



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (devátého rozšířeného senátu)

15. listopadu 2018*

„Státní podpory – Ustanovení týkající se korporační daně umožňující podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu ve společnostech, které jsou daňovými rezidenty v zahraničí – Rozhodnutí, kterým se podpora prohlašuje za neslučitelnou s vnitřním trhem a nařizuje se její navrácení – Pojem ‚státní podpora‘ – Selektivnost – Referenční systém – Odchylka – Rozdílné zacházení – Odůvodnění rozdílného zacházení – Podniky, které mají z opatření prospěch – Legitimní očekávání“

Ve věci T-399/11 RENV,

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

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

zastoupené J. Buendía Sierrou, E. Abad Valdenebrem, R. Calvo Salinerem a A. Lamadridem de Pablo,
advokáty,

žalobkyně,

podporované

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou T. Henzem, jako zmocněncem,

dále

Irskem, původně zastoupeným G. Hodge a E. Creedon, poté G. Hodge a M. Browne, jako
zmocněnkyněmi,

jakož i

Španělským královstvím, zastoupeným M. Sampol Pucurullem, jako zmocněncem,

vedlejšími účastníky řízení,

proti

Evropské komisi, zastoupené R. Lyalem, B. Stromskym, C. Urraca Cavedesem a P. Němečkovou, jako
zmocněnci,

žalované,

* Jednací jazyk: španělština.

jejímž předmětem je návrh podaný na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 a článku 4 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),

TRIBUNÁL (devátý rozšířený senát),

ve složení S. Gervasoni (zpravodaj), předseda, L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk a C. Mac Eochaidh, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: X. Lopez Bancalari, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. ledna 2018,

vydává tento

Rozsudek

I. Skutečnosti předcházející sporu

- 1 V návaznosti na několik písemných otázek, které v letech 2005 a 2006 položili Komisi Evropských společenství poslanci Evropského parlamentu, a na stížnost, kterou v roce 2007 zaslal Komisi soukromý subjekt, rozhodla Komise dne 10. října 2007 o zahájení formálního vyšetřovacího řízení stanoveného v čl. 108 odst. 2 SFEU ve vztahu k úpravě obsažené v čl. 12 odst. 5, který byl zaveden do Ley del Impuesto sobre Sociedades (španělský zákon o korporální dani) zákonem Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon 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 převzat nařízením Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královské legislativní nařízení 4/2004, kterým se schvaluje přepracované znění zákona o korporální dani) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951, dále jen „sporné opatření“ nebo „sporný režim“).
- 2 Sporné opatření stanoví, že v případě, že podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku nabude podíl v „zahraniční společnosti“, činí-li tento podíl alespoň 5 % a je držen nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, může být z toho plynoucí goodwill (viz body 65 a 67 níže) odečten ve formě odpisu od daňového základu korporální daně, které podnik podléhá. Ve sporném opatření je uvedeno, že k tomu, aby mohla být společnost kvalifikována jako „zahraniční společnost“, musí podléhat stejné dani, jako je daň, jež se uplatní ve Španělsku, a její příjmy musí pocházet především z podnikatelské činnosti v zahraničí.
- 3 Dopisem ze dne 5. prosince 2007 obdržela Komise k rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení připomínky Španělského království (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“). Od 18. ledna do 16. června 2008 Komise rovněž obdržela připomínky třiceti dvou třetích zúčastněných stran. Dopisy ze dne 30. června 2008 a 22. dubna 2009 předložilo Španělské království své stanovisko k připomínkám třetích zúčastněných stran.
- 4 Ve dnech 18. února 2008, 12. května 2009 a 8. června 2009 se uskutečnily technické schůzky Komise se španělskými orgány. Uskutečnily se rovněž další technické schůzky s některými z 32 třetích zúčastněných stran.
- 5 Dopisem ze dne 14. července 2008 a elektronickou zprávou ze dne 16. června 2009 předložilo Španělské království Komisi dodatečné informace.

- 6 Pokud jde o nabývání podílů uvnitř Evropské unie, Komise ukončila řízení rozhodnutím 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, dále jen „rozhodnutí ze dne 28. října 2009“).
- 7 Komise prohlásila za neslučitelný s vnitřním trhem sporný režim, který spočívá v daňovém zvýhodnění, jež španělským společnostem umožňuje odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu v nerezidentních společnostech, jestliže se použije na nabývání podílů ve společnostech usazených v Unii.
- 8 Pokud však jde o nabývání podílů mimo Unii, Komise v řízení nadále pokračovala, neboť se španělské orgány zavázaly, že poskytnou dodatečné informace týkající se překážek přeshraničních fúzí mimo Unii, o kterých se zmínily.
- 9 Španělské království sdělilo Komisi dne 12., 16. a 20. listopadu 2009 a dne 3. ledna 2010 informace týkající se přímých investic uskutečněných španělskými společnostmi mimo Unii. Komise rovněž obdržela připomínky několika třetích zúčastněných stran.
- 10 Ve dnech 27. listopadu 2009 a 16. a 29. června 2010 se uskutečnily technické schůzky mezi Komisí a španělskými orgány.
- 11 Dne 12. ledna 2011 Komise přijala rozhodnutí 2011/282/EU 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, dále jen „napadené rozhodnutí“). Toto rozhodnutí bylo ve znění zveřejněném v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 21. května 2011 opraveno dne 3. března 2011. Druhé opravené znění bylo zveřejněno v *Úředním věstníku* dne 26. listopadu 2011.
- 12 Napadené rozhodnutí prohlašuje sporný režim za neslučitelný s vnitřním trhem, pokud se použije na nabývání podílů v podnicích usazených mimo Unii (čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí). Článek 4 tohoto rozhodnutí zejména ukládá, aby Španělské království získalo poskytnuté podpory nazpět.

II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

- 13 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 29. července 2011 podaly žalobkyně Banco Santander, SA a Santusa Holding, SL žalobu znějící na zrušení napadeného rozhodnutí.
- 14 Rozsudkem ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938) Tribunál této žalobě vyhověl s odůvodněním, že Komise nesprávně použila podmínku selektivity stanovenou v čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 15 Kromě toho Tribunál rovněž zrušil rozhodnutí ze dne 28. října 2009 v rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 16 Návrhem došlým kanceláři Soudního dvora dne 19. ledna 2015 podala Komise kasační opravný prostředek proti rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938). Tento kasační opravný prostředek, který byl zapsán do rejstříku pod číslem C-21/15 P, byl spojen s kasačním opravným prostředkem zapsaným do rejstříku pod číslem C-20/15 P, který Komise podala proti rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 17 Žalobkyně, podporované Spolkovou republikou Německo, Irskem a Španělským královstvím, navrhy zamítnutí kasačních opravných prostředků.

- 18 Rozsudkem ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, dále jen „rozsudek World Duty Free“, EU:C:2016:981) Soudní dvůr zrušil rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), vrátil věc Tribunálu a rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později. Soudní dvůr rovněž zrušil rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 19 V souladu s čl. 217 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu předložily hlavní účastnice řízení písemná vyjádření dne 2. března 2017 a Španělské království dne 3. března 2017.
- 20 V souladu s čl. 217 odst. 3 jednacího řádu předložily hlavní účastnice řízení a Španělské království doplňující písemná vyjádření dne 24. dubna 2017.
- 21 Na základě zprávy soudce zpravodaje Tribunál rozhodl zahájit ústní část řízení.
- 22 Rozhodnutím předsedy devátého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 8. prosince 2017 byly po vyslechnutí účastníků řízení projednáváná věc a věc T-219/10 RENV, World Duty Free Group v. Komise, spojeny pro účely ústní části řízení v souladu s článkem 68 jednacího řádu.
- 23 Účastníci řízení přednesli řeči na jednání konaném dne 31. ledna 2018.
- 24 Žalobkyně navrhuje, aby Tribunál:
- zrušil čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž stanoví, že sporný režim obsahuje prvky státní podpory;
 - podpůrně, zrušil čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž stanoví, že sporný režim obsahuje prvky státní podpory, když se vztahuje na nabytí podílů, která vedou k převzetí kontroly;
 - podpůrně, zrušil článek 4 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž ukládá navrácení podpor pro transakce, ke kterým došlo před zveřejněním napadeného rozhodnutí v *Úředním věstníku Evropské unie*;
 - podpůrně, zrušil čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí a ještě podpůrněji jeho článek 4 v rozsahu, v němž se tato ustanovení týkají transakcí ve Spojených státech, v Mexiku a v Brazílii;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 25 Žalobkyně se rovněž domáhají, aby Tribunál přijal organizační procesní opatření za účelem předání dokumentů Komisi.
- 26 Komise navrhuje, aby Tribunál:
- žalobu zamítl,
 - uložil žalobkyním náhradu nákladů řízení.
- 27 Španělské království navrhuje, aby Tribunál:
- vyhověl žalobě na neplatnost;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

III. Právní otázky

- 28 Na podporu žaloby předkládají žalobkyně tři žalobní důvody, přičemž první vychází z neselektivnosti sporného opatření, druhý vychází z pochybení při identifikaci příjemce sporného opatření, a třetí vychází z porušení zásady ochrany legitimního očekávání.

A. K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z neselektivnosti sporného opatření

1. Argumenty účastníků řízení

- 29 V rámci prvního žalobního důvodu vznášejí žalobkyně tři výtky, z nichž první vychází z neselektivnosti *prima facie* sporného opatření, druhá vychází z pochybení při identifikaci referenčního systému (nebo referenčního rámce nebo obecného či obvyklého režimu), a třetí výtky vychází z odůvodněnosti sporného opatření s ohledem na povahu a systematiku soustavy, do které patří.
- 30 V rámci první výtky žalobkyně v podstatě tvrdí, že sporný režim nemá selektivní povahu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, neboť prospěch, který stanoví, je přístupný všem podnikům. Žalobkyně uvádějí, že selektivita konstatovaná v napadeném rozhodnutí se opírá o tautologickou argumentaci v kruhu, podle které pouze podniky, které jsou příjemci sporného opatření, jej mohou využít.
- 31 Žalobkyně vychází rovněž z existence statistických údajů, které umožňují podepřít skutečnost, že se sporné opatření mohlo vztahovat na podniky různých velikostí a z různých odvětví. Žalobkyně vychází konečně z nesoudržnosti Komise s ohledem na její praxi.
- 32 V rámci druhé výtky žalobkyně tvrdí, že zatímco se španělské podniky mohou bez obtíží seskupovat s rezidentními společnostmi, což jim tak umožňuje využívat odpisu finančního goodwillu, potýkají se s problémy, které jim brání v seskupování, a tedy v tom, aby mohly využívat těchto odpisů, u transakcí, které se týkají nerezidentních společností, zejména v zemích, které nejsou členy Unie. V závislosti na druhu dotčených transakcí se tudíž podniky nacházejí v rozdílných právních a skutkových situacích. Nelze tedy mít za to, že sporné opatření, které se vztahuje pouze na nabývání podílů v nerezidentních společnostech, zavádí odchylku od obecného či obvyklého daňového režimu, tzn. rozlišování mezi transakcemi, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný tímto režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci.
- 33 Žalobkyně se v tomto ohledu odvolávají na několik rozsudků Soudního dvora. Žalobkyně rovněž tvrdí, že Komise dostatečně nevysvětlila, proč nemůže být přijat samostatný referenční systém, který je specifický pro nabývání podílů v nerezidentních společnostech.
- 34 Třebaže Komise podle názoru žalobkyň uznala v rozhodnutí ze dne 28. října 2009 rozdíl v situaci mezi nabytím podílů v rezidentních společnostech a nabytím podílů v nerezidentních společnostech, již jej neuznává v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně zdůrazňují nesoudržnost Komise, a v podstatě se dovolávají porušení zásady ochrany legitimního očekávání. V tomto ohledu žalobkyně navrhuje, aby byla předložena korespondence mezi Komisí a Španělským královstvím.
- 35 Žalobkyně tvrdí, že existence právních překážek, které brání podnikovým kombinacím s nerezidentními společnostmi, je nesporná. V tomto ohledu kritizují posouzení Komise ohledně situace fúzí ve Spojených státech, v Brazílii, v Mexiku a v Japonsku. Tvrdí, že závěr, ke kterému došla Komise v tomto ohledu, není dostatečně odůvodněn.
- 36 Žalobkyně Komisi vytýkají, že zohlednila pouze výslovné právní překážky.

- 37 Žalobkyně Komisi rovněž vytýkají, že zkoumala jen situaci některých zemí, přestože Španělské království výslovně požádalo Komisi, aby posoudila situaci každé z daných zemí uvedených ve studiích, které byly předloženy během formálního vyšetřovacího řízení.
- 38 V rámci třetí výtky žalobkyně podpůrně tvrdí, že odchylka, která byla zavedena sporným opatřením, je v každém případě odůvodněna logikou španělské daňové soustavy. Sporné opatření totiž umožňuje zajistit daňovou neutralitu mezi nabýváním podílů v rezidentních společnostech a nabýváním podílů v nerezidentních společnostech.
- 39 V tomto ohledu se žalobkyně odvolávají na rozhodovací praxi Komise.
- 40 Žalobkyně rovněž kritizují úvahy Komise, podle kterých má sporné opatření nepřiměřenou a příliš nepřesnou povahu. Žalobkyně tvrdí, že sporné opatření se správně uplatnilo, jakmile bylo dosaženo 5 % účasti. V každém případě měla Komise prohlásit, jak ji o to Španělské království výslovně požádalo, že sporné opatření není selektivní, pokud jde o nabytí většinového podílu. V tomto ohledu se odvolávají na několik rozsudků, jakož i dopis člena Komise odpovědného za hospodářskou soutěž, ve kterém tento člen vyjádřil svůj názor na možnost zachování sporného režimu.
- 41 Španělské království uvádí, že cílem sporného opatření je zajistit dodržování zásady daňové neutrality. Podle této zásady musí být daňové důsledky téže investice totožné.
- 42 Španělské království má za to, že sporné opatření nemá spojitost se „zásadou konkurenceschopnosti“.
- 43 Zdůrazňuje rovněž, že výhoda poskytnutá sporným opatřením je přístupná všem podnikům bez ohledu na jejich činnost.
- 44 Dodává, že sporné opatření se omezuje na zajištění návratnosti investice tím, že umožňuje odečíst náklady na tuto investici při posouzení částky podléhající dani.
- 45 Španělské království tvrdí, že Komise nezohlednila právní a praktické překážky ztěžující přeshraniční kombinace, ačkoliv upozornilo Komisi na tyto obtíže během formálního vyšetřovacího řízení. Dodává, že dotčené překážky existovaly v okamžiku, kdy sporné opatření vstoupilo v platnost a že nebyly odstraněny, ani v rámci Unie, a to i přes pozdější přijetí právních předpisů v této oblasti.
- 46 Španělské království tvrdí, že Komise důkladně nepřezkoumala právní a skutkovou situaci týkající se překážek přeshraničním fúzím. Uvádí, že Komise měla k dispozici rozsáhlou dokumentaci, kterou jí poskytla. Člen Komise odpovědný za hospodářskou soutěž připustil existenci překážek v rámci korespondence se španělskou státní správou. Tyto překážky nemohou být omezeny na výslovné právní překážky.
- 47 Španělské království tvrdí, že existence právních překážek, avšak i hospodářských a praktických překážek ztěžujících přeshraniční kombinace, je prokázána. Španělské království kritizuje zejména úvahy Komise týkající se Spojených států amerických, Mexika a Brazílie.
- 48 Komise odpovídá, že analýza selektivní povahy provedená v napadeném rozhodnutí je v souladu s judikaturou, neboť tato analýza nejdříve definuje relevantní referenční rámec a poté konstatuje existenci výjimky vytvořené sporným opatřením. Komise má ve svém vyjádření k rozsudku World Duty Free za to, že její analýza byla potvrzena tímto rozsudkem.
- 49 I kdyby se podle názoru Komise zohledněný referenční systém omezoval pouze na nabývání podílů v nerezidentních společnostech, přesto by se na situace, které nemají žádnou výraznou podobnost, vztahovaly výhody stanovené sporným opatřením, jelikož tento referenční systém by se použil i na nabývání menšinových podílů.

- 50 Komise dodává, že se sporné opatření vztahuje na menšinové podíly, které nesouvisejí s podnikovými kombinacemi.
- 51 Kromě toho sporné opatření nesouvisí s možností seskupovat podniky, a to zejména pokud jde o podniky, které nabývají menšinové podíly v nerezidentních společnostech.
- 52 Navíc podle Komise k tomu, aby legalita napadeného rozhodnutí mohla být potvrzena, stačí, že existence překážek ztěžujících přeshraniční kombinace v některých zemích není prokázána.
- 53 Komise dále uvádí, že žalobkyně nejsou oprávněny dovolávat se porušení zásady ochrany legitimního očekávání.
- 54 Komise rovněž uvádí, že sporné opatření není odůvodněno logikou španělské daňové soustavy. Opírá se zejména o skutečnost, že k odepsání goodwillu v případě vnitrostátních transakcí musí nutně dojít k podnikové kombinaci, zatímco v případě přeshraničních transakcí se sporné opatření uplatní již na základě nabytí pouze 5 % podílu v nerezidentním podniku.
- 55 Komise rovněž připomíná, že v obvyklém režimu je odepsání goodwillu v případech nabytí podílu ve výši pouze 5 % možné jen tehdy, pokud po těchto akvizicích následuje podniková kombinace. To má za následek, že podnik, který nabývá podíl ve výši nejméně 5 % v rezidentní společnosti, avšak který s ní nemůže fúzovat například z toho důvodu, že nemá dostatek podílů, nebude moci využít odpisů goodwillu. Naopak podnik, který obdobným způsobem nabude podíl v nerezidentní společnosti a též s ní nemůže fúzovat, protože nemá dostatek podílů, může mít prospěch ze sporného opatření, a odepsat tak goodwill.
- 56 Komise upřesňuje, že na rozdíl od toho, co je podle jejího názoru uvedeno v žalobě, španělské orgány Komisi nepožádaly, aby konstatovala neexistenci podpory v případech, kdy bylo sporné opatření použito na většinové podíly.

2. Závěry Tribunálu

- 57 Předně je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být s to ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (viz rozsudek *World Duty Free*, bod 53 a citovaná judikatura).
- 58 Pokud jde o podmínku selektivnosti zvýhodnění, která je pojmovým znakem „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že při posuzování této podmínky musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak odlišně zacházeno, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (viz rozsudek *World Duty Free*, bod 54 a citovaná judikatura).
- 59 Pokud je kromě toho dotčené opatření koncipováno jako režim podpory, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že ačkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti (viz rozsudek *World Duty Free*, bod 55 a citovaná judikatura).

- 60 Co se konkrétně týče vnitrostátních opatření, která poskytují daňové zvýhodnění, je třeba připomenout, že takové opatření, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do výhodnější situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, může přinést příjemcům selektivní zvýhodnění, a představuje tak státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Takovou podporu ve smyslu uvedeného ustanovení naproti tomu nepředstavuje daňové zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty (viz rozsudek *World Duty Free*, bod 56 a citovaná judikatura).
- 61 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v této souvislosti předně identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě a dále prokázat, že se předmětné daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz rozsudek *World Duty Free*, bod 57 a citovaná judikatura).
- 62 Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotyčnému členskému státu podaří prokázat, že je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (viz rozsudek *World Duty Free*, bod 58 a citovaná judikatura).
- 63 Závěr, zda má vnitrostátní daňové opatření selektivní povahu, je tedy možné učinit na základě třífázové metody, jak je uvedena v bodech 61 a 62 výše.
- 64 Je třeba rovněž úvodem zopakovat odůvodnění napadeného rozhodnutí, na jehož základě Komise konstatovala selektivní povahu sporného opatření.
- 65 Nejprve je třeba upřesnit, že goodwill je v napadeném rozhodnutí definován jako hodnota dobré pověsti dotyčného podniku, dobrých vztahů s klienty, kvalifikace zaměstnanců a dalších obdobných faktorů, u nichž lze očekávat, že v budoucnosti přinesou větší než zřejmý zisk (bod 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Goodwillem je účetní rozdíl mezi kupní cenou a tržní hodnotou předmětných aktiv, jež vytvářejí podnik, který seskupený subjekt získal nebo kterého je držitelem (bod 123 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Pokud k nabytí společnosti dojde prostřednictvím akvizice jejích podílů, goodwill představuje rozdíl mezi cenou uhrazenou za nabytí podílu ve společnosti a tržní hodnotou majetku, který je součástí této společnosti, tj. rozdíl, který musí být zapsán v účetnictví nabývacího podniku odděleně jako nehmotný majetek od okamžiku, kdy nabývací podnik převezme nad cílovým podnikem kontrolu (bod 27 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 66 V bodě 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí se uvádí, že podle španělských daňových zásad se s výjimkou sporného opatření může goodwill odepisovat výlučně po provedení „podnikové kombinace“, tj. v širokém smyslu tohoto výrazu jak ve formě akvizice či vkladu všech aktiv nezávislých podniků, tak po fúzi či rozdělení podniku.
- 67 Finanční goodwill je v napadeném rozhodnutí definován jako goodwill, který by byl záúčtován, pokud by bylo provedeno spojení podniku držícího podíl a podniku, v němž byl podíl získán (cílového podniku). Podle Komise se tak výrazem finanční goodwill uvedeným ve sporném opatření zavádí do oblasti nabývání podílů pojem obecně užívaný při podnikové kombinaci (bod 29 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 68 Komise v napadeném rozhodnutí konstatovala, že relevantním referenčním rámcem nebo systémem je obecný španělský systém zdaňování příjmu právnických osob, konkrétně pak předpisy o zdaňování finančních goodwillů, které jsou v tomto daňovém systému obsaženy (bod 118 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dodala, že potvrzuje referenční systém použitý v rozhodnutí ze dne 28. října 2009. V bodě 89 posledně uvedeného rozhodnutí přitom Komise upřesnila, že „sporné opatření je nutno

posoudit s přihlédnutím k obecným ustanovením předpisů o zdaňování příjmu právnických osob, která se vztahují na případy, kdy vznik goodwillu vede k daňovému zvýhodnění [, neboť má za to], že případy, kdy je možné finanční goodwill odepsat, nezahrnují všechny kategorie daňových poplatníků, kteří se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci“. Komise tak dospěla k závěru, že se referenční rámec nemohl omezit na zdaňování finančního goodwillu zavedené sporným opatřením, jelikož toto opatření se vztahuje pouze na nabytí podílů v nerezidentních společnostech, a proto je referenční rámec tvořen obecnými ustanoveními předpisů o zdaňování příjmu právnických osob týkajících se odpisu finančního goodwillu (dále jen „zdaňování finančního goodwillu“).

- 69 Komise rovněž uvedla, že tím, že je umožněno, aby goodwill, jenž by byl účtován v případě podnikové kombinace, vznikl i bez kombinace podniků, představuje sporné opatření výjimku z referenčního systému (bod 124 odůvodnění napadeného rozhodnutí), jelikož tento systém stanoví pro účetní účely odpis goodwillu pouze v případě takové kombinace (body 28, 29 a 123 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 70 Komise dodala, že sporné opatření nelze považovat za nové samostatné obecné pravidlo, neboť odpis goodwillu vzniklého pouhým nabytím podílu byl dovolen jen v případě přeshraničních akvizic, a nikoli v případě vnitrostátních akvizic. Sporné opatření tak podle Komise zavedlo rozdílné zacházení s vnitrostátními a přeshraničními transakcemi (bod 124 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 71 Komise poté v bodě 136 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že sporné opatření nebylo vzhledem k logice daňového systému nutné. Komise dodala, že bylo rovněž nepřiměřené. Je třeba poukázat na to, že Komise již v bodě 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznila, že sporné opatření je nepřesné a neurčité, jakož i diskriminační.
- 72 Komise upřesnila, že sporné opatření vede k tomu, že podniky nacházející se ve srovnatelných situacích podléhají odlišnému zdanění jen proto, že některé podniky využijí investičních příležitostí v zahraničí (bod 136 odůvodnění napadeného rozhodnutí), a tím, že se použije i na nabytí menšinového podílu, vede rovněž k tomu, že se s odlišnými situacemi zachází stejným způsobem (bod 139 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 73 Komise dospěla k závěru, že selektivní zvýhodnění předmětného daňového režimu není možné ospravedlnit povahou daňové soustavy (bod 140 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 74 Je třeba dodat, že Komise rovněž zkoumala, zda existují výslovné právní překážky ztěžující přeshraniční kombinace v zemích, které nejsou členy Evropské unie (body 113 až 120 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 75 Komise upřesnila, že zkoumala právní předpisy těchto třetích zemí pouze s cílem ověřit tvrzení španělských orgánů o existenci překážek ztěžujících přeshraniční kombinace. Komise zdůraznila, že toto přezkoumání v žádném případě není uznáním toho, že takové překážky mohou ospravedlňovat referenční systém odlišný od jí přijatého systému (bod 113 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 76 Na základě tohoto přezkoumání dospěla Komise k závěru, že „není důvod k odklonu od referenčního systému uvedeného v rozhodnutí o zahájení řízení a v [...] rozhodnutí [ze dne 28. října 2009]“ (bod 118 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 77 Je třeba posoudit, zda s ohledem na každou ze tří výtek vznesených žalobkyněmi mohla Komise právem dospět na základě judikatury, která byla připomenuta a důvodů, které byly uvedeny, k závěru, že sporné opatření je selektivní.

a) K neselektivnosti prima facie

- 78 V rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), Tribunál v podstatě učinil závěr, že nelze konstatovat, že opatření zakládající daňové zvýhodnění narušuje hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby, pokud tato výhoda byla přístupná všem podnikům povinným k dani z příjmu právnických osob v členském státě, který přijal dotčené opatření. Tribunál konstatoval, že výhoda, která plyne z obecného vnitrostátního daňového opatření, byla přístupná všem podnikům, pokud bylo nemožné identifikovat kategorii podniků, na kterou se opatření nevztahovalo, nebo v logickém důsledku kategorii podniků, kterým byl prospěch z opatření vyhrazen (body 38 až 49, 56 a 83 až 85).
- 79 Tribunál měl přitom za to, že zvýhodnění, které plyne ze sporného opatření, bylo přístupné všem podnikům povinným k dani z příjmu právnických osob ve Španělsku, které se rozhodnou nabývat podíly v nerezidentních společnostech. Tribunál totiž uvedl, že jakýkoli podnik mohl libovolně učinit tuto volbu, aniž by především odvětví činnosti nebo velikost podniku představovaly omezení v tomto ohledu, a tentýž podnik mohl postupně nebo současně nabývat podíly v rezidentních společnostech a v nerezidentních společnostech (rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise, T-399/11, EU:T:2014:938, body 57 až 65).
- 80 Na základě těchto zjištění ohledně přístupnosti sporného opatření dospěl Tribunál na základě úvahy uvedené v bodě 78 výše k závěru, že se Komise za účelem konstatování, že sporné opatření je selektivní, nemohla omezit na uvedení, že toto opatření představuje výjimku z referenčního systému, že z něho mají prospěch pouze podniky uskutečňující transakce, na které se vztahuje, a že toto opatření „má [...] za cíl upřednostnit vývoz kapitálu“.
- 81 Rozsudkem World Duty Free prohlásil Soudní dvůr úvahu uvedenou v bodě 78 výše za neplatnou, když konstatoval, že tato úvaha zavádí další požadavek týkající se identifikace zvláštní kategorie podniků, které mohou být odlišeny z důvodu specifických vlastností, kterou nelze dovodit z judikatury (viz body 69 až 71 a 78).
- 82 Soudní dvůr totiž rozhodl, že podmínka uplatnění daňové podpory nebo jejího využití může být důvodem její selektivnosti tehdy, pokud vede k rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na cíl sledovaný obecným režimem, jenž slouží jako referenční rámec, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a diskriminuje tak podniky, které z podpory nemohou mít prospěch (rozsudek World Duty Free, bod 86). Soudní dvůr rovněž poukázal na to, že skutečnost, že rezidentní podniky, pokud nabudou podíly ve společnostech, jež jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, nemohou získat výhodu, kterou stanoví sporné opatření, umožňuje učinit závěr, že toto opatření má selektivní povahu (rozsudek World Duty Free, bod 87).
- 83 Konstatování selektivnosti tedy nutně nevyplývá z toho, že některé podniky nemohou využít zvýhodnění stanoveného dotčeným opatřením z důvodu právních, hospodářských či praktických omezení, která jim brání v uskutečnění transakce, která podmiňuje poskytnutí této výhody, nýbrž může vyplývat pouze ze zjištění, že existuje transakce, která, ačkoliv je srovnatelná s transakcí, která podmiňuje poskytnutí dotčené výhody, na tuto výhodu nezakládá nárok. Z toho vyplývá, že daňové opatření může být selektivní i v případě, že jakýkoli podnik si může svobodně zvolit, zda provede transakci, která podmiňuje poskytnutí výhody, kterou stanoví toto opatření.
- 84 Důraz je tak kladen na pojem „selektivita“ založený na rozlišování mezi podniky, které se rozhodnou provést některé transakce, a jinými podniky, které se rozhodnou je neprovést, a nikoliv na rozdíl mezi podniky s ohledem na jejich charakteristiky.
- 85 Přísluší tedy Tribunálu, aby tyto vývody uplatnil na sporné opatření.

- 86 Lze přitom jen konstatovat, že sporné opatření zvýhodňuje podniky podléhající daňové povinnosti ve Španělsku, které zvolily možnost nabýt podíly v nerezidentních společnostech, ve vztahu k podnikům podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku, které zvolily možnost nabýt podíly v rezidentních společnostech.
- 87 Podniky podléhající daňové povinnosti ve Španělsku totiž nemohou, pokud nabudou podílů v rezidentní společnosti, získat v rámci této transakce výhodu stanovenou sporným opatřením.
- 88 Pokud se tedy podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku rozhodl nabýt podíly v nerezidentní společnosti, je – v rámci vymezeném touto transakcí – zvýhodněn oproti jakémukoli jinému podniku, včetně jeho samotného (viz bod 79 výše), který si zvolí nabýt podíly v rezidentní společnosti.
- 89 Z výše uvedeného vyplývá, že takové vnitrostátní daňové opatření, jako je sporné opatření, které přiznává zvýhodnění, jehož poskytnutí je podmíněno uskutečněním hospodářské transakce, může být selektivní i v případě, že si s ohledem na charakteristiky dotčené operace jakýkoli podnik může svobodně zvolit, zda tuto transakci provede.
- 90 První výtku uplatněnou žalobkyněmi, která vychází v podstatě ze skutečnosti, že jakýkoli podnik může mít prospěch ze zvýhodnění, které poskytuje sporné opatření, je tedy třeba zamítnout, aniž je třeba vyhovět návrhům na organizační procesní opatření předloženým žalobkyněmi v tomto ohledu, jelikož tato opatření mají umožnit prokázat, že jakýkoli podnik může mít prospěch ze zvýhodnění, které poskytuje sporné opatření.

b) K existenci odchylky

- 91 V rámci druhé výtky žalobkyně kritizují, jak Komise uplatnila v projednávaném případě první dvě fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, na jejichž základě lze rozhodnout, zda se jedná o odchylku od obecného či obvyklého daňového režimu, tzn. rozlišování mezi transakcemi, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný tímto režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Žalobkyně v podstatě zpochybňují srovnávací prvky zohledněné Komisí v rámci obou těchto fází.
- 92 Tribunálu tedy přísluší posoudit, zda Komise správně provedla první dvě fáze analytické metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, a sice určení obecného vnitrostátního daňového režimu (první fáze) a zjištění odchylky od tohoto daňového režimu (druhá fáze).

1) K první fázi

- 93 Jak bylo uvedeno v bodě 68 výše, Komise použila jako referenční rámec pro posouzení selektivity zdaňování goodwillu a neomezila tento rámec na zdaňování pouze finančního goodwillu. Měla totiž za to, že situace, ve kterých lze finanční goodwill odepisovat, nezahrnují všechny kategorie daňových poplatníků, kteří se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci. V napadeném rozhodnutí tedy neomezila posouzení kritéria selektivity pouze na nabývání podílů v nerezidentních společnostech.
- 94 Žalobkyně však tvrdí, že zatímco se španělské podniky mohou bez obtíží seskupovat s rezidentními společnostmi, což jim umožňuje využívat odpisu finančního goodwillu, potýkají se s problémy, které jim brání v seskupování, a tedy v tom, aby mohly využívat těchto odpisů, u transakcí, které se týkají nerezidentních společností, zejména v zemích, které nejsou členy Unie. V závislosti na druhu dotčených transakcí se tudíž podniky nacházejí v rozdílných právních a skutkových situacích, které odůvodňují rozdílné daňové zacházení. Nelze tedy mít za to, že sporné opatření, které se vztahuje pouze na nabývání podílů v nerezidentních společnostech, zavádí rozlišování mezi transakcemi, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

- 95 Argumentace žalobkyň vedou Tribunál k zamyšlení nad relevancí referenčního rámce zvoleného Komisí v projednávaném případě, který se podle nich musí omezovat z důvodu překážek ztěžujících přeshraniční kombinace na sporné opatření, které se uplatňuje pouze na nabývání podílů v nerezidentních společnostech.
- 96 Jedná se tu tedy o určení obecného vnitrostátního daňového režimu, tj. první ze tří fází metody, jejíž uplatnění Soudní dvůr stanoví pro účely posouzení selektivní povahy vnitrostátního daňového opatření (viz body 61 a 62 výše).
- 97 Zprv je třeba uvést, že tato první fáze je upravena v bodě 16 Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (Úř. věst. 1998, C 384, s. 3, dále jen „sdělení z roku 1998“). V tomto bodě se upřesňuje, že je vhodné nejprve stanovit společný použitelný daňový systém.
- 98 Ve sdělení o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 [SFEU] (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1, dále jen „sdělení z roku 2016“) Komise uvádí, že referenční systém představuje měřítko, na jehož základě se posuzuje selektivnost opatření (bod 132).
- 99 Zadruhé je třeba zdůraznit, že ačkoli judikatura Soudního dvora poskytla upřesnění umožňující vymezit zeměpisný rozsah referenčního rámce ještě před analýzou vztahů, které má s opatřením považovaným za podporu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, body 64 až 66; viz rovněž, pokud jde o správní subjekty, které mají autonomní legislativní pravomoc ve vztahu k legislativní pravomoci dotyčného členského státu, rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 a 62), k věcnému vymezení tohoto referenčního rámce naopak v zásadě dochází v souvislosti s tímto opatřením.
- 100 V rozsudku ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50), Soudní dvůr rozhodl stran opatření spočívajících v osvobození od korporační daně ve prospěch výrobních a pracovních družstevních společností tak, že tato daň jako celek představuje referenční rámec vzhledem ke skutečnosti, že pro účely výpočtu daně z příjmu společností se zdanitelný základ příjemců tohoto opatření stanoví stejně jako u ostatních druhů společností, to jest podle výše čistého zisku z výkonu činnosti podniku na konci zdaňovacího období. Referenční rámec byl tedy vymezen při zohlednění účelu opatření, který vykazoval zjevnou souvislost s účelem referenčního rámce, a dále situace příjemců tohoto opatření, která byla srovnatelná se situací jiných osob, na něž se referenční rámec vztahoval.
- 101 V rozsudku ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 63 až 67), přestože dotčené opatření vyhradilo výhodu určitým podnikům tím, že jim umožňovalo zpeněžit hospodářskou hodnotu snížení emisí oxidů dusíku, kterých dosáhly, Soudní dvůr připustil, aby byl referenční rámec vymezen především neuvedením tohoto opatření ve znění právních předpisů, které však měly obdobný environmentální účel, jako toto opatření. Komise tak poukázala na skutečnost, že tento referenční rámec je tvořen „zákony týkajícími se správy životního prostředí a znečištění ovzduší, které neobsahují dotčené opatření“.
- 102 Soudní dvůr v těchto dvou věcech konstatoval, že existuje režim, jehož účel vykazoval souvislost s účelem dotčeného opatření a který, i když byl méně příznivý než toto opatření, se přesto uplatňuje na subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné situaci jako příjemci tohoto opatření. Ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50), byly tyto subjekty ostatními společnostmi, které podléhaly korporační dani a jejichž základ daně se stanovil stejně jako u výrobních a pracovních družstevních společností. Ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 64), se

jednalo o podniky vypouštějící oxidy dusíku, na které se dotčené opatření nevztahovalo, avšak kterým byly přesto – stejně jako podnikům, na které se toto opatření vztahovalo – uloženy povinnosti v oblasti omezení nebo snížení emisí oxidů dusíku.

- 103 Z judikatury tak vyplývá, že kromě existence spojitosti mezi účelem dotčeného opatření a účelem obvyklého režimu umožňuje též zkoumání srovnatelnosti situací spadajících do tohoto opatření a situací spadajících do tohoto režimu vymezit věcnou působnost uvedeného režimu.
- 104 K závěru o existenci odchylky umožňuje ostatně rovněž dospět srovnatelnost těchto situací (viz bod 61 výše), pokud je se situacemi spadajícími do sporného opatření zacházeno odlišně od situací spadajících do obvyklého režimu, přestože jsou srovnatelné.
- 105 Společná úvaha týkající se prvních dvou fází metody uvedené v bodech 61 a 62 výše tak může v některých případech vést ke stanovení jak obvyklého režimu, tak existence odchylky.
- 106 Je však třeba upřesnit, že v rozsudku ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos a další* (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 54 až 61) Soudní dvůr pokračoval v analýze tak, že zkoumal zvláštní rysy výrobních a pracovních družstevních společností a na základě této analýzy dospěl k podobnému závěru jako v průběhu druhé fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, a sice že v zásadě nelze mít za to, že tyto společnosti jsou ve srovnatelné faktické a právní situaci s obchodními společnostmi.
- 107 Zatřetí, stále podle judikatury Soudního dvora, se srovnatelnost situací, která umožňuje v rámci první fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše věcně vymezit obvyklý režim, posuzuje s ohledem na cíl sledovaný tímto režimem.
- 108 Ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos a další* (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50), tak Soudní dvůr dospěl k závěru o srovnatelnosti situace výrobních a pracovních družstevních společností a situace ostatních společností zkoumáním situace hospodářských subjektů z hlediska cíle korporační daně. Vzhledem totiž k tomu, že cílem této daně je zdanění zisku společností (bod 54), ke stanovení zdanitelného základu družstevních společností a zdanitelného základu ostatních společností, jež je nezbytným prvním krokem pro účely vyměření daně, dochází stejným způsobem (bod 50).
- 109 Ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 8. září 2011, *Komise v. Nizozemsko* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, body 63, 64 a 67), byly jiným společností než společností, na které se vztahovalo sporné opatření, jež též vypouštěly oxidy dusíku, v důsledku toho uloženy „zákony týkajícími se správy životního prostředí a znečištění ovzduší“ (viz bod 101 výše) tytéž povinnosti v oblasti omezení nebo snížení emisí oxidů dusíku. Tyto jiné společnosti se tedy s ohledem na cíl ochrany životního prostředí sledovaný nejen sporným opatřením, ale především uvedenými zákony, které tvořily obvyklý režim, nacházely ve srovnatelné situaci se situací společností, na které se vztahovalo sporné opatření.
- 110 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba určit, zda se v projednávaném případě s ohledem na cíl obvyklého režimu určeného Komisí, jehož účel musí souviset s účelem sporného opatření, podniky nabývající podíly v rezidentních společnostech a podniky nabývající podíly v nerezidentních společnostech nacházejí, jak tvrdí žalobkyně, ve skutkových a právních situacích, které nejsou srovnatelné a jsou natolik odlišné, že se měl obvyklý režim omezit na sporné opatření.
- 111 V tomto ohledu je třeba uvést, že sporné opatření umožňuje odepsat pro daňové účely goodwill vzniklý nabytím podílu v nerezidentních společnostech.
- 112 Ve španělském daňovém systému se při výpočtu daňového základu vychází z účetního výsledku, který je následně upravován v souladu se zvláštními daňovými předpisy (body 49 a 121 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

- 113 Jedním z těchto daňových předpisů, jejichž účel souvisí s účelem sporného opatření, stanoví odpis goodwillu.
- 114 Podle tohoto předpisu je odpis goodwillu možný v případě „podnikové kombinace“, tj. v širokém smyslu tohoto výrazu jak po akvizici či vkladu všech aktiv nezávislých podniků, tak po fúzi či rozdělení podniku (body 28 a 123 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 115 Je třeba upřesnit, že z ustanovení čl. 89 odst. 3 španělského zákona o korporální dani nelze vyvodit, že by podniky mohly kromě případu, v němž se uplatňuje sporné opatření, využít odpisu goodwillu v případě pouhého nabytí podílů. Jak totiž uvádí samotné Španělsko ve svém vyjádření, pokud společnost na základě těchto ustanovení získá podíl v určité společnosti, je oprávněna odepsat goodwill týkající se nabytí tohoto podílu pouze v případě, že se následně sloučí s nabytou společností. Fúze, jež je jednou z forem podnikové kombinace – ostatně jedinou, kterou Komise zohledňuje v úzkém smyslu tohoto výrazu (bod 32 odůvodnění napadeného rozhodnutí), který používá, když se omezuje na případ nabývání podílů (body 29 a 36 odůvodnění napadeného rozhodnutí) – je tedy podmínkou nezbytnou pro odpis goodwillu.
- 116 Z výše uvedeného vyplývá, že pouze podniková kombinace umožňuje odpis goodwillu pro daňové účely. Je třeba rovněž zdůraznit, že takové zdaňování goodwillu se uplatňuje bez ohledu na to, zda se jedná o přeshraniční transakce, nebo o vnitrostátní transakce ve Španělském království.
- 117 Zdaňování goodwillu se přitom uskutečňuje na základě kritéria vycházejícího z existence či neexistence podnikové kombinace ve vazbě na účetní logiku.
- 118 Podniková kombinace je totiž výsledkem akvizice či vkladu všech aktiv nezávislých podniků nebo fúze či rozdělení podniku (viz bod 114 výše). V důsledku těchto operací se goodwill, který je výsledkem rozdílu mezi kupní cenou a tržní hodnotou takto nabytých aktiv, uvede v účetnictví podniku odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek vzniklý podnikovou kombinací (body 28 a 123 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 119 S ohledem na účetní techniky a zásady, které zdaňování goodwillu musí dodržovat, je tak relevantní konstatování existence podnikové kombinace, která vede k zaúčtování tohoto goodwillu, což následně umožní jeho odepsání.
- 120 Je pravda, že podle španělských účetních zásad může být rozdíl mezi cenou uhrazenou za nabytí podílu ve společnosti a tržní hodnotou aktiv tvořících tuto společnost i v případě neexistence podnikové kombinace zapsán v účetnictví nabývajícího podniku odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek od okamžiku, kdy nabývajcí podnik převezme nad cílovým podnikem kontrolu. Jedná se tedy o to, aby se v rámci konsolidované účetní závěrky zjistila celková situace určité skupiny podniků, které podléhají kontrole stejného subjektu (body 27 a 121 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 121 Skutečnost, že podnik nabyl podíl v rezidentní společnosti nebo v nerezidentní společnosti, však nesouvisí se zápisem goodwillu v účetnictví podniku, a tedy s cílem zdaňování goodwillu.
- 122 V tomto ohledu je irelevantní, že mohou existovat překážky ztěžující přeshraniční podnikovou kombinaci. Cílem zdaňování goodwillu je totiž zajistit určitou soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním, což odůvodňuje odpis goodwillu, pokud vznikl podnikovou kombinací (viz body 117 a 119 výše). Zdaňování goodwillu proto nemá za cíl vyrovnat existenci překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace nebo zajistit rovné zacházení s různými typy akvizic.
- 123 V důsledku toho 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.

- 124 Komise tedy právem v rámci první fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše neomezila posouzení kritéria selektivity jen na nabývání podílů v nerezidentních společnostech, a přijala tak jako obvyklý režim zdaňování goodwillu, a nikoli zdaňování finančního goodwillu zavedeného sporným opatřením (viz bod 68 výše).
- 125 Je třeba dodat, že sporné opatření tím, že umožňuje odpis goodwillu v případě nabytí podílů v nerezidentních společnostech, aniž dojde k podnikové kombinaci, zachází s těmito transakcemi jinak než s nabýváním podílů v rezidentních společnostech, ačkoli se tyto dva druhy transakcí nacházejí s ohledem na cíl sledovaný obvyklým režimem ve srovnatelných skutkových a právních situacích. Již v této fázi analýzy lze tedy poukázat na to, že Komise právem konstatovala v rámci druhé fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, že se sporné opatření odchyluje od obvyklého režimu (rozsudek World Duty Free, bod 57).
- 126 Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba zamítnout výtku žalobkyň nejen v rozsahu, v němž se týká první fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, ale rovněž v rozsahu, v němž se týká její druhé fáze, což potvrzuje existenci vazby mezi těmito dvěma fázemi, či dokonce, jako v projednávané věci, společná úvaha (viz bod 105 výše).
- 127 Navzdory existenci daňového režimu, který souvisí se sporným opatřením a ve světle jehož cíle se transakce, na které se toto opatření nevztahuje, nacházejí ve srovnatelné situaci s transakcemi, na které se vztahuje, je nicméně třeba ještě posoudit, zda sporné opatření může s ohledem na své vlastnosti, a tedy nezávisle na všech srovnávacích analýzách, tvořit samo o sobě samostatný referenční rámec, jak tvrdí žalobkyně.
- 128 V této souvislosti je třeba poznamenat, že opatření může tvořit vlastní referenční rámec, pokud zavádí jasně vymezený daňový režim, který sleduje specifické cíle, a tak se odlišuje od jakéhokoli jiného daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě. V takovém případě je pak třeba pro účely posouzení podmínky selektivity určit, zda jsou některé hospodářské subjekty vyloučeny z působnosti opatření, ačkoli se s ohledem na cíl, který sleduje, nacházejí ve srovnatelné faktické a právní situaci se situací hospodářských subjektů, na které se toto opatření vztahuje (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. března 2012, British Aggregates v. Komise, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, body 51, 63, 67 a 71 až 75).
- 129 Pokud jde o opatření, které nezavádí jasně vymezený daňový režim, ale patří do širšího právního souboru, generální advokát Warner ve svém stanovisku ve věci Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) poskytl upřesnění, která, přestože se týkají vnitrostátního systému sociálního zabezpečení, se mohou užitečně použít v daňové oblasti za účelem určení, zda takové opatření lze považovat samo o sobě za samostatný referenční rámec.
- 130 Podle generálního advokáta Warnera mohla všeobecná reforma systému sociálního zabezpečení v členském státě, která nepřímo vedla ke snížení sazby příspěvků zaměstnavatelů na sociální zabezpečení, jako taková nespadat do působnosti ustanovení týkajících se státních podpor. Podle jeho názoru však opatření dotčené v této věci nepředstavovalo takovou reformu ani nebylo součástí tohoto druhu reformy, nýbrž mělo pouze za cíl vyřešit konkrétní problém. Toto opatření proto spadalo do ustanovení týkajících se státních podpor, jak Soudní dvůr potvrdil v rozsudku ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:71).
- 131 Přístup ozřejmžený generálním advokátem Warnerem v jeho stanovisku předneseném ve věci Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) vede k tomu, že za účelem vyloučení opatření z působnosti ustanovení týkajících se státních podpor je třeba vycházet ze systematického a obecného charakteru tohoto opatření.

- 132 Vzhledem k tomu, že neexistují další upřesnění v judikatuře týkající se metody umožňující určit v rámci širšího souboru samostatný režim, který by mohl tvořit referenční rámec, je vhodné orientačně odkázat na sdělení přijatá Komisí v této oblasti.
- 133 Přístup, který je uveden v bodě 133 sdělení z roku 2016, z něhož vyplývá, že referenční systém se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně na základě objektivních kritérií na všechny podniky, jež spadají do jeho působnosti, jak je vymezena jeho cílem, je ostatně podobný přístupu generálního advokáta Warnera.
- 134 Lze ještě uvést, že bod 13 sdělení z roku 1998 stanoví za účelem rozlišení státních podpor a obecných opatření dvě obecné kategorie opatření, a sice na jedné straně „čistě technická daňová opatření (například stanovení daňové sazby, pravidla o odpisování, pravidla pro uplatnění ztráty jako odčitatelné položky, ustanovení určená k zamezení dvojího zdanění nebo k zamezení daňových úniků)“, a na druhé straně „opatření sledující cíle obecné hospodářské politiky snížením daňového zatížení spojeného s některými výrobními náklady“.
- 135 V projednávaném případě představuje sporné opatření pouze zvláštní způsob uplatnění širší daně, a sice korporační daně, a nezavádí tedy jasné vymezený daňový režim (viz bod 128 výše). Je tedy třeba uplatnit úvahy uvedené v bodech 129 až 134 výše.
- 136 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že sporné opatření nezavádí, jak právem uvádí Komise v bodě 124 odůvodnění napadeného rozhodnutí, nové samostatné obecné pravidlo pro odpis goodwillu, nýbrž výjimku z obecného pravidla, podle něhož pouze podnikové kombinace mohou vést k odpisování goodwillu, jelikož tato výjimka má podle Španělského království napravit nepříznivé účinky, které vyvolává použití obecného pravidla na nabývání podílů v nerezidentních společnostech.
- 137 Zaprvé sporné opatření vyhrazuje prospěch z odpisu goodwillu jen pro nabývání podílů v nerezidentních společnostech. Sporné opatření tedy z transakce spočívající v nabytí podílů nečiní nové obecné kritérium, které by upravovalo zdaňování goodwillu, což by mohlo vést k závěru, že sporné opatření je „čistě technickým daňovým opatřením“ ve smyslu bodu 13 sdělení z roku 1998.
- 138 Zadruhé v připomínkách uvedených v napadeném rozhodnutí Španělské království uvedlo, že sporné opatření bylo přijato z důvodu skutečnosti, že existují překážky, zejména právní překážky, které brání španělským investorům v provádění přeshraničních podnikových kombinací, a tedy využití odpisů goodwillu, které umožňuje španělské daňové právo v případě takové kombinace, ačkoli by mohly bez obtíží provést podnikové kombinace ve vnitrostátním kontextu (body 60 a 94 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Cílem sporného opatření je tedy podle jeho původce pouze napravit situaci, která byla považována za neuspokojivou a která vznikla v důsledku režimu zdaňování goodwillu. Toto opatření tedy nepředstavuje samostatnou reformu korporační daně ve vztahu k tomuto režimu.
- 139 Navíc v rozsahu, v němž má sporné opatření za cíl vyřešit konkrétní problém týkající se údajných účinků překážek ztěžujících přeshraniční kombinace ohledně zdaňování goodwillu, nemůže být sporné opatření považováno za opatření sledující cíle obecné hospodářské politiky ve smyslu bodu 13 sdělení z roku 1998.
- 140 V důsledku toho podle slov použitých generálním advokátem Warnerem v jeho stanovisku předneseném ve věci Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:52, s. 728), není sporné opatření, které má za cíl pouze vyřešení konkrétního problému, obecnou reformou.
- 141 Z výše uvedeného vyplývá, že referenční systém se nemůže omezit na sporné opatření. To potvrzuje, že zdaňování goodwillu představuje, jak právem uvedla Komise v napadeném rozhodnutí, referenční systém relevantní v projednávaném případě (viz bod 124 výše).

142 S ohledem na výše uvedené úvahy, a zejména ty, které jsou uvedeny v bodech 122 a 139 výše, musí být výtky žalobkyní vycházející z existence překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace zamítnuta v rozsahu, v němž zpochybňuje referenční rámec přijatý Komisí.

2) K druhé fázi

143 Žalobkyně tvrdí, že Komise, která podle nich byla povinna prokázat, že nabytí podílů v rezidentních společnostech a nabytí podílů v nerezidentních společnostech jsou srovnatelná s ohledem na cíl daňové neutrality sledovaný sporným opatřením, nesplnila tuto povinnost.

144 Pokud jde o druhou fázi metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, i když Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41) odkázal na cíl sledovaný „dotyčným opatřením“, následně odkázal na cíl sledovaný „právním režimem“, do kterého toto opatření zapadá (rozsudky Soudního dvora ze dne 29. dubna 2004, *GIL Insurance a další*, C-308/01, EU:C:2004:252, bod 68; ze dne 3. března 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 40; ze dne 6. září 2006, *Portugalsko v. Komise*, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 54, a ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 54). V rozsudku velkého senátu *World Duty Free* Soudní dvůr ještě výslovněji odkazuje na cíl sledovaný obecným či obvyklým daňovým režimem, který se uplatňuje v dotyčném členském státě (bod 57).

145 Je třeba poukázat na to, že na základě této judikatury se srovnávání, které se použije pro účely provedení druhé fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, nyní do značné míry podobá srovnávání, které Soudní dvůr používá rovněž pro účely vymezení věcné působnosti referenčního rámce (viz body 103 až 109 a 126 výše).

146 Podle judikatury uvedené v bodě 144 výše, zejména v rozsudku *World Duty Free*, k němuž mohli účastníci řízení v souladu se zásadou kontradiktornosti předložit svá vyjádření, je třeba zohlednit cíl obecného režimu jako celku.

147 Je přitom třeba konstatovat, že cílem sledovaným obvyklým režimem není umožnit podnikům využít daňového zvýhodnění, které představuje odpis goodwillu, v případě, že čelí obtížím, které jim brání provést podnikovou kombinaci (viz body 117 až 122 výše).

148 Naopak sporné opatření má za cíl toto učinit odstraněním překážek ztěžujících přeshraniční podnikovou kombinaci, a tak podle Španělského království umožňuje zajistit dodržování zásady daňové neutrality (viz bod 138 výše).

149 Argument žalobkyní týkající se existence překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace, který je na rozdíl od toho, co tvrdí, založen na cíli sporného opatření, a nikoli na cíli obvyklého režimu, musí být tedy zamítnut jako irelevantní ve stadiu zkoumání druhé fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše. Tento argument bude naproti tomu znovu zkoumán v rámci třetí výtky, která se týká třetí fáze této metody.

150 Kromě toho je třeba připomenout, že obvyklý režim stanoví odpis goodwillu pouze v případě podnikové kombinace a sporné opatření tím, že toto odpisování umožňuje při nabývání podílů v nerezidentních společnostech, uplatňuje na tyto transakce rozdílné zacházení ve vztahu k zacházení, které se uplatňuje na nabývání podílů v rezidentních společnostech, přestože se tyto dva druhy transakcí nacházejí s ohledem na cíl sledovaný obvyklým režimem ve srovnatelných skutkových a právních situacích. Sporné opatření tedy zavádí odchylku od tohoto režimu, jak Komise právem konstatovala (viz bod 125 výše).

151 Výtku žalobkyní je tedy třeba zamítnout.

- 152 Závěr uvedený v bodě 151 výše nemůže být zpochybněn judikaturou uplatněnou žalobkyněmi.
- 153 Zprvé, pokud jde o rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 a 62), nařízení o letištních poplatcích dotčené v této věci bylo totiž přijato letištěm v rámci jeho autonomní regulační pravomoci, a proto nebylo možné nahlížet na něj tak, že představuje odchylku od režimu použitelného na všechny letiště. Kontext věci, v níž byl vydán tento rozsudek, tedy nijak nesouvisí s kontextem projednávané věci.
- 154 Zadruhé ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), poskytnutá výhoda spočívala v preferenčním přístupu do jízdních pruhů vyhrazených pro autobusy, kterých využívala vozidla taxislužby, a nikoli vozidla poskytující smluvní přepravu osob (bod 63). S ohledem na cíl dotčeného opatření, jímž je zajistit bezpečný a efektivní systém dopravy (bod 50), skutečnost, že pouze vozidla taxislužby se mohla ucházet o cestující nebo čekat na ně bez předchozí objednávky (bod 5) a že některé povinnosti, zejména skutečnost, že musí být rozpoznatelná a musí být schopná přepravovat cestující na invalidním vozíku (bod 60), byly uloženy jen jim, umožnila Soudnímu dvoru dospět k závěru, že vozidla taxi se nenacházela ve srovnatelné situaci jako vozidla poskytující smluvní přepravu osob (bod 61).
- 155 Stejně tak, pokud jde o rozsudek ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), opatření dotčené v této věci se vztahovalo na některé daňové poplatníky, kteří se z hlediska cíle sledovaného tímto opatřením, jež bylo zavedeno za účelem vyřízení nejstarších daňových soudních sporů při dodržení zásady přiměřené lhůty, nenacházeli ve stejné situaci jako jiní daňoví poplatníci, kteří byli účastníky novějších řízení s daňovou správou (body 40 až 42).
- 156 Je sice pravda, že v těchto dvou rozsudcích zohlednil Soudní dvůr cíl opatření, které mělo poskytnout dotčenou výhodu, a nikoli v širším kontextu cíl režimu, do kterého toto opatření zapadalo, avšak Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 55) připomněl, že z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 107 odst. 1 SFEU ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci.
- 157 V nedávné judikatuře nicméně Soudní dvůr upřesnil, že je třeba zohlednit cíl režimu, jehož součástí je opatření, které poskytuje výhodu, a nikoli cíl tohoto opatření (viz bod 144 výše).
- 158 Zatřetí v rozsudku ze dne 9. prosince 1997, Tiercé Ladbroke v. Komise (C-353/95 P, EU:C:1997:596), Soudní dvůr konstatoval, že vnitrostátní zákonodárce zacházel odlišně se sázkami organizovanými ve Francii na francouzské dostihy ve vztahu k sázkám organizovaným ve Francii na zahraniční dostihy tím, že stanovil, že posledně uvedené sázky podléhaly zákonným a daňovým srážkám platným ve státech, kde byly tyto dostihy organizovány (body 2, 3 a 36).
- 159 Soudní dvůr jistě podotkl, že tyto dvě kategorie sázek nejsou totožné (rozsudek ze dne 9. prosince 1997, Tiercé Ladbroke v. Komise, C-353/95 P, EU:C:1997:596, bod 33), což může odkazovat na úvahu týkající se druhé fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše.
- 160 Za účelem odůvodnění tohoto konstatování nicméně Soudní dvůr zejména zdůraznil, že sdružená sázka se vyznačovala skutečností, že vklady tvořily společný balík, který se po odečtení různých poplatků rozdělil mezi výherce rovným dílem bez ohledu na původ sázek, což znamenalo, že část vkladů vyhrazená pro výherce se nemohla měnit v závislosti na státech, v nichž se sázky uskutečnily. Soudní dvůr tedy učinil závěr, že řádné fungování takového systému mohlo být zajištěno pouze tehdy, byla-li úroveň poplatků, jejichž předmětem mohla být částka vsazená na daný dostih, úrovní poplatků uplatňovanou ve státech, ve kterém se konaly dostihy (bod 34).

- 161 Soudní dvůr v této věci proto přijal přístup, který ve skutečnosti spadá do třetí fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše, která spočívá ve zkoumání odůvodnění konstatovaného rozdílného zacházení.
- 162 Rozsudku ze dne 9. prosince 1997, *Tiercé Ladbroke v. Komise* (C-353/95 P, EU:C:1997:596), se tedy nelze účinně dovolávat za účelem zpochybnění způsobu, jakým Komise v projednávané věci postupovala, pokud jde o první dvě fáze metody uvedené v bodech 61 a 62 výše.
- 163 Kromě toho se okolnosti věci, v níž byl vydán tento rozsudek, liší od okolností věci dotčené v projednávané věci. Nelze tak bez dalšího vysvětlení ze strany žalobkyní ze skutečnosti, že Soudní dvůr uznal rozdíl v situaci mezi sázkami organizovanými ve Francii na belgické dostihy a sázkami ve Francii na francouzské dostihy (viz bod 159 výše), vyvodit existenci rozdílu v situaci mezi nabytím podílů v rezidentních společnostech a nabytím podílů v nerezidentních společnostech.
- 164 V každém případě se závěr, k němuž Tribunál dospěl v bodě 151 výše, opírá o nedávnou judikaturu Soudního dvora uvedenou v bodě 144 výše.
- 165 Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba tuto výtku zamítnout.

c) K odůvodněnosti sporného opatření s ohledem na povahu a systematiku soustavy, do které patří (třetí fáze)

- 166 Žalobkyně podpůrně tvrdí, že odchylka zavedená sporným opatřením je odůvodněna s ohledem na povahu a systematiku soustavy, do které patří. Odkazují tak na třetí fázi analytické metody uvedené v bodech 61 a 62 výše.
- 167 Jak bylo připomenuto v bodě 62 výše, Soudní dvůr rozhodl, že v rámci třetí fáze analytické metody uvedené v bodech 61 a 62 výše se pojem „státní podpora“ na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl obvyklého režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotýčnému členskému státu podaří prokázat, že je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří.
- 168 V tomto ohledu je třeba připomenout, že je nutno rozlišit mezi na jedné straně cíli stanovenými pro určité daňové opatření či určitý daňový režim, které jim nejsou vlastní, a na druhé straně mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů. Daňová osvobození, jež vyplývají z cíle, který není vlastní daňové soustavě, do níž patří, tedy nemohou uniknout požadavkům plynoucím z čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos* a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 69 a 70).
- 169 V bodě 138 sdělení z roku 2016 Komise ostatně odkazuje na základní nebo řídicí principy dotčené daňové soustavy nebo mechanismy vlastní soustavě, které jsou nezbytné pro fungování této soustavy a její účinnost, které jediné mohou odůvodnit odchylku.
- 170 V projednávaném případě rozdílné zacházení mezi nabytím podílů v rezidentních společnostech a nabytím podílů v nerezidentních společnostech, které zavádí sporné opatření, umožňuje podle názoru Španělského království neutralizovat rozdílné zacházení, které zavádí španělský režim zdaňování goodwillu ve prospěch prvně uvedených a na úkor druhých uvedených.
- 171 Rozlišení zavedené sporným opatřením je tedy podle názoru Španělského království odůvodněno, jelikož vyplývá ze zásady daňové neutrality.

- 172 Zásada neutrality, jež je ve španělském daňovém právu uznána (bod 138 odůvodnění napadeného rozhodnutí), přitom patří mezi mechanismy vlastní daňové soustavy, jak ostatně vyplývá z bodu 139 sdělení z roku 2016, podle něhož zásada daňové neutrality může představovat možné odůvodnění odchylky od obvyklého režimu.
- 173 Španělské království tedy může užitečně vycházet ze zásady daňové neutrality za účelem odůvodnění rozlišování, které zavádí sporné opatření.
- 174 Je třeba uvést, že jen v takovém konkrétním případě, jako je projednávaný případ, se lze užitečně dovolávat cíle sledovaného dotčeným opatřením ve třetí fázi analytické metody uvedené v bodech 61 a 62 výše.
- 175 Vzhledem k tomu, že byla uznána relevantnost odůvodnění uvedeného Španělským královstvím v souvislosti s rozlišováním zavedeným sporným opatřením, a sice zásada daňové neutrality, zbývá ještě určit, zda je sporné opatření skutečně s to zajistit daňovou neutralitu.
- 176 Podle ustálené judikatury čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje státní zásahy podle důvodů nebo cílů, ale definuje je podle jejich účinků (viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 87 a citovaná judikatura).
- 177 Zaprvé je třeba připomenout, že pokud Komise zjistí odchylku, dotýcnému členskému státu přísluší prokázat, že tato odchylka je odůvodněna, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do které patří (viz bod 62 výše).
- 178 Je tedy třeba určit, zda jsou v projednávaném případě skutečnosti předložené Španělským královstvím, na které se odvolávají žalobkyně, dostatečné k tomu, aby na rozdíl od závěru Komise odůvodnily odchylku konstatovanou v bodě 150 výše.
- 179 Žalobkyně se opírají o skutečnost, že podle Španělského království je cílem sporného opatření obnovení stavu daňové neutrality ukončením neodůvodněného rozdílného zacházení mezi na jedné straně podniky, které mohou bez obtíží provést s rezidentní společností fúzi, která jim umožňuje využívat odpisu goodwillu, a na druhé straně podniky, které čelí obtížím právní povahy, zejména v zemích, které nejsou členy Unie, jež jim brání ve fúzi s nerezidentní společností, a tedy ve využití odpisu goodwillu.
- 180 Je třeba poukázat na to, že sporné opatření poskytuje za účelem odstranění neodůvodněného rozdílného zacházení, které tak vyplývá z obvyklého režimu, prospěch z odpisu goodwillu podnikům, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech.
- 181 Sporné opatření je tak nutně založeno na předpokladu, že podniky, které hodlají provádět přeshraniční fúze, a nemohou tak činit z důvodu zejména právních překážek ztěžujících podnikovou kombinaci, automaticky nabývají podíly v nerezidentních společnostech nebo si přinejmenším zachovávají podíly, které již vlastní.
- 182 V případě neexistence takového předpokladu by totiž nebylo možné nahlížet na sporné opatření tak, že z něho mají prospěch podniky, které jsou podle Španělského království předmětem neodůvodněného nepříznivého zacházení vyplývajícího z uplatňování obvyklého režimu. Sporné opatření by tedy nemohlo mít neutralizační účinek.
- 183 Předpoklad uvedený v bodě 181 výše přitom není prokázán.

- 184 Žalobkyně sice tvrdí, že pokud jsou přeshraniční fúze z důvodu překážek kladených právními předpisy a správními postupy dotčených států nemožné, tyto transakce musí být v naprosté většině případů prováděny prostřednictvím nabytí podílů v zahraničních společnostech.
- 185 Nabytí podílu však na rozdíl od fúze nevede ke zrušení nabyté společnosti. S ohledem na tento rozdíl a na jeho právní a hospodářské důsledky není zjevné, že tyto dva druhy transakcí sledují dosažení stejných cílů nebo že odpovídají totožným hospodářským strategiím. To platí tím spíše u nabytí menšinových podílů přesto spadajících do působnosti sporného opatření, když dosáhnou prahové hodnoty 5 %. V důsledku toho nelze předpokládat, že podnik, který nemůže provést fúzi s určitou společností, automaticky nabude podíly v této společnosti.
- 186 Je dokonce pravděpodobné, že podniky, které hodlají provést fúzi s nerezidentní společností a nacházejí se v situaci, kdy tak nemohou učinit z důvodu zejména právních překážek ztěžujících podnikovou kombinaci, se vzdají nabytí nebo zachování podílů v dotčené společnosti. Tyto podniky, které jsou právě těmi, které mohou být předmětem nepříznivého zacházení, tedy nepožívají výhody poskytnuté sporným opatřením.
- 187 Z písemností ve spise přitom nevyplývá, že Španělské království, jemuž přísluší, aby prokázalo, že odchylka je odůvodněná (viz bod 177 výše), prokázalo, že podniky, které hodlají provádět přeshraniční fúze, a nemohou tak činit z důvodu zejména právních překážek ztěžujících podnikovou kombinaci, automaticky nabývají podíly v nerezidentních společnostech nebo si přinejmenším zachovávají podíly, které již vlastní.
- 188 Ostatně ani žalobkyně takový důkaz nepředložily.
- 189 Z výše uvedeného vyplývá, že nebylo prokázáno, že z výhody vyplývající ze sporného opatření mají prospěch podniky, které jsou předmětem rozdílného zacházení, jež má toto opatření odstranit. Neutralizační účinky sporného opatření tedy nebyly prokázány.
- 190 V tomto ohledu lze poukázat na to, že Komise v bodě 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že sporné opatření je příliš nepřesné a neurčité, neboť jeho uplatňování není podmíněno existencí zvláštních a právně vymezených situací, jež by rozdílný daňový režim opodstatňovaly.
- 191 Zadruhé i za předpokladu, že by sporné opatření mělo za následek neutralizaci údajných penalizujících účinků obvyklého režimu, což není prokázáno, je nepřiměřené, a tedy neodůvodněné, jak správně uvedla Komise (body 136, 138 a 139 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 192 Všechny podniky, které nabývají nejméně 5% podíl v rezidentních společnostech, nutně nehodlají provést fúzi s těmito společnostmi, a získat tak prospěch z odpisu goodwillu.
- 193 Zprvce taková fúze není vždy možná. Tak je tomu například v případě, když dotčený podnik nemá takový podíl, jaký by mu svěřoval kontrolu nad společností, se kterou hodlá fúzovat, a když ostatní akcionáři této společnosti se seskupením nesouhlasí.
- 194 Navíc i za předpokladu, že by taková fúze byla možná, z odpisu goodwillu by měly prospěch pouze podniky, které hodlají takovou transakci provést. Není přitom jisté, že všechny podniky, které nabyly podíly, a to i většinové, v rezidentní společnosti, hodlají provést fúzi s touto společností, a to zejména vzhledem k tomu, že není zjevné, že nabytí podílu a fúze sledují dosažení stejných cílů nebo že odpovídají totožným hospodářským strategiím (viz bod 185 výše).
- 195 A přesto všechny podniky, které nabudou podíly v nerezidentních společnostech, přestože nutně není jejich cílem provést fúzi, budou mít prospěch z odpisu goodwillu.

- 196 V této souvislosti Komise v bodě 106 odůvodnění napadeného rozhodnutí správně uvedla, že se sporné opatření „diskriminačně [...] vztahuje na obsáhlou kategorii transakcí, přičemž tento odpočet nelze opodstatnit existencí objektivních rozdílů mezi daňovými poplatníky“.
- 197 Dále je třeba zdůraznit, že okolnost, že podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech, mohou, pokud si to přejí, snadněji využít odpisu goodwillu při provedení fúze, nestaví tyto podniky do stejně výhodné situace jako podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, a které mají z tohoto důvodu automaticky prospěch z odpisu goodwillu.
- 198 Z výše uvedeného vyplývá, že uplatnění sporného opatření vede k rozdílnému zacházení s podniky, které se však nacházejí ve srovnatelných situacích.
- 199 I za předpokladu, že by sporné opatření umožňovalo obnovení určité daňové neutrality narušené obvyklým režimem, což není prokázáno (viz bod 189 výše), účinky, které vyvolává, tak mají v každém případě za následek, že jej nelze považovat za odůvodněné s ohledem na zásadu daňové neutrality, jak Komise právem konstatovala v napadeném rozhodnutí (viz bod 191 výše).
- 200 Na závěr, jak vyplývá z každého ze dvou samostatných odůvodnění uvedených v úvahách v bodech 177 až 199 výše, z písemností ve spise nevyplyvá, že odchylka, kterou zavádí sporné opatření, je odůvodněna s ohledem na zásadu daňové neutrality.
- 201 Vzhledem k tomu, že referenčním systémem, který je třeba použít pro posouzení selektivní povahy sporného opatření, je zdaňování goodwillu (viz bod 141 výše) a že sporné opatření zavádí odchylku od tohoto systému (viz bod 150 výše), případná existence překážek pro přeshraniční fúze není s ohledem na výše uvedené s to odůvodnit odchylku, kterou zavádí sporné opatření.
- 202 Tvzení žalobkyn, podle něhož je sporné opatření odůvodněno s ohledem na cíl daňové neutrality, tudíž musí být odmítnuto, aniž je nezbytné zabývat se jejich argumentací týkající se existence překážek, které znemožňují či ztěžují přeshraniční fúze.
- 203 V důsledku toho není ani důvodné vyhovět návrhům na organizační procesní opatření předloženým v této souvislosti žalobkyněmi, jelikož tato opatření mají umožnit stanovení existence překážek, které znemožňují či ztěžují přeshraniční fúze.
- 204 Závěr uvedený v bodě 202 výše nemůže být zpochybněn dalšími argumenty uplatněnými žalobkyněmi.
- 205 Zprv podle žalobkyn měla Komise rozlišovat mezi nabytím podílů v nerezidentních společnostech, která vedla k převzetí kontroly, a ostatními akvizicemi pro účely prohlášení, že uplatnění sporného opatření na prvně uvedené akvizice nevedlo ke kvalifikaci jako státní podpory.
- 206 Nicméně, jak bylo uvedeno v bodě 194 výše, některé podniky nabývají většinové podíly v rezidentních společnostech, aniž by však hodlaly fúzovat. Tyto podniky jsou tedy v důsledku sporného opatření předmětem nepříznivého zacházení ve srovnání s podniky nabývajících podíly v nerezidentních společnostech, ačkoli se ve vztahu k nim nacházejí ve srovnatelné situaci. Toto nepříznivé zacházení odhaluje nesoudržnost, kterou zavádí sporné opatření ve zdaňování goodwillu a kterou by zavádělo i tehdy, kdyby z něho plynula výhoda jen pro nabytí většinových podílů v nerezidentních společnostech.
- 207 Jen pro úplnost, i za předpokladu, že by sporné opatření mohlo být považováno za odůvodněné pro nabývání většinových podílů, je třeba konstatovat, že Komisi každopádně nenáleželo, aby v rámci napadeného rozhodnutí stanovila podmínky pro použití sporného opatření, které by jí v určitých případech umožnily vyloučit kvalifikaci opatření jako státní podpory. Taková otázka má být totiž řešena

v rámci dialogu mezi španělskými orgány a Komisí v rámci oznámení dotčeného režimu, ke kterému mělo dojít před jeho zavedením (rozsudek ze dne 9. září 2009, *Diputación Foral de Álava a další v. Komise*, T-227/01 až T-229/01, T-265/01, T-266/01 a T-270/01, EU:T:2009:315, bod 381).

- 208 Komise v tomto ohledu v bodech 107 a 118 odůvodnění napadeného rozhodnutí právem odkázala na judikaturu citovanou v bodě 207 výše.
- 209 Je třeba dodat, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se Komise v případě režimu podpor může za účelem ověření, zda tento režim obsahuje prvky podpory, omezit na přezkum obecných charakteristických znaků dotčeného režimu, aniž je povinna přezkoumat každý konkrétní případ použití (rozsudky ze dne 29. dubna 2004, *Řecko v. Komise*, C-278/00, EU:C:2004:239, bod 24; ze dne 15. prosince 2005, *Itálie v. Komise*, C-66/02, EU:C:2005:768, bod 91, a ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království*, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 122).
- 210 Žalobkyně se v tomto ohledu odvolávají na rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, *Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie v. Komise* (T-9/98, EU:T:2001:271, bod 117). I když je pravda, že Tribunál v této věci rozhodl, že se Komise nemohla omezit na obecné a abstraktní posouzení opatření dotčeného v daném případě, ale měla rovněž zkoumat specifický případ žalobkyně dotčené v této věci, bylo toto řešení přijato za velmi zvláštních okolností, které se liší od okolností projednávaného sporu, neboť zaprvé přijetí dotčeného opatření bylo odůvodněno zejména zvláštnostmi situace žalobkyně, zadruhé tato zvláštní situace byla během správního řízení předmětem nejen písemných připomínek německé vlády a mateřské společnosti žalobkyně dotčené v této věci, nýbrž i podrobných diskusí mezi touto vládou a Komisí a zatřetí německá vláda Komisi navrhla, že uplatní dotčené opatření jen na žalobkyni dotčenou v této věci a individuálně oznámí všechny ostatní eventuální případy uplatnění tohoto opatření (body 80 až 82).
- 211 Pokud jde o odkaz na rozsudek ze dne 9. června 2011, *Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise* (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), je třeba uvést, že tento rozsudek předchází rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království* (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), který potvrdil judikaturu, podle které se Komise v případě režimu podpor může za účelem ověření, zda tento režim obsahuje prvky podpory, omezit na přezkum obecných charakteristických znaků dotčeného režimu, aniž je povinna přezkoumat každý konkrétní případ použití (viz bod 209 výše).
- 212 Navíc ve věcech, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 9. června 2011, *Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise* (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), a rozsudek ze dne 28. listopadu 2008, *Hotel Cipriani a další v. Komise* (T-254/00, T-270/00 a T-277/00, EU:T:2008:537), který byl rovněž žalobkyněmi citován, bylo uplatňováno porušení zásady zákazu diskriminace, jelikož Komise v souvislosti s režimem podpory zkoumala individuální situaci některých podniků, konkrétně obecních podniků, aniž postupovala stejně v případě soukromých podniků nacházejících se v obdobných situacích. Žalobkyně přitom neuplatňují porušení zásady zákazu diskriminace vycházející z toho, že situace některých podniků byla předmětem individuálního zkoumání. Řešení přijaté Tribunálem (a potvrzené Soudním dvorem v bodech 128 a 160 jeho rozsudku), podle kterého Komise nebyla při neexistenci specifických informací ohledně žalujících podniků a odvětví, ve kterých jsou tyto podniky činné, povinna na základě zásady zákazu diskriminace změnit svůj přístup založený na přezkumu dotčeného režimu podpor podle jeho obecných charakteristik a provést analýzu jejich individuální situace, proto není v projednávaném případě relevantní.
- 213 Především judikatura uvedená v bodech 210 až 212 výše není relevantní, neboť v projednávané věci se nejedná o vymezení podniků, ve vztahu ke kterým se nemůže uplatnit kvalifikace jako státní podpora, podle odvětví, nýbrž o určení podniků, ve vztahu ke kterým se tato kvalifikace nemůže uplatnit, podle hospodářských transakcí, na které se vztahuje dotčené zvýhodnění. Kdyby Komisi byla uložena povinnost přezkumu jednotlivých hospodářských transakcí, na které se předmětné zvýhodnění může

právoplatně použít bez konstatování existence podpory, vedlo by jí to ke změně obsahu nebo podmínek použití zkoumaného opatření, a nikoli pouze k vymezení jeho zeměpisného nebo odvětvového rozsahu. Taková povinnost by přitom Komisi vedla k překročení rámce pravomocí, které jí svěřují ustanovení Smlouvy o FEU a 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).

- 214 Navíc, co se týče odůvodněnosti rozlišování provedeného v dotčeném opatření, je třeba připomenout, že prokázat odůvodněnost tohoto rozlišování přísluší dotyčnému členskému státu (viz body 62 a 177 výše). Tomuto státu tudíž rovněž přísluší přizpůsobit obsah nebo podmínky pro použití tohoto opatření, pokud se ukáže, že je odůvodnitelné pouze částečně.
- 215 Konečně vzhledem ke znalosti povahy a systematiky soustavy, do níž dotčené opatření patří, má členský stát rovněž nejlepší předpoklady k tomu, aby určil obsah nebo podmínky pro použití opatření, zejména pokud je jako v projednávané věci posouzení účinků tohoto opatření, které mají odůvodnit jím zaváděnou odchylku, komplexní (viz body 179 až 199 výše).
- 216 I za předpokladu, že by v rámci formálního vyšetřovacího řízení bylo zkoumání Komise týkající se nabytí většinových podílů předmětem specifických diskusí mezi Komisí a Španělským královstvím na základě jím předložených podložených žádostí, tak z úvah uvedených v bodech 205 až 215 výše vyplývá, že tuto výtku je každopádně nutno zamítnout i ve vztahu k nabytí většinových podílů, aniž je nezbytné se zabývat argumentací týkající se existence překážek, které znemožňují či ztěžují přeshraniční fúze.
- 217 V důsledku toho není ani důvodné vyhovět návrhům na organizační procesní opatření předloženým v této souvislosti žalobkyněmi, jelikož tato opatření mají umožnit stanovení existence překážek, které znemožňují či ztěžují přeshraniční fúze.
- 218 Kromě toho žalobkyně tvrdí, že se Komise opírala rovněž o odůvodnění, podle něhož je sporné opatření nepřiměřené, neboť se vztahuje i na nabytí menšinových podílů, které neznamenají převzetí kontroly. Na základě této kritiky lze mít za to, že žalobkyně podpůrně navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž konstatuje, že uplatnění sporného opatření na nabytí většinových podílů je protiprávní.
- 219 Tento návrh je třeba zamítnout.
- 220 Zaprvé totiž Komise mohla právem konstatovat, že Španělské království neprokázalo odůvodněnost sporného opatření, aniž vycházela z jeho nepřiměřenosti (viz body 177 až 189 výše).
- 221 Navíc, i kdyby výhoda ze sporného opatření plynula pouze pro nabytí většinových podílů v nerezidentních společnostech, sporné opatření by zavádělo nesoudržnost ve zdaňování goodwillu zpochybňující jeho odůvodněnost zásadou daňové neutrality (viz bod 206 výše).
- 222 Zadruhé s ohledem na úvahy uvedené v bodech 207 až 215 výše, Komise nebyla povinna konstatovat, že v případě nabytí většinových podílů se nejednalo o podporu, i když ji o to podle žalobkyň Španělské království požádalo.
- 223 Konečně zatřetí je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou je částečné zrušení unijního aktu možné, pouze pokud části, jejichž zrušení je požadováno, jsou oddělitelné od zbývajících částí aktu (viz rozsudek ze dne 24. května 2005, Francie v. Parlament a Rada, C-244/03, EU:C:2005:299, bod 12 a citovaná judikatura). Tento požadavek oddělitelnosti není splněn, pokud by částečné zrušení aktu způsobilo změnu jeho podstaty (rozsudek ze dne 24. května 2005, Francie v. Parlament a Rada, C-244/03, EU:C:2005:299, bod 13). V projednávaném případě by přitom zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž konstatuje existenci státní podpory, a to i co se týče nabytí většinových podílů, vedlo ke změně podstaty uvedeného rozhodnutí.

- 224 Je tedy třeba odmítnout argument uvedený v bodě 218 výše a zamítnout z něho vycházející podpůrná návrhová žádání.
- 225 Zadruhé, pokud jde o odvolání se na rozhodovací praxi Komise, tento argument je třeba odmítnout.
- 226 K tomu je třeba uvést, že v souladu s judikaturou musí být povaha určitého opatření jakožto státní podpory posouzena pouze v rámci čl. 107 odst. 1 SFEU, a nikoliv na základě údajné předchozí rozhodovací praxe Komise (rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 136).
- 227 Z výše uvedeného vyplývá, že je každopádně třeba (viz bod 202 výše) zamítnout tuto výtku vycházející z odůvodněnosti sporného opatření s ohledem na povahu a systematiku soustavy, do které patří.
- 228 Kromě toho argument vycházející z nedostatku odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud jde o konstatování selektivní povahy sporného opatření, nemůže být přijat. Jak totiž vyplývá z úvah uvedených v bodech 64 až 73 výše, Komise dostatečně odůvodnila své rozhodnutí v tomto ohledu.
- 229 Konečně, pokud jde o argument týkající se zásady ochrany legitimního očekávání (viz bod 34 výše), je třeba připomenout, že pojem „státní podpora“ odpovídá objektivní situaci a nemůže záviset na jednání nebo prohlášení orgánů. Tyto okolnosti nemohou bránit kvalifikaci jako státní podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jsou-li splněny podmínky pro existenci státní podpory. Tyto okolnosti musí být naproti tomu zohledněny v souvislosti s povinností zajistit navrácení neslučitelné podpory, a to z hlediska zásady ochrany legitimního očekávání a zásady právní jistoty (rozsudek ze dne 10. prosince 2013, Komise v. Irsko a další, C-272/12 P, EU:C:2013:812, bod 53).
- 230 Argument týkající se zásady ochrany legitimního očekávání, která je irelevantní, pokud jde o kvalifikaci opatření jako státní podpory, tedy musí být odmítnut. Bude však zkoumán v rámci analýzy třetího žalobního důvodu.
- 231 S ohledem na důvod, na němž je založeno toto řešení, a sice irrelevance dotčeného argumentu, není namístě vyhovět návrhům na organizační procesní opatření předloženým žalobkyněmi v tomto ohledu, jelikož tato opatření mají umožnit prokázat opodstatněnost tohoto argumentu.
- 232 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že první žalobní důvod vycházející z neselektivnosti sporného opatření musí být v plném rozsahu zamítnut.

B. K druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z pochybení při identifikaci příjemce sporného opatření

1. Argumenty účastníků řízení

- 233 Žalobkyně v podstatě zpochybňuje skutečnost, že z výhody poskytnuté prostřednictvím sporného opatření mají prospěch podniky, které podléhají daňové povinnosti ve Španělsku a nabývají podíly v nerezidentních společnostech. Příjemci sporného opatření jsou ve skutečnosti tyto společnosti a jejich akcionáři, kteří mohou prodat své podíly za lepší cenu.
- 234 Žalobkyně tvrdí, že Komise poskytla v napadeném rozhodnutí nesoudržnou a nesprávnou odpověď na argument některých zúčastněných stran, který vychází ze skutečnosti, že skutečnými příjemci podpory jsou akcionáři nerezidentních společností, kteří prodávají své akcie podnikům podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku.
- 235 Žalobkyně se rovněž dovolává předchozí praxe Komise.

236 Komise tvrdí, že nesoudržnost, jíž se dovolávají žalobkyně, neexistuje.

237 V každém případě mají podle Komise podniky, na které se vztahuje sporné opatření, prospěch z výhody.

2. Závěry Tribunálu

238 Nejprve je třeba připomenout, že v důsledku sporného opatření mohou podniky, které podléhají daňové povinnosti ve Španělsku a nabývají podíly v nerezidentních společnostech, v případě, že splňují i ostatní podmínky stanovené opatřením, snížit základ korporační daně, kterou jsou povinny odvést.

239 Žalobkyně jsou toho názoru, že výhoda poskytnutá sporným opatřením, jíž jsou podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, bezprostředními příjemci, se ve skutečnosti přenáší na prodejní cenu akcií. Ze sporného opatření proto nemají prospěch tyto podniky, nýbrž prodejci dotčených podílů.

240 Takový argument musí být odmítnut na základě každého ze tří dále uvedených samostatných důvodů.

241 Zprvce nelze předpokládat, že se výhoda poskytnutá sporným opatřením nutně přenáší na prodejní cenu akcií nabytých společností. Tato okolnost přitom není v projednávaném případě prokázána. V důsledku toho není tento argument skutkově podložený.

242 Zadruhé i za předpokladu, že by podniky podléhající daňové povinnosti ve Španělsku, které hodlají nakupovat akcie nerezidentních společností, navyšovaly nabízenou cenu s přihlédnutím ke snížení základu korporační daně, ze kterého mají prospěch v rámci tohoto nabytí, zvyšuje to pravděpodobnost uskutečnění dotčených transakcí. Tyto podniky tak mají podle formulace použité Soudním dvorem v rozsudku ze dne 11. července 1996, SFEI a další (C-39/94, EU:C:1996:285, bod 60) „hospodářskou výhodu, kterou by nezískaly za obvyklých podmínek na trhu“.

243 Situace zkoumaná v projednávané věci se tedy liší od situace, v níž je příjemce výhody povinen bez protiplnění převést tuto výhodu na třetí osobu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2003, Belgie v. Komise, C-457/00, EU:C:2003:387, bod 58). Nabývajícím podnikům se totiž i za předpokladu, že plně přenesou daňové zvýhodnění vyplývající ze sporného opatření na kupní cenu akcií nabytých společností, zlepšuje vyjednávací pozice jako kupujícím, což samo o sobě představuje zjevnou výhodu, jak Komise správně zdůrazňuje.

244 Zatřetí Soudní dvůr rozhodl, že okolnost, že přínos dosažený využitím výhody, zejména daňové výhody, se neshoduje s touto výhodou, nebo se dokonce ukáže, že není vůbec žádný, nemá vliv na navrácení podpory příjemci této výhody (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity, C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, body 92, 93, 100 a 102).

245 Taková okolnost proto nemá vliv ani na postavení příjemců dotčené výhody jako příjemců podpory.

246 Kdyby se totiž za takové okolnosti připustilo, že příjemci zvýhodnění, které stanoví opatření, nejsou skutečnými příjemci tohoto opatření, mělo by to za následek, že by vůči nim bylo zabráněno jakémukoli opatření k navrácení podpory, což by bylo v rozporu s řešením přijatým Soudním dvorem.

247 V projednávaném případě se žalobkyně dovolávají v podstatě snížení, či dokonce neexistence prospěchu dosaženého využitím výhody, kterou jim poskytuje sporné opatření.

- 248 Podle judikatury citované v bodě 244 výše, jak je vykládána v bodě 245 výše, neumožňuje okolnost, i kdyby byla prokázána, že je daňové zvýhodnění vyplývající ze sporného opatření v projednávaném případě zcela přeneseno nabývajícími podniky na ceny akcií nabytých společnostmi a že se ukáže, že prospěch vyplývající ze sporného opatření dosažený nabývajícími podniky při koupi není z tohoto důvodu vůbec žádný, dospět k závěru, že tyto podniky nemají ze sporného opatření prospěch.
- 249 Z každého ze tří důvodů uvedených v bodech 241 až 248 výše vyplývá, že podniky, které podléhají daňové povinnosti ve Španělsku a nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nejsou jen bezprostředními příjemci dotčené podpory, avšak i jejími skutečnými příjemci.
- 250 Právě to jednoznačně uvádí Komise v napadeném rozhodnutí, jehož odůvodnění, které je v tomto bodě dostatečně podrobné, není nijak nekonsistentní.
- 251 V tomto ohledu lze poznamenat, že Komise v bodě 130 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že má za to, že příjemci podpory jsou podniky, které mohou využít daňového odpisu goodwillu. Komise zejména uvedla, že neexistuje žádný mechanismus, který by převod veškerého či částečného zvýhodnění na prodávající dotyčných podílů zaručoval, a že i kdyby tomu tak bylo, nabyvatel by byl díky spornému opatření schopen nabídnout vyšší cenu, „která je v transakci z hlediska hospodářské soutěže nanejvýš důležitým faktorem“.
- 252 Kromě toho musí být odmítnut argument žalobkyn vycházející z údajně nesoudržné praxe Komise při identifikaci příjemce dotčené podpory.
- 253 V souladu s judikaturou musí být totiž povaha daného opatření jakožto státní podpory posouzena pouze v rámci čl. 107 odst. 1 SFEU, a nikoliv na základě údajné předchozí rozhodovací praxe Komise (viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 136 a citovaná judikatura). Určení příjemce podpory je přitom jednou ze složek konstatování její existence, která odpovídá objektivní situaci a nemůže záviset na jednání orgánů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. prosince 2013, Komise v. Irsko a další, C-272/12 P, EU:C:2013:812, bod 53).
- 254 Z výše uvedeného vyplývá, že druhý žalobní důvod musí být zamítnut.

C. K třetímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení zásady ochrany legitimního očekávání

1. Argumenty účastníků řízení

- 255 Žalobkyně v podstatě předkládají první výtku vycházející z nesprávného právního posouzení v tom, že Komise neprávem považovala za referenční datum pro účely stanovení podpor, které musí být předmětem vymáhání, datum zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení. Komise tak porušila zásadu ochrany legitimního očekávání tím, že za referenční datum nepovažovala datum zveřejnění napadeného rozhodnutí.
- 256 Žalobkyně se opírají zejména o judikaturu unijního soudu, jakož i o rozhodovací praxi Komise, na jejímž základě se dovolávají porušení zásady rovného zacházení.
- 257 Žalobkyně zpochybňují tvrzení Komise, podle něhož se po zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení měl subjekt postupující s řádnou péčí zdržet uplatňování sporného opatření až do vydání konečného rozhodnutí.

- 258 Podpůrně žalobkyně předkládají druhou výtku. Žalobkyně zpochybňují podmínky stanovené Komisí pro to, aby se v určitých případech vzalo v potaz jako referenční datum pro účely stanovení podpor, které musí být předmětem vymáhání, datum zveřejnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně jsou toho názoru, že řešení přijaté Komisí v rámci přechodného režimu uplatňovaného napadeným rozhodnutím nemohl subjekt postupující s řádnou péčí předvídat.
- 259 Žalobkyně se rovněž dovolávají toho, že napadené rozhodnutí je nedostatečně odůvodněno.
- 260 Komise tvrdí, že vzhledem k judikatuře nebyla zásada ochrany legitimního očekávání porušena.
- 261 Komise rovněž tvrdí, že argument vycházející z její předchozí praxe je irelevantní a v každém případě neopodstatněný.
- 262 Konečně tvrdí, že pokud jde o případy, ve kterých je referenčním datem pro vymáhání podpory datum zveřejnění napadeného rozhodnutí, k žádnému porušení zásady ochrany legitimního očekávání nedošlo.

2. Závěry Tribunálu

- 263 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury právo dovolávat se zásady ochrany legitimního očekávání předpokládá současné splnění tří podmínek. Zaprvé je třeba, aby byla zúčastněné osobě administrativou poskytnuta konkrétní, nepodmíněná a shodující se ujištění vyplývající z oprávněných a spolehlivých zdrojů. Zadruhé musí být tato ujištění schopna vyvolat legitimní očekávání u toho, komu jsou určena. Zatřetí musí být poskytnutá ujištění v souladu s platnými normami [viz rozsudky ze dne 16. prosince 2008, Masdar (UK) v. Komise, C-47/07 P, EU:C:2008:726, bod 81 a citovaná judikatura, a ze dne 23. února 2006, Cementbouw Handel & Industrie v. Komise, T-282/02, EU:T:2006:64, bod 77 a citovaná judikatura].
- 264 Rovněž je třeba připomenout, že žalobního důvodu vycházejícího z porušení zásady ochrany legitimního očekávání se nelze účinně dovolávat za účelem zpochybnění rozhodnutí Komise, které kvalifikuje vnitrostátní opatření jako státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož pojem „státní podpora“ odpovídá objektivní situaci a nemůže záviset na jednání nebo prohlášení orgánů (viz bod 229 výše). Pokud tak vnitrostátní opatření může být právem kvalifikováno jako státní podpora, nemohou být dřívější ujištění o tom, že toto opatření nepředstavuje podporu, v souladu s čl. 107 odst. 1 SFEU. Jelikož třetí podmínka uvedená v bodě 263 výše není splněna, dovolávat se porušení zásady ochrany legitimního očekávání vůči rozhodnutí Komise, které kvalifikuje opatření jako státní podporu, je vyloučeno.
- 265 Žalobní důvod vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání však lze účinně předložit proti rozhodnutí, kterým Komise na základě čl. 108 odst. 2 SFEU rozhodne, že dotýčný členský stát musí zrušit vnitrostátní opatření, nebo jej změnit ve lhůtě, kterou stanoví (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. prosince 2013, Komise v. Irsko a další, C-272/12 P, EU:C:2013:812, bod 53).
- 266 Může se například jednat o povinnost uloženou Komisí dotýčnému členskému státu, aby postupně ukončil existující režim podpory, který se stal neslučitelný s vnitřním trhem (viz rozhodnutí dotčené v rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), nebo o nařízení navrátit novou podporu vyplacenou bez předchozího oznámení Komisi, kterou Komise považuje za neslučitelnou s vnitřním trhem.
- 267 Pokud jde o posledně uvedený příklad, který je dotčen v projednávané věci, je třeba zdůraznit, že kdyby existovalo pravidlo nebo zásada, podle níž je Komise povinna nařídit navrácení každé podpory, která je protiprávní a neslučitelná s vnitřním trhem, ujištění poskytnutá bez vymáhání takové podpory, která mohou vyplývat z ujištění o neexistenci kvalifikace dotčeného opatření jako podpory, by nutně byla v rozporu s touto zásadou nebo tímto pravidlem.

- 268 Třetí kumulativní podmínka pro uplatnění zásady ochrany legitimního očekávání (viz bod 263 výše) týkající se skutečnosti, že poskytnutá ujištění musí být v souladu s platnými normami (rozsudky ze dne 16. listopadu 1983, Thyssen v. Komise, 188/82, EU:C:1983:329, bod 11; ze dne 6. února 1986, Vlachou v. Účetní dvůr, 162/84, EU:C:1986:56, bod 6; ze dne 27. března 1990, Chomel v. Komise, T-123/89, EU:T:1990:24, bod 28; ze dne 6. července 1999, Forvass v. Komise, T-203/97, EU:T:1999:135, bod 70; ze dne 18. června 2014, Španělsko v. Komise, T-260/11, EU:T:2014:555, bod 84, a ze dne 22. dubna 2016, Irsko a Aughinish Alumina v. Komise, T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, bod 213), tak nemůže být nikdy splněna.
- 269 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr již v rozsudku ze dne 21. března 1990, *Belgie v. Komise* (C-142/87, EU:C:1990:125, bod 66), rozhodl, že zrušení protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem prostřednictvím jejího navrácení je logickým důsledkem konstatování její protiprávnosti.
- 270 Logická souvislost takto stanovená v judikatuře Soudního dvora mezi protiprávností podpory a jejím navrácením však nezakládá povinnost Komise nařídit navrácení každé protiprávní podpory, která je neslučitelná s vnitřním trhem.
- 271 Jak totiž Komise připomněla v oznámení z roku 2007 nazvaném „Cesta k účinnému provádění rozhodnutí Komise, jimiž se členským státům nařizuje zajistit navrácení protiprávní a neslučitelné podpory“ (Úř. věst. 2007, C 272, s. 4), teprve ve druhé polovině 80. let a v 90. letech začala Komise systematictěji nařizovat navrácení podpor, které jsou protiprávní a neslučitelné s vnitřním trhem, a až přijetím nařízení č. 659/1999 se „ukládá Komisi povinnost vyžadovat navrácení [tohoto druhu] podpory“.
- 272 Tato povinnost vyplývá z první věty čl. 14 odst. 1 nařízení č. 659/1999, která stanoví, že je-li v případech protiprávní podpory přijato záporné rozhodnutí, Komise „rozhodne, že dotyčný členský stát učiní všechna nezbytná opatření, aby příjemce podporu navrátil“.
- 273 I přes přijetí takového ustanovení, které patrně ukládá Komisi, aby nařídila navrácení každé protiprávní podpory neslučitelné s vnitřním trhem, lze žalobní důvod vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání nadále účinně uplatnit proti rozhodnutí, kterým se nařizuje navrácení nové podpory vyplacené bez předchozího oznámení Komisi, již Komise považuje za neslučitelnou s vnitřním trhem.
- 274 Zprvée výjimka z povinnosti nařídit navrácení podpory, která je protiprávní a neslučitelná s vnitřním trhem, je totiž upravena již v druhé větě čl. 14 odst. 1 nařízení č. 659/1999, která stanoví, že Komise nebude vyžadovat navrácení podpory, pokud by to bylo v rozporu s obecnými zásadami unijního práva.
- 275 Zásada ochrany legitimního očekávání je přitom uznána za obecnou zásadu unijního práva (rozsudek ze dne 19. května 1992, *Mulder a další v. Rada a Komise*, C-104/89 a C-37/90, EU:C:1992:217, bod 15; viz rovněž v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. dubna 1988, *Mulder*, 120/86, EU:C:1988:213, body 26 a 27).
- 276 Zadruhé čl. 14 odst. 1 nařízení č. 659/1999, a zejména jeho první větu nelze vykládat tak, že jeho účinkem je zabránit splnění třetí z kumulativních podmínek pro uplatnění zásady ochrany legitimního očekávání, a tedy vést k tomu, aby uplatnění této zásady bylo vyloučeno (viz body 263, 267 a 268 výše).
- 277 Cílem druhé věty čl. 14 odst. 1 nařízení č. 659/1999 je totiž právě zajištění ochrany legitimního očekávání, jak vyplývá z prohlášení 29/99 vloženého do zápisu ze zasedání Rady, na kterém došlo k formálnímu přijetí uvedeného nařízení (měsíční přehled aktů Rady, březen 1999), tj. prohlášení, že „Komise je stále vázána obecnými zásadami práva [Unie], a zejména zásadou legitimního očekávání, která má přednost před sekundárním právem“.

278 Z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně mohou pro účely zpochybnění legality napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž stanoví navrácení poskytnuté podpory, účinně uplatnit u Tribunálu žalobní důvod vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání a dovolávat se v tomto ohledu ujištění, která jim mohla poskytnout Komise ohledně neexistence kvalifikace sporného opatření jako podpory, z čehož nutně vyplývalo, že výhoda, kterou poskytuje toto opatření, nebude předmětem vymáhání (viz bod 267 výše) nebo jen vymáhání respektujícího tato ujištění.

279 Je tudíž třeba určit, zda je některá ze dvou výtek uplatněných žalobkyněmi na podporu třetího žalobního důvodu (viz body 255 a 258 výše) opodstatněná.

a) K první výtce uplatněné primárně

280 Žalobkyně zpochybňují přechodný režim uplatněný Komisí v rozsahu, v němž za referenční datum zvolila datum zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení. Žalobkyně jsou toho názoru, že Komise měla zohlednit datum zveřejnění napadeného rozhodnutí.

281 Úvodem je třeba poukázat na to, že Komise v bodě 184 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatovala, že sporné opatření je protiprávní státní podporou, tj. novou podporou provedenou v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU.

282 Je nesporné, že Španělské království neoznámilo sporný režim Komisi podle čl. 108 odst. 3 SFEU.

283 Žalobkyně sice tvrdí, že opatření není selektivní mimo Unii a jako takové se jím stává až v důsledku odstranění překážek přeshraničním fúzím, které podle žalobkyň nelze konstatovat před vstupem směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES ze dne 26. října 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností (Úř. věst. 2005, L 310, s. 1) v platnost. Sporné opatření tedy nepředstavovalo podporu v okamžiku svého vstupu v platnost, a tudíž ho lze považovat za existující podporu ve smyslu ustanovení čl. 1 písm. b) bodu v) nařízení Rady č. 659/1999.

284 Těmito úvahami však žalobkyně vycházejí z předpokladu, že existence překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace umožňuje, aby se toto opatření nepovažovalo za selektivní.

285 Irelevance takového předpokladu přitom byla konstatována zejména v bodech 201, 202 a 216 výše.

286 Lze proto učinit závěr, že žalobkyně neprokázaly, že sporné opatření představuje existující státní podporu. Komise jej tedy právem kvalifikovala jako protiprávní podporu.

287 Je-li přitom podpora poskytnuta bez předchozího oznámení Komisi, takže je podle čl. 108 odst. 3 SFEU protiprávní, nemůže mít příjemce podpory v tomto okamžiku legitimní očekávání, že byla při poskytování podpory zachována pravidla, s výjimkou existence mimořádných okolností (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. listopadu 1987, RSV v. Komise, 223/85, EU:C:1987:502, body 16 a 17; ze dne 20. září 1990, Komise v. Německo, C-5/89, EU:C:1990:320, body 14 a 16; ze dne 13. června 2013, HGA a další v. Komise, C-630/11 P až C-633/11 P, EU:C:2013:387, bod 134; ze dne 27. ledna 1998, Ladbroke Racing v. Komise, T-67/94, EU:T:1998:7, bod 182; ze dne 16. října 2014, Alcoa Trasformazioni v. Komise, T-177/10, EU:T:2014:897, bod 61, a ze dne 22. dubna 2016, Irsko a Aughinish Alumina v. Komise, T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, bod 214).

288 Vzhledem k tomu, že se Komise v napadeném rozhodnutí domnívala, že jsou dány takové okolnosti (body 38 a 210 odůvodnění napadeného rozhodnutí), nenařídila navrácení dotčené podpory, právě co se týče příjemců sporného opatření, kteří nabyli podíly v zahraniční společnosti do 21. prosince 2007, tj. data zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení.

- 289 Uplatnění takového přechodného režimu bylo podle Komise odůvodněno skutečností, že tato poskytla konkrétní, nepodmíněné a shodující se záruky takové povahy, že v příjemcích sporného opatření vyvolaly odůvodněná očekávání, že je režim odpisů goodwillu legální, neboť nespadá do oblasti působnosti pravidel pro státní podporu, a tudíž žádná z výhod plynoucích z dotčeného režimu nemůže být předmětem následného řízení o navrácení (bod 192 odůvodnění napadeného rozhodnutí).
- 290 Dne 19. ledna 2006 v odpověď na otázku poslance Parlamentu člen Komise jejím jménem uvedl 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.“
- 291 Obdobně dne 17. února 2006 v odpovědi na otázku poslankyně Parlamentu člen Komise stále jménem tohoto orgánu uvedl 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.“
- 292 I když odpovědi Komise nebyly zveřejněny v *Úředním věstníku Evropské unie* v úplném znění, číslo otázek, jejich autor, jejich předmět, orgán, jemuž jsou určeny, jakož i údaj o existenci a datu odpovědí byly zveřejněny (Úř. věst. 2006, C 327, s. 164 a 192).
- 293 V projednávaném případě není zpochybňováno, že skutečnosti uvedené v předchozích bodech mohly v žalobkyních vyvolat legitimní očekávání.
- 294 Rozdílné názory účastníků řízení se týkají důsledků, které je třeba vyvodit z přijetí rozhodnutí o zahájení řízení dne 10. října 2007, které bylo zveřejněno spolu s jeho shrnutím v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 21. prosince 2007 (viz bod 280 výše).
- 295 V tomto ohledu judikatura Soudního dvora, která vychází ze znění čl. 108 odst. 3 SFEU, stanoví, že v případě, že Komise zahájila formální vyšetřovací řízení, poslední věta čl. 108 odst. 3 SFEU zakazuje dotyčnému členskému státu, aby prováděl zamýšlená opatření, dokud Komise v tomto řízení nepřijme konečné rozhodnutí. Nové podpory tedy podléhají preventivní kontrole prováděné Komisí a dotyčný členský stát je nemůže v zásadě provést, dokud je tento orgán neprohlásil za slučitelné se Smlouvou (rozsudek ze dne 30. června 1992, Španělsko v. Komise, C-312/90, EU:C:1992:282, bod 16).
- 296 Soudní dvůr navíc rozhodl, že pokud Komise zahájila formální vyšetřovací řízení ohledně nového vnitrostátního opatření, které je prováděno, odkladný účinek takového rozhodnutí platí i pro vnitrostátní soudy, jimž mohla být věc předložena, jež jsou povinny případně přijmout všechna nezbytná opatření za účelem vyvození důsledků z případného porušení povinnosti pozastavit provádění uvedeného opatření (rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 42).
- 297 Konečně, pokud jde o rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení ve vztahu k opatření, které je prováděno a je Komisí kvalifikováno jako nová podpora, bylo rozhodnuto, že po přijetí tohoto rozhodnutí existuje přinejmenším významná pochybnost o legalitě dotčeného opatření, která – aniž je dotčena možnost podat u soudce příslušného pro rozhodování o předběžných opatřeních návrh na předběžná opatření – musí vést členský stát k tomu, aby pozastavil provádění uvedeného opatření, neboť zahájení řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU vylučuje vydání okamžitého rozhodnutí o jeho

slučitelnosti s vnitřním trhem, které by umožnilo uvedené opatření oprávněně provádět. Tato pochybnost o legalitě dotčeného opatření musí rovněž vést podniky, které jsou příjemci daného opatření, k tomu, aby každopádně odmítly přijetí dalších plateb nebo aby předvíдалy částky potřebné pro případné pozdější vrácení (rozsudek ze dne 9. října 2001, Itálie v. Komise, C-400/99, EU:C:2001:528, bod 59).

298 Vzhledem k odkladnému účinku rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení přijatého ve vztahu k novému vnitrostátnímu opatření, které je prováděno, nejsou příjemci tohoto opatření oprávněni, jak je tomu v projednávaném případě, odvolávat se na mimořádné okolnosti, které by mohly odůvodňovat zachování legitimního očekávání po přijetí tohoto rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2016, Francie v. Komise, T-56/06 RENV II, EU:T:2016:228, body 50 až 56).

299 Kromě toho přechodný režim přijatý Komisí umožnil příjemcům podpory, kteří nabyli podíly, nebo se neodvolatelně zavázali k nabytí podílů ke dni zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení, aby se na ně nadále uplatňovalo toto opatření po celé stanovené období odpisování. Dotčené podniky tedy mohly po tomto datu okamžitě přizpůsobit chování tak, že se nezavázaly k nabytí podílu v zahraniční společnosti, pokud měly za to, že takový závazek nepředstavuje dostatečný hospodářský zájem vzhledem k riziku, že nebudou moci posléze využívat daňového zvýhodnění stanoveného sporným opatřením.

300 Konečně je třeba dodat, že ve shrnutí rozhodnutí o zahájení řízení zveřejněném spolu s tímto rozhodnutím v *Úředním věstníku Evropské unie* ze dne 21. prosince 2007 Komise uvedla, že má za to, že dotčený daňový režim zřejmě naplňuje všechna platná kritéria, aby byl považován za státní podporu. Komise rovněž upřesnila následující:

„Opatření zřejmě představuje odchylku ze španělského daňového systému v tom smyslu, že finanční goodwill je předmětem odpisování i v případě, že není zapsán v účetnictví nabývací společnosti, neboť nedošlo k podnikové kombinaci mezi nabývací společností a nabytou společností. Poskytuje proto hospodářskou výhodu spočívající ve snížení daňového zatížení společností, které nabývají významné podíly v zahraničních společnostech. Toto opatření patrně využívá státní prostředky a je specifické, jelikož zvýhodňuje podniky, které uskutečňují určité druhy investic.

Opatření má patrně vliv na obchod mezi členskými státy, jelikož posiluje postavení jeho příjemců, kteří provádějí některé činnosti holdingu, a může narušit hospodářskou soutěž v rozsahu, v němž dotováním španělských společností, které nabývají společnosti v zahraničí, znevýhodňuje nešpanělské konkurenty, kteří na dotčených trzích předkládají srovnatelné nabídky.

Žádná z výjimek stanovených v čl. [10]7 odst. 2 a 3 se patrně nepoužije a podpora se jeví jako neslučitelná s [vnitřním] trhem. Komise tedy konstatuje, že je možné, že španělské orgány tím, že provedly dotčené opatření, poskytly státní podporu ve smyslu čl. [10]7 odst. 1 Smlouvy.“

301 Vzhledem ke skutečnostem uvedeným v bodě 300 výše se k datu zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení mohly podniky, na které se vztahoval nebo se mohl vztahovat sporný režim, seznámit s konkrétními důvody, pro které Komise měla za to, že opatření stanovená tímto režimem mohla naplňovat každou z podmínek požadovaných článkem 107 SFEU a mohla být považována za neslučitelná s vnitřním trhem.

302 Navíc ze shrnutí rozhodnutí o zahájení řízení nebo časové posloupnosti uvedené v bodech 1 až 7 odůvodnění tohoto rozhodnutí nevyplývá, že by se sporný režim mohl vztahovat na existující podporu. Dotčené podniky mohly zejména pochopit, že tento režim, který byl zaveden před zahájením formálního vyšetřovacího řízení, Komise nepovolila.

- 303 Z výše uvedeného vyplývá, že přijetí rozhodnutí o zahájení řízení postačovalo v projednávaném případě ke skončení legitimního očekávání, které mohla u příjemců sporného opatření vyvolat prohlášení citovaná v bodech 290 a 291 výše.
- 304 Ostatní argumenty žalobkyně nemohou tento závěr zpochybnit.
- 305 Zaprvé ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 24. listopadu 1987, RSV v. Komise (223/85, EU:C:1987:502, bod 6), sice byla nová podpora vyplacena před jejím oznámením Komisi.
- 306 Částky, jejichž navrácení Komise požadovala, však byly poskytnuty před přijetím jakéhokoli rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení (v tomto ohledu viz zpráva k jednání zveřejněná ve Sbírce rozhodnutí, s. 4621 a 4622).
- 307 Řešení přijaté v rozsudku ze dne 24. listopadu 1987, RSV v. Komise (223/85, EU:C:1987:502) není použitelné, jelikož v projednávaném případě podpora, jejíž navrácení Komise nařídila, ještě nebyla poskytnuta ke dni zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení, a dokonce se týkala zvýhodnění poskytnutého na základě chování příjemců podpory po zveřejnění tohoto rozhodnutí (viz bod 299 výše).
- 308 Zadruhé se žalobkyně odvolávají na rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), týkající se belgického daňového režimu koordinačních center.
- 309 Existují však zásadní rozdíly mezi kontextem projednávané věci a kontextem věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416).
- 310 Zaprvé totiž Komise v této věci dvěma po sobě jdoucími rozhodnutími (bod 16) konstatovala, že dotčený režim neobsahuje prvky podpory. Jednalo se tedy o existující režim podpory, na nějž se judikatura týkající se navrácení protiprávních podpor neslučitelných s vnitřním trhem, která uznává porušení zásady ochrany legitimního očekávání jen za mimořádných okolností (viz bod 287 výše), neuplatňovala.
- 311 Stejně tak se neuplatňovala ustanovení Smlouvy týkající se účinků přijetí rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a judikatura, která vyvozuje důsledky z uplatňování těchto ustanovení v případě, že podpora byla vyplacena protiprávně (viz body 295 až 298 výše), tj. ustanovení, která rovněž omezují uplatnění zásady ochrany legitimního očekávání.
- 312 Generální advokát Léger ve svém stanovisku ve spojených věcech Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89, body 404 a 405) ostatně zdůraznil specifčnost situace, v níž očekávání vzniklo přijetím dřívějších rozhodnutí Komise, a proto muselo být předmětem zvláštní ochrany.
- 313 V takovém případě totiž rozhodnutí Komise, kterými se konstatuje neexistence prvku podpory, posilují právní postavení osob, na které se vztahuje dotčené opatření, tím, že připouštějí jeho soulad s ustanoveními článku 107 SFEU až do přijetí případného rozhodnutí v opačném smyslu.
- 314 V tomto ohledu je třeba připomenout, že aktům unijních orgánů v zásadě svědčí presumpce legality, dokud nejsou vzaty zpět nebo zrušeny (rozsudek ze dne 15. června 1994, Komise v. BASF a další, C-137/92 P, EU:C:1994:247, bod 48).
- 315 Zadruhé se ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), jednalo o možnost či nemožnost prodloužit období uplatňování režimu podpor na příjemce tohoto režimu.

- 316 V této věci bylo využití dotčeného režimu podmíněno získáním schválení poskytovaného na deset let, které bylo možné opětovně udělit. Napadené rozhodnutí stanovilo, že od data jeho oznámení nemohli příjemci takového schválení v okamžiku uplynutí jeho platnosti získat prodloužení platnosti tohoto schválení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 32 až 34).
- 317 Soudní dvůr rozhodl, že doba přibližně osmi měsíců, která uplynula mezi zveřejněním rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a napadeným rozhodnutím, nebyla dostatečná k tomu, aby příjemci podpory mohli zohlednit případné rozhodnutí o ukončení dotčeného režimu. Opíral se zejména o skutečnost, že tento režim zahrnoval účetní opatření a finanční a hospodářská rozhodnutí, která nemůže informovaný hospodářský subjekt přijmout v tak krátké době (rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 162).
- 318 V rozsudku ze dne 17. září 2009, *Komise v. Koninklijke FrieslandCampina* (C-519/07 P, EU:C:2009:556), Soudní dvůr zdůraznil, že ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), příjemci schválení, kteří nemohli získat prodloužení jeho platnosti z důvodu rozhodnutí Komise, uskutečnili v důsledku tohoto schválení značné investice a dlouhodobé závazky (bod 91).
- 319 Ve stanovisku ve spojených věcech *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89) poznamenal generální advokát Léger, že režim dotčený v této věci představuje daňový režim, který se odchyluje od obecného práva a obsahuje vícero osvobození od daně a zvláštní způsob určení základu daně, a že možnost zrušení opatření tohoto druhu je pro podnik mnohem obtížněji zohlednitelná než možnost zrušení dotace, neboť vyžadovala nejen zohlednění hospodářských důsledků takového zrušení, nýbrž i provedení významné reorganizace, zejména z hlediska účetnictví (bod 418).
- 320 Naproti tomu v projednávané věci, jak bylo rozhodnuto v bodě 299 výše, byly podniky, na které se vztahoval nebo se mohl vztahovat sporný režim, s to ode dne zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení okamžitě přizpůsobit své chování tak, aby se nezávázaly k nabytí podílu v zahraniční společnosti, kdyby měly za to, že takový závazek nepředstavuje vzhledem k riziku, že nebudou moci posléze využívat daňového zvýhodnění stanoveného sporným opatřením, dostatečný hospodářský zájem.
- 321 Okolnosti vlastní věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise* (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), které byly uvedeny v bodech 308 až 320 výše, se proto nenacházejí v projednávaném případě, ať už se jedná o skutečnost, že podpora dotčená v této věci byla existující podporou, nebo o skutečnost, že příjemci této podpory museli po jejím zákazu přijmout určitá opatření, která nemohla být přijata v krátké době. V důsledku toho se žalobkyně nemohou dovolávat tohoto rozsudku.
- 322 Zatřetí se žalobkyně dovolávají porušení zásady rovného zacházení. Odvolávají se na rozhodnutí Komise přijatá v souvislosti s daňovými režimy, které, jak uvádějí samy žalobkyně, vykazují podobné rysy s belgickým daňovým režimem koordinačních center, tj. režimem zkoumaným ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 16). Jak bylo rozhodnuto v bodě 321 výše, charakteristické rysy tohoto režimu se přitom liší od rysů sporného režimu.
- 323 Situace, na které se v tomto ohledu odvolávají žalobkyně, tedy nejsou srovnatelné se situací v projednávané věci.
- 324 Kromě toho v rozsahu, v němž žalobkyně odkazují jak na rozhodnutí Komise přijatá v souvislosti s daňovými režimy, které podle nich vykazují podobné rysy s belgickým daňovým režimem koordinačních center, tak na několik jiných rozhodnutí Komise týkajících se daňových opatření,

neprokazují, že by jim Komise přiznala prospěch z legitimního očekávání v kontextu, který se vyznačuje poskytnutím výhody vyplývající z nové podpory, která nebyla oznámena Komisi, i po rozhodnutí o zahájení řízení.

325 Není ani prokázáno, a dokonce ani tvrzeno, že příjemci výhod dotčených v rozhodnutích, na které se odvolávají žalobkyně, mohli okamžitě přizpůsobit chování (viz bod 320 výše).

326 Vzhledem k neprokázání a *a fortiori* neuvedení okolností, které by mohly případně odůvodňovat přiznání přechodného režimu, jehož účinky by byly zachovány i po dni zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení, musí být argument žalobkyň založený na rozhodovací praxi Komise v oblasti ochrany legitimního očekávání odmítnut.

327 Pokud jde o rozhodnutí Komise ze dne 31. října 2000 týkající se španělských zákonů o dani z příjmů právnických osob (Úř. věst. 2001, L 60, s. 57), jež je jediným rozhodnutím vycházejícím z rozhodovací praxe Komise uváděným žalobkyněmi, v souvislosti s kterým žalobkyně předkládají dostatek důkazů k tomu, aby bylo umožněno Tribunálu podrobně zkoumat, zda je kontext této věci srovnatelný s kontextem projednávané věci, jedná se, jak správně zdůrazňuje Komise, o rozhodnutí přijaté podle Smlouvy o ESUO, v jejímž případě podmínky pro kontrolu podpor nebyly srovnatelné s podmínkami stanovenými ve Smlouvě o ES a poté ve Smlouvě o FEU. Ve Smlouvě o ESUO zejména neexistovala podobná ustanovení jako v čl. 108 odst. 3 SFEU, z něhož vychází judikatura uvedená v bodě 295 výše.

328 Navíc toto rozhodnutí předchází rozsudku ze dne 9. října 2001, Itálie v. Komise (C-400/99, EU:C:2001:528), citovanému v bodě 297 výše, podle něhož po přijetí rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení existuje přinejmenším významná pochybnost o slučitelnosti dotčeného opatření s pravidly Unie v oblasti státní podpory.

329 Takové rozhodnutí tedy nemůže vést k závěru o existenci legitimního očekávání, jehož jsou žalobkyně oprávněny se dovolávat.

330 Z výše uvedeného vyplývá, že i za předpokladu, že by argument vycházející z předchozí rozhodovací praxe Komise, pokud jde o způsoby navrácení podpory a o to, zda tyto způsoby zasahují či nezasahují do zásady ochrany legitimního očekávání, byl relevantní pro účely uplatnění této zásady, takový argument je v každém případě neopodstatněný.

331 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy musí být první výtka uplatněná žalobkyněmi zamítnuta.

b) K druhé výtce uplatněné podřídně

332 Úvodem je třeba poznamenat, že Komise kromě toho, že nenařídila navrácení dotčené podpory, zejména co se týče příjemců sporného opatření, kteří nabyli podíly v zahraniční společnosti do 21. prosince 2007, tj. data zveřejnění rozhodnutí o zahájení řízení (viz bod 280 výše), nenařídila ani navrácení této podpory, co se týče příjemců sporného opatření, kteří nabyli nejpozději dne 25. května 2011, tj. data zveřejnění napadeného rozhodnutí, většinové podíly v zahraničních společnostech usazených v Číně, Indii nebo v jiných zemích, ve kterých byla nebo mohla být prokázána existence výslovných právních překážek v souvislosti s přeshraničními podnikovými kombinacemi.

333 Komise odůvodnila zavedení takového přechodného režimu uvedením, že v bodě 117 odůvodnění rozhodnutí ze dne 28. října 2009 mohla vyvolat podloženou naději ohledně neexistence státní podpory, pokud jde o „transakce španělských podniků v těch třetích zemích, kde existují výslovné právní překážky pro přeshraniční podnikové kombinace a kde konkrétní španělský podnik získal většinový podíl“ (bod 197 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

- 334 Žalobkyně zpochybňuje podmínky stanovené Komisí pro to, aby se v určitých případech vzalo v potaz jako referenční datum pro účely stanovení podpor, které musí být předmětem vymáhání, datum zveřejnění napadeného rozhodnutí. Podle nich mělo být toto datum uplatněno ve vztahu ke všem transakcím uskutečněným ve třetích zemích, neboť mají za to, že legitimní očekávání, které bylo vyvoláno zejména bodem 117 odůvodnění rozhodnutí ze dne 28. října 2009, se neomezovalo pouze na případy, které Komise nakonec uvedla v napadeném rozhodnutí.
- 335 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud jde o novou podporu, přijetí rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení má odkladný účinek, a ukončuje tedy legitimní očekávání, které mohlo být předtím u jeho příjemců vyvoláno (viz body 295 až 298 výše).
- 336 Vzhledem k tomu, že v rozhodnutí ze dne 28. října 2009 Komise nedospěla v souvislosti s přeshraničními transakcemi k závěru o neexistenci podpory či existenci podpory slučitelné s vnitřním trhem, ale omezila se na rozhodnutí o pokračování formálního vyšetřovacího řízení, účinky rozhodnutí o zahájení řízení, které vedly k ukončení legitimního očekávání, které mohlo vzniknout před jeho zveřejněním, stále přetrvávaly.
- 337 Je třeba rovněž připomenout, že ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 24. listopadu 1987, RSV v. Komise (223/85, EU:C:1987:502), vedlo uplatnění zásady ochrany legitimního očekávání ke zrušení rozhodnutí Komise nařizujícího navrácení protiprávní podpory v případě, kdy na rozdíl od toho, jak je tomu v projednávaném případě, částky, jejichž navrácení Komise požadovala, byly vyplaceny před přijetím jakéhokoli rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení (viz body 306 a 307 výše).
- 338 V důsledku toho se žalobkyně nemohou dovolávat porušení zásady ochrany legitimního očekávání na základě ujištění, která Komise mohla poskytnout v rozhodnutí ze dne 28. října 2009 nebo v jiných dokumentech po něm následujících.
- 339 Navíc okolnost, i kdyby byla prokázána, že napadený přechodný režim není koherentní nebo nerespektuje zásadu právní jistoty, nemůže prokázat, že Komise – před přijetím napadeného rozhodnutí – vyvolala u žalobkyň podloženou naději, jelikož tento režim byl zaveden Komisí až v okamžiku přijetí tohoto rozhodnutí. Dotčený argument, který je předkládán jen na podporu žalobního důvodu vycházejícího z porušení zásady ochrany legitimního očekávání, musí být tedy odmítnut.
- 340 V každém případě je třeba připomenout, že právo dovolávat se zásady ochrany legitimního očekávání předpokládá současné splnění tří podmínek (viz bod 263 výše).
- 341 Nic ve spisu, na který se odvolávají žalobkyně, přitom neumožňuje prokázat, že jsou všechny tři kumulativní podmínky uvedené v bodě 340 výše splněny.
- 342 Zprvce Komise v rozhodnutí ze dne 28. října 2009, a zejména v bodě 117 jeho odůvodnění, sice ponechala otevřenou možnost, že může být odůvodněné uplatňovat rozdílné daňové zacházení v případě přeshraničních transakcí uskutečňovaných mimo Unii. Uvedla zejména to, že „nemůže takovéto rozlišování předem zcela vyloučit“ ve vztahu k těmto transakcím, a rozhodla se pokračovat ve formálním vyšetřovacím řízení ohledně těchto transakcí. Komise tím však neposkytla dostatečně konkrétní a nepodmíněná ujištění k tomu, aby opětovně vyvolala legitimní očekávání v kontextu, kdy bylo v souvislosti s protiprávní podporou přijato rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení ještě před tím, než došlo k chování, které vedlo k poskytnutí výhody, jejíž navrácení bylo požadováno (viz body 299, 307 a 320 výše).
- 343 Zadruhé se žalobkyně odvolávají na dopis člena Komise odpovědného za hospodářskou soutěž ze dne 16. října 2009, v souvislosti s nímž požadují, aby Tribunál nařídil jeho předložení.

- 344 K tomu je třeba uvést, že se jedná o dopis zasláný ministru hospodářství a financí Španělska, a nikoliv žalobkyním. Navíc z písemností ve spise nevyplývá, že by měl být takový dopis zveřejněn nebo zpřístupněn veřejnosti. Konečně samotná skutečnost, že žalobkyně žádají Tribunál, aby zajistil poskytnutí tohoto dopisu od Komise, prokazuje, že nebyly obeznámeny s jeho obsahem.
- 345 V takovém kontextu žalobkyně neuvádí žádnou okolnost, která by umožňovala v souladu s tím, co stanoví první a druhá kumulativní podmínka uvedená v bodě 263 výše, dospět k závěru, že dopisem ze dne 16. října 2009 jim Komise poskytla konkrétní a shodující se ujištění, která u nich mohla vyvolat legitimní očekávání.
- 346 V této souvislosti je třeba dodat, že není důvodné vyhovět návrhům na organizační procesní opatření předloženým žalobkyněmi v rozsahu, v němž je jejich cílem dosáhnout zpřístupnění dopisu ze dne 16. října 2009, jelikož tento dopis byl Tribunálu předán Španělským královstvím.
- 347 Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba zamítnout druhou výtku, jakož i třetí žalobní důvod v plném rozsahu.
- 348 Co se týče nedostatečného odůvodnění napadeného rozhodnutí, i za předpokladu, že by se žalobkyně takového nedostatku dovolávaly, je třeba konstatovat, jak vyplývá z věcné analýzy, kterou byl Tribunál s to provést v předcházejících úvahách, že Komise v napadeném rozhodnutí dostatečně přesně a koherentně vysvětlila a odůvodnila způsoby navracení podpory, aby umožnila žalobkyním zpochybnit platnost tohoto rozhodnutí a unijnímu soudu vykonat jeho přezkum legality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. září 1995, Tiercé Ladbroke v. Komise, T-471/93, EU:T:1995:167, bod 29). V této souvislosti lze odkázat zejména na body 281, 289 a 333 výše, ve kterých se výslovně odkazuje na některé části napadeného rozhodnutí.
- 349 I za předpokladu, že by třetí žalobní důvod směřoval rovněž ke zpochybnění formální legality napadeného rozhodnutí, je tedy třeba jej zamítnout jako každopádně neopodstatněný.
- 350 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že všechny žalobní důvody předložené na podporu této žaloby musí být zamítnuty.
- 351 Žalobu je tedy třeba zamítnout v plném rozsahu.

IV. K nákladům řízení

- 352 Podle článku 219 jednacího řádu Tribunál v rozhodnutích vydaných po zrušení jeho rozhodnutí a vrácení věci rozhoduje o nákladech souvisejících s řízeními zahájenými před ním a s řízením o kasačním opravném prostředku před Soudním dvorem. Vzhledem k tomu, že v rozsudku World Duty Free Soudní dvůr rozhodl, že o nákladech řízení žalobkyň a Komise bude rozhodnuto později, přísluší Tribunálu, aby v tomto rozsudku rozhodl i o jejich nákladech řízení souvisejících s řízením ve věci C-21/15 P (viz bod 18 výše).
- 353 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a žalobkyně neměly ve věci úspěch, posledně uvedené ponесou vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí.
- 354 Pokud jde o vedlejší účastníky řízení, vzhledem k tomu, že v rozsudku World Duty Free Soudní dvůr rozhodl o jejich nákladech řízení, je třeba rozhodnout jen o jejich nákladech řízení souvisejících s tímto řízením.

355 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu, který stanoví, že členské státy a orgány, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení, je třeba rozhodnout, že Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království ponесou vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (devátý rozšířený senát)

rozhodl takto:

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Banco Santander, SA, a Santusa Holding, SL, ponесou vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí.**
- 3) **Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království ponесou vlastní náklady řízení.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 15. listopadu 2018.

Podpisy.

Obsah

I. Skutečnosti předcházející sporu	2
II. Řízení a návrhová žádání účastníků řízení	3
III. Právní otázky	5
A. K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z neselektivnosti sporného opatření	5
1. Argumenty účastníků řízení	5
2. Závěry Tribunálu	7
a) K neselektivnosti prima facie	10
b) K existenci odchylky	11
1) K první fázi	11
2) K druhé fázi	17
c) K odůvodnění sporného opatření s ohledem na povahu a systematiku soustavy, do které patří (třetí fáze)	19
B. K druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z pochybení při identifikaci příjemce sporného opatření	25
1. Argumenty účastníků řízení	25
2. Závěry Tribunálu	26
C. K třetímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení zásady ochrany legitimního očekávání	27
1. Argumenty účastníků řízení	27
2. Závěry Tribunálu	28
a) K první výtce uplatněné primárně	30
b) K druhé výtce uplatněné podpůrně	35
IV. K nákladům řízení	37