze dne 19. ledna a 17. února 2006, uvedené v bodech 101 a 102 výše, Tribunál již ohledně všech akvizic před 21. prosincem 2007 rozhodl, že tyto odpovědi Komise, ačkoli jsou neurčité, pokud jde o režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS jako celek, jsou dostatečně přesné na to, aby založily legitimní očekávání ve vztahu ke skutečnosti, že uvedený režim není selektivní, a tudíž nepředstavuje státní podporu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, body 50 až 112).
- 106 Konkrétně v bodě 111 rozsudku uvedeného v bodě 105 výše Tribunál zejména rozhodl, že legitimní očekávání řádně vyvolané odpověďmi Komise ze dne 19. ledna a 17. února 2006 nemohlo skončit odpovědí ze dne 5. února 2007, uvedenou v bodě 103 výše, jelikož z této odpovědi nevyplývala žádná závažná pochybnost o legalitě režimu upraveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 107 Ani odpověď ze dne 9. března 2007, uvedená v bodě 104 výše, nemohla ukončit toto legitimní očekávání, řádně vyvolané odpověďmi Komise ze dne 19. ledna a 17. února 2006. Při této příležitosti totiž Komise neprovedla žádné posouzení, ani stručné či neurčité, režimu zavedeného článkem 12 odst. 5 TRLIS jako celku, ale omezila se na upřesnění, že právě zahájila předběžné posouzení tohoto režimu. Avšak vzhledem k tomu, že nenaznačovala zahájení formálního vyšetřovacího řízení ohledně sporného režimu, a tím spíše nepředjímala výsledek takového řízení, nemohla být taková odpověď vykládána tak, že vzbuzuje vážné pochybnosti o legalitě dotčeného režimu (v tomto smyslu a obdobně viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, bod 111).
- 108 V tomto ohledu argument Komise uvedený v bodě 197 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého se odpovědi na parlamentní otázky nezaměřovaly na rozlišování mezi přímou a nepřímou akvizicí, nemůže zpochybnit skutečnost, že odpovědi ze dne 19. ledna a 17. února 2006 u žalobkyň oprávněně vzbudily legitimní očekávání v souvislosti s neoznačením akvizic před 21. prosincem 2007 za státní podporu.
- 109 Tyto otázky se totiž týkaly právě nepřímých akvizic, zejména nabytí společnosti O2 společností Telefónica, SA, a nabytí společnosti Scottish Power společností Iberdrola, SA, což Komise nemohla nevědět, přinejmenším pokud jde o nabytí společnosti Scottish Power společností Iberdrola, neboť dotčené spojení povolila v rozhodnutí ze dne 26. března 2007 (COMP/M.4517 Iberdrola/Scottish Power).
- 110 Kromě toho byly výše uvedené odpovědi Komise na parlamentní otázky formulovány tak, že nic nenasvědčovalo tomu, že by se neexistence selektivní povahy režimu stanoveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS týkala pouze přímých akvizic. Neuvedení výrazu „nepřímé“ nemůže vést k jinému závěru, jelikož tyto odpovědi neodkazovaly ani na „přímé“ akvizice.

- 111 Z toho vyplývá, že Komise těmito prohlášeními, určenými Parlamentu, poskytla konkrétní, nepodmíněná a shodující se ujištění takové povahy, že příjemci režimu zavedeného článkem 12 odst. 5 TRLIS, ať už z důvodu přímých či nepřímých akvizic, nabyli očekávání odůvodněná tím, že dotčený režim podpor byl legální v tom smyslu, že nespadá do působnosti pravidel týkajících se státních podpor, a v důsledku toho žádná z výhod plynoucích z uvedeného režimu nemohla být předmětem následného řízení o navrácení.
- 112 Komise proto i za předpokladu, že by byla oprávněna přijmout napadené rozhodnutí, nemohla, aniž by se dopustila nesprávného právního posouzení, odmítnout v tomto rozhodnutí uznat legitimní očekávání příjemců dotčeného režimu podpor z titulu jejich nepřímých akvizic uskutečněných před 21. prosincem 2007, či dokonce před 21. květnem 2011, za stejných podmínek jako v původních rozhodnutích.
- 113 Tento závěr platí tím spíše, že znění čl. 12 odst. 5 TRLIS ve spojení s článkem 21 TRLIS výslovně nevylučovalo nepřímé akvizice. Tento bod je ostatně potvrzen skutečností, že španělská daňová správa přijala nový správní výklad na základě týchž právních ustanovení, která se přitom od jejich přijetí podstatně nezměnila.
- 114 Kromě toho a bez ohledu na skutečnost, že žalobkyně nemohly nevědět, že článek 15 královského nařízení č. 1777/2004 zmiňuje pouze přímé akvizice, pokud jde o informace, které měly být poskytnuty španělským orgánům za účelem uplatnění čl. 12 odst. 5 TRLIS (body 40 a 159 odůvodnění napadeného rozhodnutí), žádný z argumentů předložených Komisí v rámci projednávaných žalob, které v podstatě odpovídají obsahu bodů 189 až 200 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nemůže tento závěr zpochybnit.
- 115 Především na rozdíl od toho, co v podstatě uvedla Komise v bodě 193 odůvodnění napadeného rozhodnutí, skutečnost, že žalobkyně si byly vědomy původního správního výkladu, který vylučoval nepřímé akvizice z působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS, nezbavuje legitimacy očekávání, které mohly vyvodit z prohlášení Komise, že režim čl. 12 odst. 5 TRLIS, pokud jde o přímé i nepřímé akvizice, nezakládá státní podporu.
- 116 Podle judikatury totiž musí být při posuzování legitimního očekávání příjemců sporného režimu podpor zohledněna pouze prohlášení a jednání Komise (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, bod 71).
- 117 Stejně jako podle judikatury nemůže jednání vnitrostátního orgánu pověřeného uplatňováním unijního práva, které je v rozporu s posledně uvedeným, založit u hospodářského subjektu legitimní očekávání v zacházení, které je v rozporu s unijním právem (viz rozsudek ze dne 4. října 2007, Komise v. Itálie, C-217/06, nezveřejněný, EU:C:2007:580, bod 23 a citovaná judikatura), nemůže ani výklad vnitrostátních daňových orgánů, pokud jde o rozsah působnosti režimu zavedeného článkem 12 odst. 5 TRLIS, ovlivnit dosah legitimního očekávání vyplývajícího z prohlášení učiněných na unijní úrovni Komisí.
- 118 V důsledku toho a s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 116 výše je irelevantní skutečnost, zda žalobkyně věděly o tom, že původní správní výklad vylučoval nepřímé akvizice z působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS, jelikož od Komise obdržely konkrétní ujištění o tom, že režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS, posuzovaný jako celek a bez dalších upřesnění, nepředstavuje státní podporu.

- 119 Stejně tak i za předpokladu, že by Komise v době svých prohlášení nevěděla, že režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS se vztahuje na přímé i na nepřímé akvizice, není taková okolnost relevantní pro účely uznání legitimního očekávání příjemců tohoto režimu v projednávané věci. Důležitá je pouze skutečnost, že Komise ve svých veřejných prohlášeních bez dalšího upřesnění naznačila, že tento režim nepředstavuje státní podporu.
- 120 Žalobkyně si kromě toho, jak připustily na jednání, byly vědomy původního správního výkladu, ale rozhodly se, že se jím nebudou řídit, neboť jej považovaly za nesprávný.
- 121 Jak přitom bylo konstatováno v bodě 67 výše, ve španělském právu byly dotčené podniky oprávněny, a nadále jsou, nesouhlasit se španělskými daňovými orgány ohledně správního výkladu čl. 12 odst. 5 TRLIS, dokud o této otázce nerozhodly soudy uvedeného státu a v posledním stupni Tribunal Supremo (Nejvyšší soud), či dokonce zákonodárce tohoto státu. Jak již však bylo uvedeno v bodech 69 a 89 výše, Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) o této otázce dosud nerozhodl, takže oblast působnosti režimu stanoveného v čl. 12 odst. 5 TRLIS je dodnes nepřesná a nejasná, jak zdůraznila Komise v napadeném rozhodnutí (body 184 a 195 odůvodnění uvedeného rozhodnutí) a na jednání.
- 122 V tomto ohledu je sice pravda, jak tvrdí Komise, že žalobkyně nepředložily důkaz o tom, že by španělské orgány akceptovaly nepřímé akvizice před 21. prosincem 2007, avšak ani Komise neprokázala, že by španělské soudy vyloučily před tímto datem takové akvizice z působnosti čl. 12 odst. 5 TRLIS.
- 123 Za těchto podmínek nelze od žalobkyň vyžadovat, aby vynaložily větší péči než samotná Komise, jak uvádí bod 166 odůvodnění prvního rozhodnutí, na který odkazuje bod 89 rozsudku ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise (T-207/10, EU:T:2018:786).
- 124 Žalobkyně se jakožto přiměřeně obezřetné, řádně informované a pečlivé hospodářské subjekty (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2018, Deutsche Telekom v. Komise, T-207/10, EU:T:2018:786, bod 69 a citovaná judikatura), na základě odpovědi Komise na parlamentní otázky mohly legitimně domnívat, že režim upravený v čl. 12 odst. 5 TRLIS nepředstavuje státní podporu, pokud jde o přímé i nepřímé akvizice.
- 125 S ohledem na tyto skutečnosti a za předpokladu, že Komise byla oprávněna přijmout napadené rozhodnutí, je třeba mít za to, že se Komise dopustila nesprávného právního posouzení, když v napadeném rozhodnutí odmítla uznat legitimní očekávání příjemců dotčeného režimu podpor z titulu jejich nepřímých akvizic.
- 126 Takový závěr je rovněž podpořen skutečností, že žalobkyně nevěděly o obsahu dopisu španělských orgánů ze dne 4. června 2007, na který Komise několikrát odkazuje v napadeném rozhodnutí (zejména body 33, 97, 136 a 145 odůvodnění napadeného rozhodnutí) a ze kterého vyplývá, že během správního řízení, jež vedlo k přijetí původních rozhodnutí, jí španělské orgány vysvětlily, že původní správní výklad umožňoval odpis finančního goodwillu pouze u přímých akvizic v provozních společnostech. I za předpokladu, že by takový dopis mohl sloužit jako základ pro závěr, podobně jako učinila Komise v napadeném rozhodnutí, že původní rozhodnutí se vztahovala pouze na přímé akvizice, nemůže sloužit jako základ pro popření legitimního očekávání ohledně legality dotčeného režimu podpor podnikům, které jsou příjemci uvedeného režimu a které o něm nevěděly.

- 127 Konečně skutečnost, že režim zavedený článkem 12 odst. 5 TRLIS byl již v původních rozhodnutích prohlášen za protiprávní a neslučitelný s vnitřním trhem (bod 195 napadeného rozhodnutí), je irelevantní, neboť jednak legitimní očekávání příjemců nevychází z uvedených rozhodnutí, ale z výše uvedených odpovědí Komise na parlamentní otázky (viz bod 111 výše), a jednak byla tato rozhodnutí přijata po 21. prosinci 2007 coby datu, ke kterému toto legitimní očekávání končí, s výjimkou některých transakcí uvedených ve druhém rozhodnutí (viz body 16 a 99 výše).
- 128 Proto i za předpokladu, že by Komise byla oprávněna přijmout napadené rozhodnutí, je třeba vyhovět čtvrtému žalobnímu důvodu, který může vést ke zrušení čl. 4 odst. 2 až 5 napadeného rozhodnutí.

K nákladům řízení

- 129 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že žalobkyně požadovaly náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (osmý senát)

rozhodl takto:

- 1) Věci T-12/15, T-158/15 a T-258/15 se spojují pro účely rozsudku.**
- 2) Rozhodnutí Komise (EU) 2015/314 ze dne 15. října 2014 o státní podpoře SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), kterou poskytlo Španělsko – Režim daňových odpisů finančního goodwillu získaného nabytím podílu v zahraničních společnostech se zrušuje.**
- 3) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Svenningsen

Mac Eochaidh

Pynnä

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 27. září 2023.

Podpisy.