Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

6. října 2021 *

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Daňový režim – Ustanovení týkající se korporační daně umožňující podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, odepsat goodwill vzniklý nabytím podílů v podnicích, které jsou daňovými rezidenty mimo tento členský stát – Pojem ‚státní podpora' – Podmínka týkající se selektivity – Referenční systém – Odchylná úprava – Rozdílné zacházení – Odůvodnění rozdílného zacházení"

Ve věci C-50/19 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podaný dne 25. ledna 2019,

**Sigma Alimentos Exterior SL**, se sídlem v Madridu (Španělsko), zastoupená původně M. Linares-Gilem a M. Muñoz Pérezem, abogados, poté M. Muñoz Pérezem, abogado,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

podporovaná:

**Spolkovou republikou Německo**, zastoupenou R. Kanitzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,

vedlejší účastnicí řízení o kasačním opravném prostředku,

přičemž další účastnicí řízení je:

**Evropská komise**, zastoupená R. Lyalem, B. Stromskym, C. Urraca Caviedesem a P. Němečkovou, jako zmocněnci,

žalovaná v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, A. Arabadžev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin a N. Wahl (zpravodaj), předsedové senátů, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

* Jednací jazyk: španělština.

vedoucí soudní kanceláře: L. Carrasco Marco, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. září 2020,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. ledna 2021,

vydává tento

## Rozsudek

1 Kasačním opravným prostředkem se Sigma Alimentos Exterior SL domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 15. listopadu 2018, Sigma Alimentos Exterior v. Komise (T-239/11, nezveřejněný, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2018:781), kterým Tribunál zamítl žalobu této společnosti znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 a podpůrně 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, dále jen „sporné rozhodnutí“).

### Skutečnosti předcházející sporu

2 Skutečnosti předcházející sporu, jež Tribunál vylíčil v bodech 1 až 12 napadeného rozsudku, lze shrnout následovně.

3 V návaznosti na řadu písemných otázek, které v letech 2005 a 2006 položili Evropské komisi poslanci Evropského parlamentu, a na stížnost, kterou v roce 2007 zaslal Komisi soukromý subjekt, se Komise dne 10. října 2007 rozhodla zahájit formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU ve vztahu k úpravě obsažené v čl. 12 odst. 5, která byla zavedena do Ley del Impuesto sobre Sociedades (zákon o korporační 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 převzata 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 korporační dani) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951, dále jen „sporné opatření“).

4 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 odečten ve formě odpisu od daňového základu korporační daně, které podnik podléhá. Ve sporném opatření se stanoví, že k tomu, aby byla společnost kvalifikována jako „zahraniční společnost“, musí podléhat stejné dani, jaká se uplatní ve Španělsku, a její příjmy musí pocházet především z činnosti v zahraničí.

5 Komise ukončila řízení týkající se nabytí podílů v rámci Evropské unie 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).

6 Komise tímto rozhodnutím prohlásila sporné opatření, které spočívá v daňovém zvýhodnění, jež španělským společnostem umožňuje odepsat goodwill vzniklý nabytím podílů v nerezidentních společnostech, za neslučitelné s vnitřním trhem, pokud se použije na nabývání podílů ve společnostech usazených v Unii.

7 Pokud však jde o akvizice mimo Unii, Komise v řízení nadále pokračovala, neboť se španělské orgány zavázaly, že poskytnou dodatečné informace ke stávajícím překážkám přeshraničních fúzí mimo Unii, o kterých se zmiňovaly.

8 Dne 12. ledna 2011 přijala Komise sporné rozhodnutí. Komise tímto rozhodnutím, které bylo předmětem oprav dne 3. března a 26. listopadu 2011, mimo jiné prohlásila sporné opatření za neslučitelné s vnitřním trhem, pokud se použije na nabývání podílů v podnicích usazených mimo Unii (čl. 1 odst. 1), a uložila Španělskému království, aby získalo nazpět poskytnuté podpory (článek 4).

## Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

9 Návrhem došlým soudní kanceláři Tribunálu dne 3. května 2011 podala navrhovatelka žalobu znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 a podpůrně článku 4 sporného rozhodnutí.

10 Usnesením ze dne 9. září 2013 Tribunál rozhodl, že námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí přezkoumá spolu s věcí samou.

11 Řízení bylo přerušeno od 13. března do 7. listopadu 2014, kdy Tribunál rozhodl ve věci, v níž byl vydán rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), a sporné rozhodnutí zrušil. Řízení bylo znovu přerušeno od 9. března 2015 do 21. prosince 2016, kdy Soudní dvůr rozhodl ve věcech, v nichž byl vydán rozsudek Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, dále jen „rozsudek WDFG“, EU:C:2016:981).

12 Rozsudkem WDFG zrušil Soudní dvůr rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), a rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), vrátil věci Tribunálu, rozhodl, že o části nákladů řízení bude rozhodnuto později a Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království ponesou vlastní náklady řízení.

13 Dopisem ze dne 16. ledna 2017 vyzval Tribunál účastnice řízení, aby se vyjádřily k rozsudku WDFG. Komise předložila své vyjádření ve stanovené lhůtě. Navrhovatelka vyjádření nepředložila.

14 Napadeným rozsudkem Tribunál žalobu navrhovatelky zamítl.

15 Tribunál zamítl obě části jediného žalobního důvodu uplatněného navrhovatelkou, z nichž první vycházela z toho, že sporné opatření nemá *prima facie* selektivní povahu (body 64 až 76 napadeného rozsudku), a druhá z existence překážek ztěžujících přeshraniční kombinace (body 77 až 170 napadeného rozsudku), a rozhodl, že žalobu je třeba zamítnout v plném rozsahu, aniž je třeba rozhodnout o její přípustnosti, která nicméně byla Komisí zpochybněna (body 27 a 172 napadeného rozsudku).

16 Pokud jde konkrétně o první část jediného žalobního důvodu, Tribunál připomněl, že jak vyplývá z rozsudku WDFG, daňové opatření, které zakládá zvýhodnění, jehož poskytnutí je podmíněno uskutečněním určité hospodářské transakce, může být selektivní i v případě, že si jakýkoli podnik může s ohledem na charakteristiky dotčené transakce svobodně zvolit, zda tuto transakci provede (body 64 až 76 napadeného rozsudku).

17 Pokud jde o druhou část jediného žalobního důvodu, Tribunál zkoumal sporné opatření pomocí metody třífázové analýzy selektivity vnitrostátního daňového opatření popsané v bodech 47 a 48 napadeného rozsudku, a sice nejprve identifikoval obecný nebo „obvyklý“ daňový režim použitelný v dotyčném členském státě, dále posoudil otázku, zda se předmětné daňové opatření odchyluje od uvedeného obecného režimu, když zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty nacházejícími se z hlediska cíle sledovaného tímto obecným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a konečně posoudil otázku, zda je taková odchylka odůvodněna povahou a systematikou tohoto režimu.

18 Pokud jde o první fázi, Tribunál uvedl, že relevantním referenčním systémem v projednávané věci je referenční rámec vymezený ve sporném rozhodnutí, a sice „zdaňování goodwillu“ (bod 79 napadeného rozsudku), a to zejména proto, že se podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nacházejí z hlediska cíle sledovaného zdaňováním goodwillu ve srovnatelné právní a skutkové situaci jako podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech. Tribunál měl za to, že cílem tohoto režimu je zaručit určitou soudržnost mezi účtováním goodwillu plynoucího podniku z nabytí podílů ve společnosti a jeho zdaňováním (body 103 až 109 napadeného rozsudku). Tribunál se tak neztotožnil s myšlenkou, že sporné opatření představuje samostatný referenční systém (body 112 až 126 napadeného rozsudku), a proto zamítl výtku vycházející z existence překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace (body 108, 124 a 127 napadeného rozsudku).

19 Pokud jde o druhou fázi, měl Tribunál za to, že se Komise ve sporném rozhodnutí právem domnívala, že sporné opatření zavedlo odchylku od obvyklého režimu. Zamítl proto výtku, že Komise nesplnila svou povinnost prokázat, že nabytí podílů v rezidentních společnostech a nabytí podílů v nerezidentních společnostech jsou z hlediska cíle daňové neutrality sledovaného sporným opatřením srovnatelná (body 128 až 134 napadeného rozsudku).

20 Pokud jde o třetí fázi, Tribunál zdůraznil, že žádný z argumentů, které byly v dané věci konkrétně uvedeny, neumožňuje odůvodnit odchylku stanovenou tímto opatřením, a tedy zjištěné rozdílné zacházení (body 135 až 170 napadeného rozsudku).

## Návrhová žádání účastnic řízení

21 Navrhovatelka kasačním opravným prostředkem navrhuje, aby Soudní dvůr:

– zrušil napadený rozsudek;

– zrušil čl. 1 odst. 1 sporného rozhodnutí, jelikož sporné opatření není protiprávní státní podporou;

– podpůrně zrušil čl. 1 odst. 1 sporného rozhodnutí, jelikož sporné opatření neobsahuje prvky státní podpory, pokud je použito na akvizice, které vedou k převzetí kontroly;

– ještě podpůrněji zrušil článek 4 sporného rozhodnutí v rozsahu, v němž ukládá navrácení podpor v souvislosti s transakcemi provedenými před zveřejněním sporného rozhodnutí v *Úředním věstníku Evropské unie*, a

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

22 Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

– kasační opravný prostředek zamítl a

– uložil navrhovatelce náhradu nákladů řízení.

23 Spolková republika Německo podporuje návrhová žádání navrhovatelky.

**Ke kasačnímu opravnému prostředku**

24 Na podporu svého kasačního opravného prostředku uplatňuje navrhovatelka dva důvody. První důvod kasačního opravného prostředku vychází z nesprávného výkladu rozsudku WDFG, jelikož Tribunál vycházel z nesprávných kritérií srovnatelnosti, která vedla k nesprávnému posouzení existence selektivního zvýhodnění ve smyslu článku 107 SFEU. V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka tvrdí, že Tribunál nesprávně použil metodu třífázové analýzy selektivity, když měl za to, že existence případných právních překážek ztěžujících přeshraniční kombinace neumožňuje vyloučit selektivitu sporného opatření.

25 Spolková republika Německo se v podstatě ztotožňuje se stanoviskem zastávaným navrhovatelkou, když zpochybňuje analytický rámec zvolený v projednávané věci pro přezkum selektivity sporného opatření. Spolková republika Německo mimo jiné tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když rozhodl, že okolnost, že sporné opatření je obecným opatřením dostupným všem podnikům, které splňují jeho hmotněprávní podmínky, již v rámci posouzení selektivity není relevantním prvkem.

26 Úvodem 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 musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (rozsudek WDFG, bod 53 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 27).

27 Z ustálené judikatury vyplývá, že vnitrostátní opatření poskytující daňové zvýhodnění, která sice nejsou spojena s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do výhodnější situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, mohou poskytnout příjemcům selektivní výhodu, a představují tudíž státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek WDFG, bod 56, a rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 21).

28 Pokud jde o podmínku týkající se selektivity výhody, jejíž naplnění je pro kvalifikaci opatření coby „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU nezbytné a je jediným předmětem argumentace uplatněné v rámci projednávaného kasačního opravného prostředku, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že z této podmínky plyne povinnost určit, zda v rámci daného právního

režimu může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ oproti ostatním, které se z hlediska cíle sledovaného uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28 a citovaná judikatura).

29 Přezkum otázky, zda má takové opatření selektivní povahu, se v podstatě shoduje s přezkumem otázky, zda se toto opatření vztahuje na všechny tyto hospodářské subjekty nediskriminačním způsobem (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53).

30 Pokud je předmětné 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 (rozsudek WDFG, bod 55 a citovaná judikatura).

31 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise nejprve identifikovat referenční systém, tj. „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě, a poté prokázat, že se předmětné daňové opatření od tohoto referenčního systému odchyluje potud, že zavádí rozlišování mezi subjekty, které se z hlediska cíle tohoto referenčního systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36 a citovaná judikatura).

32 Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišování mezi podniky, které se z hlediska cíle 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 rozlišování odůvodněné v tom smyslu, že vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 44 a citovaná judikatura).

33 Ve světle těchto úvah je třeba přezkoumat oba důvody kasačního opravného prostředku uplatněné navrhovatelkou.

### *K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku*

#### *Argumentace účastnic řízení*

34 V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka, podporovaná Spolkovou republikou Německo, tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil rozsudek WDFG, když v bodech 69 a 70 napadeného rozsudku uvedl, že selektivita opatření může být prokázána na základě dobrovolného jednání podniků vyloučených z výhody poskytnuté tímto opatřením, a to bez ohledu na situace, ve kterých se tyto podniky nacházejí, nebo jejich vlastní charakteristiky.

35 Podle navrhovatelky z bodů 67, 77 nebo 79 rozsudku WDFG vyplývá, že analýza selektivity musí být provedena na základě situace podniků, a nikoli režimu použitelného na transakce, které tyto podniky provádějí. Skutečnost, že se některé podniky mohou rozhodnout, že provedou určité transakce, a jiné podniky nikoli, přitom podle jejího názoru znamená, že se tyto podniky nacházejí v odlišných situacích. Podniky, které investují do španělských společností, se mohou svobodně rozhodnout, zda vytvoří podnikovou kombinaci, a tudíž využijí odpisu goodwillu, který pro

takový případ španělské právo stanoví. U těchto podniků by pouze rozhodnutí nevytvořit takovou podnikovou kombinaci vedlo k nemožnosti odepsat goodwill. Naproti tomu před vstupem sporného opatření v platnost bylo provedení odpisu v případě nabytí podílů v zahraničních společnostech, zejména v případě akvizic mimo Unii, absolutně nemožné a záviselo na situaci nabývajícího podniku spíše než na jeho jednání. Podniky, které nabývají akcie rezidentních společností, se tedy nacházejí ve výhodnější situaci, neboť mají možnost se rozhodnout, zda danou transakci provedou.

36 Komise má za to, že první důvod kasačního opravného prostředku je nepřípustný, neboť žaloba, kterou navrhovatelka podala k Tribunálu, neobsahovala žádnou výtku týkající se kritérií pro srovnání situace podniků, na které se vztahuje sporné opatření, a podniků, na které se toto opatření nevztahuje. Komise je toho názoru, že umožnit navrhovatelce vznést v rámci kasačního opravného prostředku nové výtky by znamenalo, že by jí byla dána možnost předložit Soudnímu dvoru spor širšího rozsahu než spor, který projednával Tribunál. První důvod kasačního opravného prostředku je podle jejího názoru každopádně neopodstatněný, neboť sporné opatření se nevztahuje pouze na podniky nabývající podíly v zahraničních společnostech za účelem fúze, ale i na podniky, které nabývají menšinové podíly.

*Závěry Soudního dvora*

– *K přípustnosti*

37 Je třeba připomenout, že podle čl. 170 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora nesmí kasační opravný prostředek měnit předmět sporu před Tribunálem.

38 Podle ustálené judikatury je pravomoc Soudního dvora v rámci kasačního opravného prostředku omezena na posouzení právního řešení žalobních důvodů a argumentů projednávaných před Tribunálem. Účastník řízení tedy nemůže vznést poprvé před Soudním dvorem důvod, který neuplatnil před Tribunálem, neboť by to znamenalo umožnit mu, aby Soudnímu dvoru, jehož pravomoc je v rámci kasačního opravného prostředku omezená, předložil spor širšího rozsahu než spor, který projednával Tribunál (rozsudek ze dne 29. července 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen v. Komise, C-654/17 P, EU:C:2019:634, bod 69 a citovaná judikatura).

39 Navrhovatel nicméně může vznést kasační opravný prostředek tak, že před Soudním dvorem uvede důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku směřující ke zpochybnění jeho právní opodstatněnosti (rozsudek ze dne 29. listopadu 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a další v. Komise, C-176/06 P, nezveřejněný, EU:C:2007:730, bod 17, a rozsudek ze dne 4. března 2021, Komise v. Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 47).

40 V projednávaném případě navrhovatelka svou argumentací v podstatě jasným a podrobným způsobem kritizuje odůvodnění napadeného rozsudku uvedené v jeho bodech 69 a 70, ve kterých Tribunál uvedl určité důsledky, které musí být podle jeho názoru vyvozeny z rozsudku WDFG pro účely přezkumu selektivní povahy dotčeného opatření. Vzhledem k tomu, že první důvod kasačního opravného prostředku zpochybňuje důsledky, které Tribunál vyvodil z právního řešení, které sám poskytl stran důvodu, který byl před ním projednáván, tak nelze mít za to, že mění předmět sporu před Tribunálem.

41 S ohledem na tyto úvahy je první důvod kasačního opravného prostředku přípustný.

– *K věci samé*

42 V prvním důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka kritizuje výklad rozsudku WDFG, který Tribunál podal v bodech 69 a 70 napadeného rozsudku stran kritérií srovnatelnosti, která musí být použita při přezkumu selektivity takového opatření, jako je sporné opatření.

43 V tomto ohledu je třeba uvést, že Tribunál na základě zásad vytyčených Soudním dvorem v rozsudku WDFG zamítl první část jediného žalobního důvodu navrhovatelky, ve kterém tvrdila, že sporné opatření není selektivní, jelikož se vztahuje na všechny podniky podléhající korporační dani a nevyhrazuje prospěch, který přináší, pro určitý typ podniků.

44 V bodě 69 napadeného rozsudku tak Tribunál rozhodl, že z řešení přijatého Soudním dvorem v rozsudku WDFG vyplývá, že „konstatování selektivity 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 je sice srovnatelná s transakcí, která podmiňuje poskytnutí dotčené výhody, avšak na tuto výhodu nezakládá nárok“. Tribunál z toho v tomtéž bodě 69 dovodil, že „daňové opatření může být selektivní i v případě, že se jakýkoli podnik může svobodně rozhodnout, zda provede transakci, která podmiňuje poskytnutí výhody stanovené tímto opatřením“. V bodě 70 napadeného rozsudku Tribunál stran takto přijatého řešení zdůraznil, že „[d]ůraz 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 rozdílu mezi podniky z hlediska jejich charakteristik“.

45 Na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelka, nejsou body 69 a 70 napadeného rozsudku důsledkem ani nesprávného výkladu rozsudku WDFG, ani uplatnění kritérií pro posouzení selektivity sporného opatření, která nejsou s posledně uvedeným rozsudkem v souladu.

46 Tribunál v daných bodech uvedl, v čem Soudní dvůr zvolil ohledně pojmu „selektivita“ jiný přístup, než jaký Tribunál uplatnil v rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), a rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), a zdůraznil, že Soudní dvůr kladl důraz na přístup k tomuto pojmu založený na rozlišování mezi podniky, které se rozhodnou provést některé transakce, a jinými podniky, které se rozhodnou je neprovést, a nikoli na rozlišování mezi podniky z hlediska jejich charakteristik. Tribunál toto konstatování založil v bodě 68 napadeného rozsudku na okolnosti, že Soudní dvůr v bodě 87 rozsudku WDFG rozhodl, že skutečnost, že podniky-rezidenti nemají při nabývání podílů ve společnostech, jež jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, nárok na zvýhodnění, které přináší sporné opatření, umožňuje dospět k závěru, že toto opatření má selektivní povahu.

47 Tribunál se přitom neodchýlil od závěrů vyplývajících z rozsudku WDFG, když odmítl argumentaci navrhovatelky vycházející z toho, že sporné opatření je vnitrostátním daňovým opatřením s obecnou působností, které je dostupné všem podnikům podléhajícím korporační dani ve Španělsku, to znamená *prima facie* neselektivním opatřením.

48 Tribunál totiž na základě kritérií připomenutých zejména v bodě 68 napadeného rozsudku dospěl v bodě 75 uvedeného rozsudku k závěru, že sporné opatření, „které přiznává zvýhodnění, jehož poskytnutí je podmíněno uskutečněním hospodářské transakce, může být selektivní i v případě, že se […] jakýkoli podnik může svobodně rozhodnout, zda tuto transakci provede“, a zamítl tedy první výtku jediného žalobního důvodu navrhovatelky.

49 Na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelka, nelze z bodů 69 a 70 napadeného rozsudku dovodit, že Tribunál uvedl, že selektivita daňového opatření může být prokázána pouze na základě jednání podniků vyloučených z výhody poskytnuté dotčeným opatřením, aniž je zohledněna situace, v níž se tyto podniky nacházejí. Tribunál totiž v těchto bodech v podstatě zdůraznil, že vnitrostátní opatření může být selektivní i v případě, kdy prospěch z výhody, kterou stanoví, nezávisí na konkrétních charakteristikách podniku, ale na transakci, kterou se tento podnik rozhodne či nerozhodne provést. Opatření může být přitom považováno za selektivní i v případě, že *ex ante* neidentifikuje konkrétní kategorii příjemců a že všechny podniky usazené na území dotyčného členského státu, bez ohledu na jejich velikost, právní formu, odvětví činnosti nebo jiné charakteristiky, které jsou jim vlastní, mají potenciálně přístup k výhodě stanovené tímto opatřením pod podmínkou, že uskuteční určitý druh investice (v tomto smyslu viz rozsudek WDFG, bod 78).

50 Z toho plyne, že první důvod kasačního opravného prostředku musí být zamítnut jako neopodstatněný.

### *K druhému důvodu kasačního opravného prostředku*

51 V druhém důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka Tribunálu vytýká, že měl za to, že existence případných překážek ztěžujících přeshraniční kombinace nevyvrací závěr, že sporné opatření má selektivní povahu. Tento důvod je rozdělen do čtyř částí.

#### *K první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku*

##### – *Argumentace účastnic řízení*

52 V první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka tvrdí, že Tribunál se při identifikaci vnitrostátního referenčního obecného daňového systému dopustil závažného pochybení, které může vést ke zrušení napadeného rozsudku. Navrhovatelka konkrétně tvrdí, že Tribunál měl nesprávně za to, že účelem sporného opatření není zajistit daňovou neutralitu, a zamezit tak situacím dvojího zdanění. Tribunál v tomto ohledu neprávem dospěl k závěru, že zdaňování goodwillu nemá kompenzovat existenci překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace nebo zajistit rovné zacházení s různými typy akvizic. Podle jejího názoru je totiž zejména jasné, že společnosti, které se rozhodnou nabýt podíly v zahraničí, se nacházejí v odlišných právních a skutkových situacích, které odůvodňují odlišné daňové zacházení.

53 Navrhovatelka má na prvním místě za to, že Tribunál dospěl neprávem k závěru, že cílem daňového odpisu goodwillu je sblížit zdaňování goodwillu a jeho účtování bez ohledu na skutečnost, zda dotčený podnik nabude podíly v rezidentních nebo nerezidentních společnostech. Tribunál tím nejenom nevzal v potaz skutečný účel zdaňování goodwillu stanoveného sporným právním režimem, který spočívá v podpoře daňové neutrality odstraněním

překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace, ale rovněž nahradil odůvodnění sporného rozhodnutí vlastním odůvodněním, jelikož žádná část sporného rozhodnutí neobsahuje závěr v tomto smyslu.

54 Na druhém místě navrhovatelka tvrdí, že zdaňování a účtování goodwillu v případě akvizic spolu ve španělském právu sice souvisí, avšak zůstávají odlišná a řídí se odlišnými pravidly a kritérii.

55 Na třetím místě navrhovatelka uvádí, že Tribunál v bodech 103 a 104 napadeného rozsudku sám uznal, že účetní goodwill může vzniknout bez fúze, tedy aniž má takovéto účtování daňový účinek.

56 Na čtvrtém místě navrhovatelka připomíná, že v letech 2008 až 2015 španělské právo neumožňovalo účetní odpis goodwillu, zatímco provedení daňového odpisu goodwillu vzniklého fúzí bylo v každém případě povoleno. Podle navrhovatelky Tribunál v důsledku nesprávného posouzení cíle sledovaného sporným opatřením potvrdil rozhodnutí Komise identifikovat referenční systém v rámci zdaňování goodwillu, přičemž vyloučil, že by sporné opatření mohlo představovat takový systém.

57 Na pátém a posledním místě navrhovatelka tvrdí, že podniky, které nabývají podíly ve španělských společnostech, mohou nejenom svobodně uskutečnit podnikovou kombinaci s využitím daňového odpisu goodwillu, ale mohou využívat i další výhody, jako je přístup k režimu daňové integrace, které nejsou poskytnuty podnikům, které nabývají podíly v zahraničních společnostech. Navrhovatelka s odkazem na akvizice, které uskutečnila ve Spojených státech a v Peru, zdůrazňuje, že i kdyby se připustilo, že neexistují právní překážky ztěžující přeshraniční podnikovou kombinaci, pouhá skutečnost, že španělské a zahraniční společnosti mají odlišnou právní formu, je sama o sobě překážkou. Právní a skutková situace podniků, které nabývají podíly v rezidentních společnostech, se tedy liší od právní a skutkové situace podniků, které nabývají podíly v zahraničních společnostech, zejména pokud se jedná – tak jako v případě navrhovatelky – o společnosti z třetích zemí a o kontrolní podíly.

58 Komise jednak namítá nepřípustnost první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny v rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku, a jednak tvrdí, že tato část není opodstatněná. Komise uvádí, že na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelka, sporné opatření nemůže zajistit daňovou neutralitu a není přiměřené, neboť se vztahuje rovněž na nabývání menšinových přeshraničních podílů, která v žádném případě neumožňují uskutečnění přeshraniční podnikové kombinace. Tribunál tedy podle jejího názoru právem dospěl k závěru, že údajná existence překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace v Peru nebo ve Spojených státech není relevantní.

– *Závěry Soudního dvora*

59 Na úvod je třeba připomenout, že jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 39 tohoto rozsudku, navrhovatel může v kasačním opravném prostředku uplatnit důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku směřující ke zpochybnění jeho právní opodstatněnosti. Navrhovatelka tedy může zpochybnit zjištění Tribunálu shrnutá v bodě 52 tohoto rozsudku bez ohledu na okolnost, že v prvním stupni nerozvinula argumentaci specificky směřující ke zpochybnění sporného rozhodnutí v tomto bodě.

60 Kromě toho v rozsahu, v němž navrhovatelka kritizuje opodstatněnost závěru Tribunálu, který je uveden v bodě 108 napadeného rozsudku a podle kterého je „cílem zdaňování goodwillu zajistit určitou soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním“, je třeba mít za to, že zpochybňuje skutková zjištění Tribunálu, která vyplývají z jeho výkladu daňových a účetních zásad použitelných v oblasti goodwillu na základě španělského práva.

61 Podle ustálené judikatury přitom posouzení skutkového stavu a důkazů nepředstavuje, s výhradou případu zkreslování tohoto skutkového stavu a těchto důkazů, právní otázku, která by jako taková podléhala přezkumu Soudního dvora v rámci kasačního opravného prostředku. Pouze pokud Tribunál zjišťoval nebo posuzoval skutkový stav, je Soudní dvůr na základě článku 256 SFEU příslušný k výkonu přezkumu právní kvalifikace tohoto skutkového stavu a právních důsledků, které z něj Tribunál vyvodil (rozsudek ze dne 25. července 2018, Komise v. Španělsko a další, C-128/16 P, EU:C:2018:591, bod 31 a citovaná judikatura).

62 Proto pokud jde v rámci kasačního opravného prostředku o posouzení závěrů Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva, které v oblasti státních podpor představují posouzení skutkového stavu, je Soudní dvůr oprávněn pouze ověřit, zda nedošlo ke zkreslení tohoto práva. Naproti tomu, jelikož přezkum právní kvalifikace z hlediska ustanovení unijního práva, která byla tomuto vnitrostátnímu právu dána Tribunálem, v rámci kasačního opravného prostředku představuje právní otázku, spadá tento přezkum do pravomoci Soudního dvora [rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78 a citovaná judikatura].

63 Mimoto je třeba připomenout, že v rámci přezkumu legality podle článku 263 SFEU mají Soudní dvůr a Tribunál pravomoc rozhodovat o žalobách podaných pro nedostatek příslušnosti, pro porušení podstatných formálních náležitostí, pro porušení Smlouvy nebo jakéhokoli právního předpisu týkajícího se jejího provádění anebo pro zneužití pravomoci. Článek 264 SFEU stanoví, že je-li žaloba opodstatněná, je napadený akt prohlášen za od počátku neplatný. Soudní dvůr ani Tribunál tedy nemohou v žádném případě nahradit odůvodnění autora napadeného aktu vlastním odůvodněním (rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 141, a rozsudek ze dne 28. února 2013, Portugalsko v. Komise, C-246/11 P, nezveřejněný, EU:C:2013:118, bod 85). Soudní dvůr má tudíž v rámci kasačního opravného prostředku pravomoc ověřit, zda Tribunál takové nahrazení provedl, a dopustil se tak nesprávného právního posouzení.

64 Z toho plyne, že je přípustná argumentace uplatněná na podporu první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku, kterou navrhovatelka Tribunálu v podstatě vytýká, že odůvodnění obsažené ve sporném rozhodnutí nahradil svým vlastním odůvodněním, pokud jde o „cíl“, ve vztahu k němuž musí být proveden přezkum srovnatelnosti situací podniků, které mají prospěch z výhody vyplývající z použití sporného opatření, a situací podniků, které prospěch z této výhody nemají.

65 Navrhovatelka v tomto ohledu tvrdí, že se cíl „zajistit určitou soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním“, uvedený v bodě 108 napadeného rozsudku, nijak neodráží ve sporném rozhodnutí.

66 V projednávané věci je nutno konstatovat, že Komise v žádném bodě sporného rozhodnutí nezmínila jako cíl referenčního systému, jejž určila, zachování určité soudržnosti mezi zdaňováním a účtováním goodwillu.

67 Je pravda, že Tribunál potvrdil některá zjištění obsažená v tomto rozhodnutí, když uvedl, že se zdaňování goodwillu odvíjí od kritéria existence či neexistence podnikové kombinace (body 103 a 105 napadeného rozsudku), a s odkazem na body 28 a 123 odůvodnění tohoto rozhodnutí vysvětlil, že to je způsobeno skutečností, že po akvizici či vkladu všech aktiv nezávislých podniků nebo fúzi či rozdělení podniku se goodwill „uvede v účetnictví […] odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek [podniku vzniklého] podnikovou kombinací“ (bod 104 napadeného rozsudku). Stejně tak tvrzení, že se zdaňování goodwillu uskutečňuje „ve vazbě na účetní logiku“ (bod 103 napadeného rozsudku), navazuje na některé úvahy Komise obsažené ve sporném rozhodnutí, zejména v bodech 121 až 124 jeho odůvodnění.

68 Nicméně nezávisle na tomto rozhodnutí a na základě vlastního výkladu daňových a účetních pravidel použitelných na základě španělského práva dospěl Tribunál k závěru, že cílem pravidel o odpisu finančního goodwillu obsažených v zákoně o korporační dani, jak je schválen královským legislativním nařízením 4/2004, je zajistit soudržnost mezi zdaňováním a účtováním goodwillu a že z hlediska tohoto cíle je situace podniků, které investují do španělských společností, srovnatelná se situací podniků, které investují do nerezidentních společností.

69 Tribunál se tedy tím, že nahradil odůvodnění uvedené ve sporném rozhodnutí vlastním odůvodněním, dopustil nesprávného právního posouzení.

70 Je však třeba přezkoumat, zda by navzdory nesprávnému právnímu posouzení, kterého se dopustil Tribunál, neměla být druhá výtka jediného žalobního důvodu uplatněného navrhovatelkou před Tribunálem, v části, v níž vytýkala Komisi, že neprokázala, že nabytí podílů v rezidentních společnostech a v nerezidentních společnostech byla srovnatelná z hlediska cíle daňové neutrality, jejž sporné opatření sleduje, v každém případě zamítnuta.

71 Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že pokud odůvodnění rozsudku Tribunálu vykazuje porušení unijního práva, ale výrok se jeví jako opodstatněný z jiných právních důvodů, nemůže takové porušení vést ke zrušení tohoto rozsudku (rozsudek ze dne 30. září 2003, Biret International v. Rada, C-93/02 P, EU:C:2003:517, bod 60 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 14. října 2014, Buono a další v. Komise, C-12/13 P a C-13/13 P, EU:C:2014:2284, bod 62 a citovaná judikatura).

72 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s judikaturou uvedenou v bodě 31 tohoto rozsudku, na kterou Tribunál právem odkázal v bodě 130 napadeného rozsudku, musí být přezkum srovnatelnosti, který je třeba provést ve druhé fázi analýzy selektivity, proveden ve vztahu k cíli referenčního systému, a nikoli k cíli sporného opatření.

73 Jak již Soudní dvůr rozhodl, lze takové opatření, jako je sporné opatření, jehož cílem je zvýhodnit vývoz, považovat za selektivní, pokud z něj mají prospěch podniky, které provádějí přeshraniční transakce, konkrétně investiční transakce, na úkor ostatních podniků, které provádějí transakce stejné povahy v tuzemsku a s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu se přitom nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek WDFG, bod 119).

74 V projednávané věci přitom Tribunál v bodě 109 napadeného rozsudku právem konstatoval, že se podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nacházejí s ohledem na cíl, který sleduje zdaňování goodwillu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech. Vzhledem k tomu, že podniky, které nabývají menšinové přeshraniční podíly, mohou být příjemci sporného opatření, i když nejsou dotčeny

údajnými překážkami podnikové kombinace, na které odkazuje navrhovatelka, nelze totiž tvrdit, že se příjemci dotčeného opatření z důvodu těchto překážek nacházejí v odlišné právní a skutkové situaci než podniky, na které se vztahuje obvyklý daňový režim.

75 Vzhledem k těmto úvahám je třeba dospět k závěru, že navzdory nesprávnému právnímu posouzení, kterého se Tribunál dopustil tím, že v rámci přezkumu určení cíle referenčního systému nahradil odůvodnění obsažené ve sporném rozhodnutí vlastním odůvodněním, musí být první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku zamítnuta jako neopodstatněná.

*K druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku*

– *Argumentace účastnic řízení*

76 Navrhovatelka tvrdí, že Tribunál neprávem odmítl možnost považovat sporné opatření za samostatný referenční systém s odkazem zejména na stanovisko generálního advokáta Warnera ve věci Itálie v. Komise (173/73, dále jen „stanovisko generálního advokáta Warnera“, EU:C:1974:52, s. 728). Na rozdíl od toho, jak Tribunál rozhodl v bodě 124 napadeného rozsudku, totiž toto opatření nemá vyřešit konkrétní problém daného průmyslového odvětví, ale vztahuje se na všechny podniky podléhající korporační dani.

77 Podle navrhovatelky se Tribunál rovněž dopustil pochybení, když sporné opatření nepovažoval za opatření obecné povahy, které má hospodářským subjektům nabídnout praktické řešení spočívající v postavení daňového zacházení s přeshraničními transakcemi na roveň daňovému zacházení, které je v čl. 89 odst. 3 a čl. 11 odst. 4 zákona o korporační dani stanoveno pro vnitrostátní transakce, aby podniky přijímaly investiční rozhodnutí na základě ekonomických, a nikoli daňových kritérií. Toto opatření je totiž zjevně opatřením obecné hospodářské politiky, které má chránit zásadu daňové neutrality. Podpůrně navrhovatelka tvrdí, že toto opatření je s ohledem na zásadu daňové neutrality odůvodněno logikou daňového systému.

78 Komise navrhuje, aby byla druhá část druhého důvodu kasačního opravného prostředku zamítnuta. Komise zaprvé namítá nepřípustnost této části, neboť je v ní uplatněna výtka, která nebyla uplatněna v rámci řízení o žalobě navrhovatelky před Tribunálem. Zadruhé má Komise za to, že uvedená část je v každém případě neopodstatněná. Na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelka, sporné opatření nezajišťuje daňovou neutralitu, neboť stanoví příznivější podmínky pro odpis goodwillu při nabývání podílů v zahraničních podnicích než při nabývání podílů v tuzemských podnicích. V případě nabytí podílů v zahraničních podnicích je totiž odpis goodwillu vázán na splnění jediné podmínky, a to nabytí 5% podílu na základním kapitálu nabytého podniku, zatímco v případě nabytí podílů v tuzemských podnicích je vyžadováno také vytvoření podnikové kombinace.

– *Závěry Soudního dvora*

79 Nejprve je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti, kterou Komise vznesla proti druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku. Jak totiž vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 39 tohoto rozsudku, účastník řízení je oprávněn uplatnit důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku, které směřují k právní kritice jeho opodstatněnosti. Je tedy přípustné, aby navrhovatelka zpochybnila zjištění Tribunálu bez ohledu na okolnost, že v prvním stupni nerozvinula argumentaci specificky směřující ke zpochybnění sporného rozhodnutí v tomto bodě.

80 Pokud jde o opodstatněnost argumentace navrhovatelky, je třeba konstatovat, že Tribunál vyloučil, že by sporné opatření mohlo samo o sobě představovat samostatný referenční systém. Tribunál zejména v bodech 113 až 119 napadeného rozsudku připomněl podmínky požadované k tomu, aby daňové opatření mohlo tvořit vlastní referenční rámec, a poté v bodě 120 uvedeného rozsudku konstatoval, že toto opatření představuje pouze zvláštní způsob uplatnění širší daně, a sice korporační daně, a tudíž nezavádí jasně vymezený daňový režim.

81 Tribunál v tomto ohledu v bodě 121 napadeného rozsudku správně uvedl, že uvedené opatření nezavedlo – jak uvedla Komise v bodě 124 odůvodnění sporného rozhodnutí – nové samostatné obecné pravidlo pro odpis goodwillu, nýbrž „výjimku z obecného pravidla“, podle něhož mohou k odpisu goodwillu vést pouze podnikové kombinace, přičemž účelem této výjimky je podle Španělského království napravit nepříznivé účinky nabývání podílů v zahraničních společnostech, k nimž by vedlo obecné pravidlo.

82 Z napadeného rozsudku tudíž vyplývá, že se Tribunál na podporu svého závěru, že se referenční systém nemohl omezit pouze na sporné opatření, neopíral pouze o okolnost, že toto opatření, podobně jako opatření dotčené ve věci, v níž bylo vydáno stanovisko generálního advokáta Warnera, mělo sledovat konkrétní cíl, a tedy vyřešit konkrétní problém. Z toho plyne, že argumenty navrhovatelky, které mají za cíl jednak zpochybnit připodobnění projednávané věci k věci, která je předmětem stanoviska generálního advokáta Warnera, a jednak prokázat, že cílem sporného opatření je ochrana zásady daňové neutrality, a nikoli řešení konkrétního problému, nejsou způsobilé vyvrátit sled úvah Tribunálu, a jsou tudíž irelevantní.

83 V každém případě je třeba připomenout, že pouhá okolnost, že sporné opatření má obecnou povahu, jelikož *a priori* může svědčit všem podnikům podléhajícím korporační dani, nevylučuje, že toto opatření může mít selektivní povahu. Jak již totiž Soudní dvůr judikoval ohledně takového vnitrostátního opatření poskytujícího obecné daňové zvýhodnění, jako je sporné opatření, je podmínka selektivity splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se toto opatření odchyluje od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě, a ve svých konkrétních důsledcích tak vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, přestože se subjekty, které mají z daňového zvýhodnění prospěch, a subjekty, které z něj prospěch nemají, nacházejí s ohledem na cíl uvedeného daňového režimu ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek WDFG, bod 67).

84 Vzhledem ke všem těmto úvahám musí být druhá část druhého důvodu kasačního opravného prostředku zamítnuta jako irelevantní a každopádně neopodstatněná.

*K třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku*

– *Argumentace účastnic řízení*

85 Navrhovatelka tvrdí, že i kdyby byl referenční systém vymezen správně, Tribunál se tím, že v bodě 134 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že sporné opatření zavedlo výjimku z obecného vnitrostátního režimu jakožto referenčního rámce, dopustil nesprávného právního posouzení. Podle navrhovatelky totiž nic neumožňuje dospět k takovému závěru, jelikož podniky, které nabývají podíly v zahraničí, a podniky, které je nabývají v rezidentních společnostech, se z důvodu existence překážek ztěžujících přeshraniční kombinace nenacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

86 Komise navrhuje, aby byla třetí část druhého důvodu kasačního opravného prostředku zamítnuta. Zaprvé namítá nepřípustnost této části z důvodu, že je v ní uplatněna výtka, která nebyla uplatněna v rámci řízení o žalobě navrhovatelky před Tribunálem. Zadruhé má Komise za to, že uvedená část je každopádně neopodstatněná.

– *Závěry Soudního dvora*

87 Nejprve je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí proti třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku. Jak totiž vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 39 tohoto rozsudku, účastník řízení je oprávněn uplatnit důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku, které směřují k právní kritice jeho opodstatněnosti. Je tedy přípustné, aby navrhovatelka zpochybnila zjištění Tribunálu bez ohledu na okolnost, že v prvním stupni nerozvinula argumentaci specificky směřující ke zpochybnění sporného rozhodnutí v tomto bodě.

88 Pokud jde o opodstatněnost argumentace navrhovatelky, je třeba uvést, že Tribunál odmítl relevanci případné existence překážek ztěžujících přeshraniční kombinace pro účely přezkumu srovnatelnosti mezi podniky, které nabývají podíly ve společnostech usazených ve Španělsku, a podniky, které nabývají podíly v zahraničních společnostech, na základě úvah uvedených v bodech 128 až 133 napadeného rozsudku.

89 V tomto ohledu Tribunál v bodech 128 až 130 napadeného rozsudku právem zdůraznil, že pro účely srovnání, které je třeba provést během druhé fáze analýzy selektivity, je třeba zohlednit cíl sledovaný nikoli dotyčným opatřením, ale obecným nebo obvyklým daňovým systémem použitelným v dotyčném členském státě. Tribunál se rovněž nedopustil pochybení, když v bodech 130 až 133 napadeného rozsudku uvedl, že případná existence překážek ztěžujících přeshraniční kombinace je v rámci přezkumu druhé fáze analýzy selektivity irelevantní, jelikož tato okolnost nesouvisí s cílem sledovaným referenčním režimem a souvisí spíše s cílem sporného opatření.

90 Je přitom nutno konstatovat, že třetí část druhého důvodu kasačního opravného prostředku se nijak netýká tohoto odůvodnění napadeného rozsudku, ale směřuje pouze ke zpochybnění bodu 134 uvedeného rozsudku, ve kterém byl Tribunál „pro úplnost“ toho názoru, že Komise měla právem za to, že sporné opatření zavádí odchylku od obvyklého nebo referenčního režimu.

91 Vzhledem k tomu, že argumentace navrhovatelky tak směřuje proti podpůrnému odůvodnění napadeného rozsudku, musí být prohlášena za irelevantní. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že v rámci řízení o kasačním opravném prostředku je důvod kasačního opravného prostředku směřující proti podpůrnému odůvodnění dotčeného rozsudku, jehož výrok je právně dostatečně založen na jiných důvodech, irelevantní, a musí být tedy zamítnut (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. března 2011, Anheuser-Busch v. Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, bod 211 a citovaná judikatura).

92 S ohledem na výše uvedené musí být třetí část druhého důvodu kasačního opravného prostředku rovněž zamítnuta jako irelevantní.

*Ke čtvrté části druhého důvodu kasačního opravného prostředku*

– *Argumentace účastnic řízení*

93 Ve čtvrté části druhého důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka zpochybňuje bod 155 napadeného rozsudku, ve kterém Tribunál na základě analýzy provedené v bodech 147 až 154 uvedeného rozsudku dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že z výhody vyplývající ze sporného opatření mají prospěch podniky, které jsou předmětem rozdílného zacházení, jež mělo toto opatření odstranit, a v důsledku toho nebyly prokázány „neutralizační účinky“ uvedeného opatření. Podle navrhovatelky by bez úpravy provedené tímto opatřením byla zásada daňové neutrality porušena z důvodu přetrvávání situací, ve kterých překážky ztěžující nabývání podílů v zahraničních společnostech brání odpisu goodwillu za stejných podmínek, jakým podléhá nabývání podílů v rezidentních společnostech. Pokud jde o existenci překážek fúzím s americkými a peruánskými společnostmi, navrhovatelka odkazuje na skutečnosti, které již uvedla v žalobě podané k Tribunálu. Pokud jde o zjištění Tribunálu v bodě 154 napadeného rozsudku, že Španělské království neprokázalo, „že podniky, které hodlají provádět přeshraniční fúze, a nemohou tak činit z důvodu zejména právních překážek ztěžujících podnikovou kombinaci, alternativně nabývají podíly v nerezidentních společnostech nebo si přinejmenším zachovávají podíly, které již vlastní“, navrhovatelka tvrdí, že takové kritérium, které není uvedeno ve sporném rozhodnutí, představuje další nahrazení odůvodnění tohoto rozhodnutí ze strany Tribunálu.

94 Komise navrhuje, aby byla čtvrtá část druhého důvodu kasačního opravného prostředku zamítnuta. Zaprvé namítá nepřípustnost této části z důvodu, že je v ní uplatněna výtka, která nebyla uplatněna v rámci řízení o žalobě navrhovatelky před Tribunálem. Zadruhé má Komise za to, že uvedená část je každopádně neopodstatněná.

– *Závěry Soudního dvora*

95 Nejprve je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí proti čtvrté části druhého důvodu kasačního opravného prostředku. Jak totiž vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 39 tohoto rozsudku, účastník řízení je oprávněn uplatnit důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku, které směřují k právní kritice jeho opodstatněnosti. Je tedy přípustné, aby navrhovatelka zpochybnila zjištění Tribunálu bez ohledu na okolnost, že v prvním stupni nerozvinula argumentaci specificky směřující ke zpochybnění sporného rozhodnutí v tomto bodě.

96 Pokud jde o opodstatněnost této části, která se týká třetí fáze přezkumu selektivity, který Tribunál provedl v bodech 135 až 169 napadeného rozsudku, je v této části Tribunálu vytýkáno, že nezohlednil skutečnost, že sporné opatření má zajistit dodržování zásady daňové neutrality.

97 Tribunál v tomto ohledu v bodě 139 napadeného rozsudku uvedl, že Španělské království může užitečně vycházet ze zásady daňové neutrality pro účely odůvodnění rozlišování, které sporné opatření zavedlo mezi nabýváním podílů v rezidentních společnostech a nabýváním podílů v nerezidentních společnostech.

98 Tribunál měl však za to, že z písemností ve spise nevyplývá, že odchylka zavedená sporným opatřením je odůvodněná z hlediska zásady daňové neutrality, a to ze dvou samostatných důvodů uvedených v bodech 145 až 165 napadeného rozsudku.

99 Zaprvé Tribunál na základě konstatování, že sporné opatření bylo nutně založeno na předpokladu, který je připomenut v bodě 149 napadeného rozsudku a podle kterého podniky, které hodlají provést přeshraniční fúze a které tak nemohou učinit z důvodu překážek ztěžujících podnikové kombinace, alternativně nabývají podíly v nerezidentních společnostech nebo si přinejmenším zachovávají podíly, které již vlastní, dospěl k závěru, že Španělské království, které mělo odůvodnit odchylku od referenčního systému zavedenou sporným opatřením, neprokázalo opodstatněnost takového předpokladu. Tribunál měl v podstatě v bodech 152 až 154 napadeného rozsudku za to, že vzhledem k tomu, že nabývání podílů je transakcí, která se liší od fúze a nepředstavuje její alternativu, sporné opatření skutečně poskytlo výhodu společnostem, které chtěly investovat do zahraničních společností, ale jejichž cílem nebylo nutně uskutečnění fúze, tedy společnostem odlišným od těch, které podle tvrzení Španělského království nesly nepříznivé důsledky obecných pravidel pro odpis goodwillu. Tribunál z toho v bodě 155 daného rozsudku dovodil, že „neutralizační účinky“ sporného opatření nebyly prokázány.

100 Zadruhé Tribunál v bodech 157 až 165 napadeného rozsudku uvedl, že i kdyby mělo sporné opatření za následek neutralizaci údajně penalizujících účinků obvyklého režimu souvisejících s existencí překážek ztěžujících přeshraniční fúze, toto opatření je nepřiměřené, a tedy neodůvodněné.

101 Vzhledem k tomu, že argumentace navrhovatelky v rámci čtvrté části druhého důvodu kasačního opravného prostředku se netýká úvah uvedených v rámci druhého důvodu, který vedl Tribunál k závěru, že Komise nepochybila, když měla za to, že Španělské království neodůvodnilo rozlišování zavedené sporným opatřením, nemůže vést ke zrušení napadeného rozsudku. Jak bylo totiž připomenuto v bodě 91 tohoto rozsudku, podle ustálené judikatury platí, že v rámci řízení o kasačním opravném prostředku je důvod kasačního opravného prostředku směřující proti podpůrnému odůvodnění napadeného rozsudku, jehož výrok je právně dostatečně založen na jiných důvodech, irelevantní, a musí být tedy zamítnut.

102 Ani argumentace, že Tribunál nahradil odůvodnění, když v bodě 154 napadeného rozsudku odkázal na úvahy, které nejsou uvedeny ve sporném rozhodnutí, nemůže obstát. I když je pravda, že úvahy Tribunálu nejsou formulovány stejně jako úvahy uvedené ve sporném rozhodnutí, jsou v souladu s *ratio decidendi* sporného rozhodnutí a s přístupem Komise při učinění závěru o nesoudržnosti a nepřiměřenosti sporného opatření ve vztahu k tvrzenému cíli neutralizace nepříznivých účinků obvyklého režimu odpisu goodwillu pro podniky, které nabývají podíly v zahraničních společnostech a nemohou uskutečnit přeshraniční fúze.

103 S ohledem na tyto úvahy je třeba čtvrtou část druhého důvodu kasačního opravného prostředku zamítnout jako irelevantní, a tudíž zamítnout tento důvod kasačního opravného prostředku v plném rozsahu.

104 Z výše uvedeného vyplývá, že projednávaný kasační opravný prostředek musí být zamítnut.

## K nákladům řízení

105 Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora platí, že není-li kasační opravný prostředek opodstatněný, rozhodne Soudní dvůr o nákladech řízení. Podle čl. 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 uvedeného jednacího řádu, se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

106 Vzhledem k tomu, že Komise v projednávané věci požadovala náhradu nákladů řízení a navrhovatelka neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů souvisejících s projednávaným kasačním opravným prostředkem a s řízením před Tribunálem.

107 Podle čl. 140 odst. 1 jednacího řádu, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 tohoto jednacího řádu, členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Spolková republika Německo, která byla vedlejší účastnicí v řízení před Tribunálem a účastnila se řízení před Soudním dvorem, proto ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

**1) Kasační opravný prostředek se zamítá.**

**2) Společnosti Sigma Alimentos Exterior SL se ukládá náhrada nákladů řízení.**

**3) Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy