



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 korporální 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 spojených věcech C-53/19 P a C-65/19 P,

jejichž předmětem jsou dva kasační opravné prostředky na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podané dne 25. a 29. ledna 2019,

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

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

zastoupené J. L. Buendía Sierrou, E. Abad Valdenebrem, R. Calvo Salinerem a A. Lamadridem de Pablo, abogados (C-53/19 P),

Španělské království, zastoupené původně A. Rubio Gonzálezem a A. Sampol Pucurullem, poté S. Centeno Huerta a S. Jiménez Garcíou, jako zmocněnci (C-65/19 P),

účastníci řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelé),

přičemž dalšími účastníky řízení jsou:

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

žalovaná v prvním stupni,

Spolková republika Německo, zastoupená J. Möllerem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,

Irsko,

vedlejší účastníci řízení v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

* Jednací jazyk: španělština.

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,

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 ve věci C-53/19 P se Banco Santander SA (dále jen „společnost Santander“) a Santusa Holding SL (dále jen „společnost Santusa“) domáhají zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 15. listopadu 2018, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11 RENV, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2018:787), kterým Tribunál zamítl jejich žalobu 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“).
- 2 Kasačním opravným prostředkem ve věci C-65/19 P se Španělské království domáhá zrušení téhož rozsudku.

I. Skutečnosti předcházející sporu

- 3 Skutečnosti předcházející sporu, jež Tribunál vylíčil v bodech 1 až 12 napadeného rozsudku, lze shrnout následovně.
- 4 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“).
- 5 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.

- 6 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 podílů 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 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.
- 8 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.
- 9 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 stanovila, že Španělské království nazpět získá poskytnuté podpory (článek 4)).

II. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

- 10 Návrhem došlým soudní kanceláři Tribunálu dne 29. července 2011 podaly společnosti Santander a Santusa žalobu znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 a podpůrně článku 4 sporného rozhodnutí.
- 11 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. Tribunál rovněž zrušil rozhodnutí ze dne 28. října 2009 rozsudkem ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 12 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). Uvedený 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, jež Komise podala proti rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939).
- 13 Společnosti Santander a Santusa, podporované Spolkovou republikou Německo, Irskem a Španělským královstvím, navrhovaly, aby byl kasační opravný prostředek zamítnut.
- 14 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 WDFG“, EU:C:2016:981), 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 že Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království ponесou vlastní náklady řízení.

- 15 Rozhodnutím předsedy devátého rozšířeného senátu Tribunálu ze dne 8. prosince 2017 byly po vyslechnutí účastníků řízení věci T-219/10 RENV, World Duty Free Group v. Komise, a T-399/11 RENV, Banco Santander a Santusa v. Komise, v souladu s článkem 68 jednacího řádu Tribunálu spojeny pro účely ústní části řízení.
- 16 Napadeným rozsudkem Tribunál žalobu společností Santander a Santusa zamítl.
- 17 Tribunál zamítl všechny tři žalobní důvody dovolávané společnostmi Santander a Santusa, z nichž první vycházel z neselektivnosti sporného opatření (body 29 až 232 napadeného rozsudku), druhý z pochybení při identifikaci příjemce sporného opatření (body 233 až 254 napadeného rozsudku) a třetí z porušení zásady ochrany legitimního očekávání (body 255 až 349 napadeného rozsudku).
- 18 Pokud jde konkrétně o první žalobní důvod, Tribunál zaprvé 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 78 až 90 napadeného rozsudku).
- 19 Zadruhé Tribunál zkoumal sporné opatření pomocí metody třífázové analýzy selektivity vnitrostátního daňového opatření popsané v bodech 61 a 62 napadeného rozsudku, a sice nejprve identifikoval obecný nebo „obvyklý“ daňový režim použitelný v dotčeném 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.
- 20 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 93 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 117 až 123 napadeného rozsudku). Tribunál se tak neztotožnil s myšlenkou, že sporné opatření představuje samostatný referenční systém (body 127 až 141 napadeného rozsudku), a proto zamítl výtku vycházející z existence překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace (body 122, 139 a 142 napadeného rozsudku).
- 21 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 143 až 165 napadeného rozsudku).

- 22 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 166 až 231 napadeného rozsudku).

III. Návrhová žádání účastníků řízení a řízení před Soudním dvorem

- 23 Společnosti Santander a Santusa kasačním opravným prostředkem (věc C-53/19 P) navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek,
 - vyhověl jejich žalobě na neplatnost a s konečnou platností zrušil sporné rozhodnutí a
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 24 Španělské království kasačním opravným prostředkem (věc C-65/19 P) navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek,
 - zrušil čl. 1 odst. 1 sporného rozhodnutí v rozsahu, v němž kvalifikuje sporné opatření jako státní podporu, a
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 25 Spolková republika Německo navrhuje, aby Soudní dvůr kasačním opravným prostředkům vyhověl.
- 26 Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:
- kasační opravné prostředky zamítl a
 - uložil navrhovatelům náhradu nákladů řízení.
- 27 Rozhodnutím ze dne 22. března 2019 byly věci C-53/19 P a C-65/19 P spojeny pro účely písemné části řízení a rozhodnutím ze dne 2. června 2020 byly uvedené věci spojeny pro účely ústní části řízení a rozsudku.

IV. Ke kasačním opravným prostředkům

- 28 Společnosti Santander a Santusa a Španělské království (dále jen společně „navrhovatelé“) uplatňují každý na podporu svého kasačního opravného prostředku jediný důvod, vycházející z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud jde o podmínku týkající se selektivity. V podstatě Tribunálu vytýkají, že se v řadě ohledů dopustil nesprávného právního posouzení při použití metody třífázové analýzy stran selektivnosti daňových opatření, jak byla zakotvena v ustálené judikatuře Soudního dvora.
- 29 Spolková republika Německo se v podstatě ztotožňuje se stanoviskem zastávaným navrhovateli, 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.

- 30 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).
- 31 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).
- 32 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 projednávaných kasačních opravných prostředků, 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).
- 33 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).
- 34 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).
- 35 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).
- 36 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).

- 37 Ve světle těchto úvah je třeba přezkoumat jednotlivé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného navrhovateli.
- 38 Jediný důvod kasačního opravného prostředku uplatněný společnostmi Santander a Santusa se dělí na šest částí, které se v podstatě týkají zaprvé definice referenčního systému, zadruhé určení cíle tohoto systému, který má být výchozím bodem pro srovnání prováděné ve druhé fázi analýzy selektivity, zatřetí otázky, komu přísluší důkazní břemeno, začtvrté dodržení zásady proporcionality, zapáté existence příčinné souvislosti mezi nemožností fúzovat v zahraničí a nabýváním podílů v zahraničí a zašesté přezkumu dělitelnosti sporného opatření v závislosti na procentní míře kontroly.
- 39 Pokud jde o jediný důvod kasačního opravného prostředku uplatněný Španělským královstvím, ten sestává ze čtyř částí. Tyto části se týkají zaprvé určení referenčního rámce, zadruhé úvahy, že zdaňování finančního goodwillu nemůže být obecným opatřením nebo samostatným referenčním rámcem, zatřetí vymezení cíle tohoto referenčního rámce a srovnání situací vyžadovaného rozsudkem WDFG a začtvrté otázky, komu v projednávané věci přísluší důkazní břemeno stran prvků tvořících uvedený referenční rámec.
- 40 Vzhledem k tomu, že se výtky formulované v rámci první až čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a výtky předložené na podporu čtyř částí jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím do značné míry shodují či překrývají, budou tyto výtky zkoumány společně.

A. K první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a k první a druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím, vycházejícím z pochybení při určování referenčního systému

1. Argumentace účastníků řízení

- 41 Společnosti Santander a Santusa tvrdí, že se Tribunál dopustil řady pochybení při určování referenčního systému.
- 42 Společnosti Santander a Santusa předně uvádí, že Tribunál použil referenční systém odlišný od referenčního systému definovaného sporným rozhodnutím, neboť popsal referenční systém tohoto rozhodnutí jako „zdaňování goodwillu“ a neomezil tento rámec na „zdaňování pouze finančního goodwillu“ (body 93 a 141 napadeného rozsudku). Podle názoru společností Santander a Santusa se oba tyto „výrazy“ vztahují k věcně odlišným přístupům. Společnosti Santander a Santusa mají za to, že se Tribunál tím, že nahradil odůvodnění uvedené ve sporném rozhodnutí vlastním odůvodněním a vyplnil jím mezeru v odůvodnění sporného rozhodnutí, dopustil nesprávného právního posouzení, které je způsobilé vést ke zrušení napadeného rozsudku.

- 43 Dále se společnosti Santander a Santusa domnívají, že Tribunál na základě analýzy v bodech 127 až 141 napadeného rozsudku neodůvodněně vyloučil myšlenku, že by sporné opatření mohlo představovat samostatný referenční systém. Tribunál v tomto ohledu nejen že nahradil sled úvah obsažený ve sporném rozhodnutí vlastními úvahami v tom směru, že toto rozhodnutí vycházelo pouze z neexistence překážek přeshraničním fúzím, ale navíc provedl i právně chybný přezkum. Sled úvah Tribunálu totiž mimo jiné činí definici referenčního rámce závislou na použité legislativní technice.
- 44 A konečně se společnosti Santander a Santusa domnívají, že referenční rámec byl Tribunálem v napadeném rozsudku každopádně vymezen svévolně a vychází ze záměny mezi výjimkou a obecným pravidlem. Konkrétně společnosti Santander a Santusa uvádí, že z ničeho nelze usuzovat, z jakých důvodů Tribunál rozhodl, že sledovaným cílem je pouze „zajistit určitou soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním“ (bod 122 napadeného rozsudku). Tribunál podle společností Santander a Santusa ani nevysvětlil, proč uvedl, že neexistence pravidla, které by bránilo odpisu finančního goodwillu v případě tuzemské akvizice, není ničím jiným než „obecným pravidlem“ širokého referenčního systému, jež vymezil (bod 136 napadeného rozsudku). Společnosti Santander a Santusa zejména s odkazem na přístup zvolený ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505), v němž Soudní dvůr rozhodl, že nelze mít za to, že opatření dotčené v uvedené věci představuje výjimku z obecného pravidla, uvádí, že referenční rámec byl v projednávaném případě vymezen zužujícím způsobem, takže napadený rozsudek musí být zrušen.
- 45 Také Španělské království má za to, že se Tribunál v mnoha ohledech dopustil nesprávného právního posouzení při určování referenčního systému.
- 46 Španělské království na prvním místě zdůrazňuje, že určení referenčního systému, které je podle jeho názoru výchozím bodem každé analýzy týkající se selektivity, je právní otázkou, která podléhá přezkumu Soudním dvorem. Konkrétně se Španělské království zaměřuje na body 93 a 141 napadeného rozsudku a má za to, že Tribunál vycházel z referenčního rámce, který se liší od referenčního rámce zvoleného ve sporném rozhodnutí, a to z širšího rámce, než jaký zvolila Komise.
- 47 Na druhém místě se Španělské království domnívá, že napadený rozsudek je stižen nesprávným právním posouzením i v tom, že Tribunál měl za to, že zdanění finančního goodwillu nemůže být opatřením obecné povahy nebo představovat samostatný referenční rámec. Z tohoto hlediska tento členský stát výslovně odkazuje na body 96, 104, 105, 107, 123, 126 a 139 až 142 napadeného rozsudku, ve kterých Tribunál odmítl argument založený na existenci překážek ztěžujících přeshraniční kombinace, když se dovolával důvodů, mimochodem nepřesvědčivých, které ze sporného rozhodnutí nijak nevyplývají.
- 48 Španělské království v této souvislosti tvrdí, že určení referenčního rámce Tribunálem je chybné ze čtyř důvodů.
- 49 Zaprvé se napadený rozsudek opírá pouze o legislativní techniku, což, jak vyplývá z judikatury, není vhodný způsob pro vymezení selektivní povahy opatření. Tribunál tak podle Španělského království neprávem uvedl, že cíl opatření je vymezen nezbytností zajistit přiměřenou soudržnost mezi daňovým pravidlem a účetním pravidlem (body 117, 119 a 122 napadeného rozsudku).

- 50 Zadruhé měl Tribunál na základě chybné analýzy cíle sporného opatření uvedené v bodech 117 až 123 napadeného rozsudku rovněž neprávem za to, že daňová právní úprava týkající se dotčeného finančního goodwillu má za cíl vyřešit „konkrétní problém“. Na rozdíl od toho, k čemu Tribunál dospěl, nesměřují daňové právní předpisy dotčené v projednávané věci podle Španělského království k vyřešení specifického problému, ale k zajištění plného účinku zásady daňové neutrality tím, že je dbáno na to, aby investiční rozhodnutí byla založena na hospodářských hlediscích, a nikoli na daňových kritériích. Španělské království se domnívá, že Tribunál měl v této souvislosti ověřit, zda Komise ve sporném rozhodnutí odůvodněně a soudržně odmítla referenční rámec navržený španělskými orgány a zúčastněnými stranami, zejména s ohledem na skutkové i právní překážky přeshraničním fúzím. Během tohoto přezkumu měl Tribunál rovněž posoudit, zda Komise navzdory výslovným informacím formulovaným Soudním dvorem v bodě 123 rozsudku WDFG a v jeho ustálené judikatuře nejednala v rozporu s kritérii uvedenými v článku 107 SFEU, když neporovnála skutkové a právní situace z hlediska cíle sporného opatření.
- 51 Zatřetí Španělské království zdůrazňuje, že sporné opatření – které mělo dosáhnout souladu se zásadou daňové neutrality, bylo otevřeno všem odvětvím a mohlo být uplatněno bez jakékoli povinnosti minimální investice – nemá žádnou spojitost s opatřením, o které šlo ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 2. července 1974, *Itálie v. Komise* (173/73, EU:C:1974:71), a v níž byla podmínka specifičnosti, která je základem kritéria selektivity, vymezena právě řadou skutečností.
- 52 Začtvrté má Španělské království za to, že přístup zvolený Tribunálem by měl za následek nutnost přehodnotit závěry, které Soudní dvůr učinil stran některých daňových opatření, jejichž cílem bylo rovněž vyřešit specifické problémy, avšak nebyla považována za státní podpory.
- 53 Komise s argumentací navrhovatelů nesouhlasí. Primárně má za to, že předložené argumenty jsou v zásadě nepřijatelné, jelikož žaloba před Tribunálem neobsahovala žádnou výtku vycházející z existence pochybení při určování referenčního systému. Umožnit navrhovatelům vznést v rámci kasačního opravného prostředku nové argumenty by znamenalo, že by jim byla dána možnost předložit Soudnímu dvoru spor širšího rozsahu než spor, který projednával Tribunál. Podpůrně Komise tvrdí, že argumentace navrhovatelů je neopodstatněná. Komise uvádí, že na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelé, totiž Tribunál zaprvé odkázal na stejný referenční systém, jaký byl identifikován ve sporném rozhodnutí, zadruhé nelze sporné opatření považovat za samostatný referenční systém a zatřetí je napadený rozsudek odůvodněn právně dostačujícím způsobem.

2. Závěry Soudního dvora

a) K přípustnosti

- 54 Pokud jde o přípustnost argumentů a skutečností předložených na podporu přezkoumávaných částí, kterou Komise zpochybňuje z důvodu údajné novosti argumentů předložených na podporu tvrzení navrhovatelů týkajících se určení referenčního rámce, je třeba připomenout, že podle čl. 170 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora nesmí kasační opravný prostředek měnit předmět sporu před Tribunálem.
- 55 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, jakož i citovaná judikatura).

- 56 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).
- 57 V projednávané věci z bodů 93 až 142 napadeného rozsudku vyplývá, že Tribunál přezkoumal, zda Komise správně identifikovala referenční daňový režim v rámci první fáze analýzy selektivity. Za těchto okolností je přípustné, aby navrhovatelé ve fázi kasačního opravného prostředku zpochybnili odůvodnění napadeného rozsudku týkající se této první fáze bez ohledu na okolnost, že v prvním stupni nerozvinuli argumentaci specificky směřující ke zpochybnění sporného rozhodnutí v tomto bodě.
- 58 Kromě toho, jak uvedl generální advokát v bodě 35 svého stanoviska ve spojených věcech World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:51), je nutno konstatovat, že argumenty předložené navrhovateli – které každopádně nemohly být vzneseny před Tribunálem – obsahují přesnou a podrobnou kritiku odůvodnění napadeného rozsudku a směřují do značné míry ke zpochybnění toho, že Tribunál dodržel meze a podmínky výkonu soudního přezkumu.
- 59 Vzhledem k těmto úvahám jsou první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a první a druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím přípustné.

b) K věci samé

- 60 Určení referenčního rámce je v případě daňových opatření zvláště důležité, jelikož existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění. Vymezení okruhu podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci tak závisí na předchozí definici právního režimu, s ohledem na jehož cíl musí být případně zkoumána srovnatelnost skutkové a právní situace podniků zvýhodněných dotčeným opatřením a podniků, které zvýhodněny nejsou [rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 55 a 60, a ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 88 a 89].
- 61 Pro účely posouzení selektivní povahy daňového opatření s obecnou působností je tedy důležité, aby byl obecný daňový režim nebo referenční systém použitelný v dotyčném členském státě správně identifikován v rozhodnutí Komise a přezkoumán soudem, u něhož byla tato identifikace zpochybněna. Vzhledem k tomu, že určení referenčního systému představuje výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity režimu podpory, postihuje pochybení, k němuž došlo při tomto určení, nutně celou analýzu podmínky týkající se selektivity [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107, a ze dne 16. března 2021, Komise v. Polsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 46].

- 62 V této souvislosti je třeba nejprve upřesnit, že určení referenčního rámce, které musí být provedeno po kontradiktorní diskuzi s dotyčným členským státem, musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků použitelných norem na základě vnitrostátního práva tohoto státu. V tomto ohledu nemůže být selektivita daňového opatření posuzována ve světle referenčního rámce tvořeného několika ustanoveními vnitrostátního práva dotyčného členského státu, která byla uměle vytržena z širšího legislativního rámce [rozsudek ze dne 28. června 2018, *Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 103].
- 63 Platí proto, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 49 svého stanoviska ve spojených věcech *World Duty Free Group a Španělsko v. Komise* (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:51), že pokud je předmětné daňové opatření neoddělitelné od obecného daňového systému dotyčného členského státu, je třeba vycházet z tohoto systému. Naproti tomu ukáže-li se, že takové opatření je jasně oddělitelné od uvedeného obecného systému, nelze vyloučit, že referenční rámec, který je třeba zohlednit, bude omezenější než tento obecný systém, či se dokonce bude identifikovat se samotným opatřením, pokud má povahu pravidla, které je nadáno samostatnou právní logikou, a není-li možné určit soudržný normativní celek mimo toto opatření.
- 64 Dále vzhledem k tomu, že mimo oblasti, ve kterých je unijní daňové právo harmonizováno, je to právě dotyčný členský stát, kdo výkonem svých výlučných pravomocí v oblasti přímých daní definuje základní znaky daně, musí být tyto základní znaky zohledněny při určování referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu, z něhož je třeba vycházet při analýze podmínky týkající se selektivity (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. března 2021, *Komise v. Polsko*, C-562/19 P, EU:C:2021:201, body 38 a 39).
- 65 Kromě toho je třeba připomenout, že jelikož určení referenčního rámce musí vycházet z objektivního přezkumu obsahu a vzájemného vztahu pravidel použitelných na základě vnitrostátního práva, není namístě v této první fázi přezkumu selektivity zohledňovat cíle, které normotvůrce sledoval při přijímání zkoumaného opatření. V tomto směru Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že cíl sledovaný státními zásahy nepostačuje k tomu, aby tyto zásahy nebyly bez dalšího kvalifikovány jako „podpory“ ve smyslu článku 107 SFEU, jelikož toto ustanovení nerozlišuje podle důvodů nebo cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. prosince 2008, *British Aggregates v. Komise*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 84 a 85, a ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 48).
- 66 A konečně je nezbytné, aby pravidla, která musí tvořit referenční systém, byla identifikována na základě objektivních kritérií, zejména za účelem umožnění soudního přezkumu závěrů, na nichž je tato identifikace založena. Je na Komisi, aby zohlednila skutečnosti případně předložené dotyčným členským státem a obecně aby svůj přezkum provedla důsledně a dostatečně odůvodněným způsobem, aby umožnila úplný soudní přezkum.
- 67 Ve světle těchto úvah je třeba posoudit opodstatněnost argumentace navrhovatelů týkající se určení referenčního systému coby první fáze a nezbytného předpokladu analýzy selektivity. Jak vyplývá z bodů 41 až 52 tohoto rozsudku, navrhovatelé v podstatě tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení zaprvé tím, že nahradil odůvodnění sporného rozhodnutí, pokud jde o vymezení použitého referenčního systému, zadruhé tím, že vyloučil, že by sporné opatření mohlo být samo o sobě považováno za samostatný referenční systém, a nahradil v tomto ohledu odůvodnění, a zatřetí tím, že tento systém definoval svévolně.

68 Tyto tři výtky je třeba zkoumat postupně.

1) K existenci nesprávného právního posouzení při určování referenčního systému (první výtka první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím)

- 69 Společnosti Santander a Santusa první výtkou první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku a Španělské království první částí jediného důvodu kasačního opravného prostředku tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při určování referenčního systému, když nahradil referenční systém zvolený Komisí ve sporném rozhodnutí vlastním referenčním systémem. Zatímco Komise označila jako referenční systém pravidla týkající se zdaňování finančního goodwillu, Tribunál na základě věcně odlišné analýzy zahrnul do tohoto systému také zdaňování „nefinančního“ goodwillu. Společnosti Santander a Santusa a Španělské království míří svou kritiku především na body 93 a 141 napadeného rozsudku.
- 70 V tomto ohledu 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 (rozsudky ze dne 27. ledna 2000, DIR International Film a další v. Komise, C-164/98 P, EU:C:2000:48, bod 38, a ze dne 4. června 2020, Maďarsko v. Komise, C-456/18 P, EU:C:2020:421, bod 70 a citovaná judikatura).
- 71 Naproti tomu může Tribunál v rámci žaloby na neplatnost – s výjimkou případu, kdy k tomu není dán žádný věcný důvod – považovat za nutné vykládat odůvodnění napadeného aktu způsobem odlišným, než jak jej vykládá autor, nebo dokonce za určitých okolností odmítnout formální odůvodnění uvedené tímto autorem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. ledna 2000, DIR International Film a další v. Komise, C-164/98 P, EU:C:2000:48, bod 42, a ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 142).
- 72 V projednávaném případě, jak vyplývá z bodů 68, 93, 124 a 141 napadeného rozsudku, měl Tribunál za to, že Komise pro účely posouzení selektivity sporného opatření použila jako referenční systém zdanění „goodwillu“. Tribunál konkrétně v bodě 93 napadeného rozsudku uvedl, že Komise „neomezila tento rámec na zdaňování pouze finančního goodwillu“. Jak přitom navrhovatelé správně poznamenali, Komise v bodě 118 odůvodnění sporného rozhodnutí uvedla, že náležitý rámec pro posouzení sporného opatření je tvořen pravidly upravujícími zdaňování „finančního goodwillu“.
- 73 Nicméně, i když je pravda, že se terminologie použitá v napadeném rozsudku liší od terminologie použité ve sporném rozhodnutí, nelze dospět k závěru, že Tribunál tímto způsobem identifikoval referenční systém, který se věcně liší od systému identifikovaného Komisí, nebo že se opíral o odůvodnění odlišné od odůvodnění, které uvedla Komise ve sporném rozhodnutí na podporu závěru, že relevantním referenčním systémem v projednávané věci je zdaňování goodwillu.
- 74 Jak totiž uvádí Komise, je za okolností projednávané věci zdaňování goodwillu plně srovnatelné se zdaňováním finančního goodwillu.

- 75 V tomto ohledu, jak Tribunál připomněl v bodě 68 napadeného rozsudku, Komise ve sporném rozhodnutí v odpověď zejména na argumenty předložené španělskými orgány, pokud jde o identifikaci referenčního systému, výslovně vyloučila, že uvedený systém musí být omezen na zdaňování goodwillu vzniklého nabytím podílu ve společnosti usazené v jiné zemi než ve Španělsku. Tribunál tedy zdůraznil, že jak jasně vyplývá z bodu 118 odůvodnění sporného rozhodnutí, Komise 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. Dodala, že potvrzuje referenční systém použitý v rozhodnutí ze dne 28. října 2009. V bodě 89 odůvodnění poslední uvedeného rozhodnutí přitom Komise uvedla, že sporné opatření musí být posouzeno s ohledem na obecná ustanovení režimu korporační daně použitelná na situace, kdy vznik goodwillu vede k daňovému zvýhodnění. V tomto rozhodnutí upřesnila, že její postoj lze vysvětlit tím, že situace, ve kterých lze finanční goodwill odepisovat, nezahrnují všechny kategorie daňových poplatníků, kteří se nacházejí v podobné skutkové nebo právní situaci.
- 76 V této souvislosti je třeba uvést, že jak vyplývá z bodu 69 napadeného rozsudku, Tribunál pro účely identifikace referenčního systému vycházel zejména ze zjištění učiněných Komisí v bodech 28, 29, 123 a 124 odůvodnění sporného rozhodnutí, podle kterých referenční systém stanovil odpis goodwillu pouze v případě podnikové kombinace, takže sporné opatření tím, že umožnilo, aby goodwill, který by byl zaúčtován, kdyby došlo ke kombinaci podniků, vznikl i bez kombinace podniků, představuje výjimku z tohoto referenčního systému.
- 77 Kromě toho Tribunál rovněž s odkazem na bod 124 odůvodnění sporného rozhodnutí vycházel z úvah Komise, podle kterých vzhledem k tomu, že byl odpis goodwillu vzniklého pouhým nabytím podílu povolen pouze v případě přeshraničních nabytí podílů, a nikoli v případě nabytí podílů v tuzemsku, zavedlo sporné opatření rozdílné zacházení mezi tuzemskými a přeshraničními transakcemi, takže nemůže být považováno za nové samostatné obecné pravidlo.
- 78 Z těchto pasáží sporného rozhodnutí zmíněných v napadeném rozsudku tedy jednoznačně vyplývá, že – jak konstatoval Tribunál – když Komise označila jako referenční systém „předpisy, jež [...] upravují daňový režim finančního goodwillu“, zamýšlela odkázat nejen na pravidla konkrétně použitelná na odpis goodwillu v případě nabytí podílů, ale i na obecné předpisy španělského systému o zdaňování příjmu právnických osob upravující odpisy goodwillu obecně, neboť poskytují relevantní rámec pro posouzení prvně uvedených pravidel.
- 79 Z toho plyne, že se Tribunál v bodech 68, 93, 124 a 141 napadeného rozsudku omezil na výklad sporného rozhodnutí, pokud jde o definici referenčního systému v souladu s údaji obsaženými v tomto rozhodnutí, a nenahradil tedy odůvodnění uvedeného rozhodnutí ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 70 tohoto rozsudku. Tribunál se tudíž při určení referenčního systému nedopustil nesprávného právního posouzení.
- 80 První výtku první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím tedy musí být zamítnuty jako neopodstatněné.

2) K odmítnutí považovat sporné opatření za samostatný referenční systém (druhá výtká první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím)

i) K existenci nahrazení odůvodnění

- 81 Navrhovatelé Tribunálu vytýkají, že nahradil odůvodnění sporného rozhodnutí vlastním odůvodněním s tím, že vyloučil, že by sporné opatření mohlo představovat samostatný referenční systém. Navrhovatelé v podstatě tvrdí, že Komise v tomto rozhodnutí odmítla hypotézu samostatného referenčního systému tvořeného sporným opatřením, když vycházela pouze z údajné neexistence právních překážek přeshraničních fúzí, zatímco Tribunál v bodech 128 až 141 napadeného rozsudku vycházel z odlišné argumentace.
- 82 V tomto ohledu, jak bylo uvedeno v bodě 75 tohoto rozsudku, je třeba připomenout, že Tribunál uvedl, že z pohledu Komise se referenční systém nemůže omezit na zdaňování finančního goodwillu zavedené sporným opatřením, jelikož se toto opatření vztahuje pouze na podniky nabývající podíly v nerezidentních společnostech, a že za účelem posouzení existence diskriminace podniků, které provedly stejný typ nabytí, avšak v rezidentních společnostech, bylo nutné posoudit obecná ustanovení režimu korporační daně, která se vztahují na situace, kdy vznik goodwillu vede k daňovému zvýhodnění.
- 83 Nelze tedy dospět k závěru, že Tribunál nahradil odůvodnění sporného rozhodnutí, když nevzal v potaz, že se Komise ve skutečnosti opírala o neexistenci překážek ztěžujících přeshraniční kombinace, aby vyloučila, že by sporné opatření mohlo představovat referenční daňový systém.
- 84 I když, jak tvrdí navrhovatelé, Komise v bodech 93 až 96 a 117 odůvodnění rozhodnutí ze dne 28. října 2009 skutečně odkazovala na údajnou neexistenci právních překážek přeshraničním fúzím, omezila se těmito odkazy na zaujetí stanoviska k připomínkám předloženým španělskými orgány zejména za účelem zpochybnění nejen referenčního systému, jak byl předběžně vymezen v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení ze dne 10. října 2007, ale i prvků srovnání a odůvodnění připadajících v úvahu v rámci druhé a třetí fáze přezkumu selektivity.
- 85 Jak uvedl generální advokát v bodě 65 svého stanoviska ve spojených věcech World Duty Free Group a Španělsko v. Komise (C-51/19 P a C-64/19 P, EU:C:2021:51), na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelé, tudíž Komise vyloučila, že by sporné opatření mohlo představovat správný referenční rámec, který je třeba zohlednit pro účely analýzy selektivity, nikoli z důvodu neuznání překážek pro přeshraniční kombinace, ale jelikož měla za to, že toto opatření musí být posouzeno ve světle širšího normativního celku, který zahrnuje jak pravidla použitelná na odpis finančního goodwillu v případě nabytí podílů v rezidentních společnostech, tak zásady použitelné na obecný odpis goodwillu, s nimiž byla tato pravidla podle Komise uvedena do souladu, když stanovila odpis goodwillu pouze v případě, že akvizice byla doprovázena podnikovou kombinací.
- 86 Z toho plyne, že tvrzení, podle kterého Tribunál v bodech 128 až 141 napadeného rozsudku nahradil odůvodnění, je neopodstatněné.

ii) K existenci nesprávného právního posouzení při odmítnutí Tribunálu považovat sporné opatření za samostatný referenční systém

- 87 Navrhovatelé podpůrně tvrdí, že sled úvah Tribunálu k vyloučení toho, že by sporné opatření mohlo představovat samostatný referenční systém, je stížen nesprávným právním posouzením. Navrhovatelé zaprvé uvádějí, že cílem tohoto opatření je zajistit daňovou neutralitu, pokud jde o akvizice ve Španělsku a v zahraničí, a jeho cíl tedy nelze omezit na nápravu konkrétního problému, jak neprávem tvrdil Tribunál v bodě 140 napadeného rozsudku. A zadruhé navrhovatelé tvrdí, že sled úvah Tribunálu vede k tomu, že se selektivita opatření posuzuje odlišně podle toho, zda se vnitrostátní zákonodárce rozhodl vytvořit samostatnou daň, nebo změnit obecnou daň, a tedy podle použité legislativní techniky.
- 88 V projednávané věci je třeba poukázat na to, že sled úvah Tribunálu v bodech 96 až 142 napadeného rozsudku měl být reakcí na argumentaci, podle které měla Komise z důvodu překážek pro přeshraniční kombinace uvést jako referenční systém sporné opatření.
- 89 Navrhovatelé přitom sice neformulují žádnou kritiku metody použitelné na určení referenčního systému v rámci první fáze přezkumu selektivity uvedené v bodech 96 až 109 napadeného rozsudku, nicméně kritizují další posouzení provedené Tribunálem, jak je formulováno v bodech 110 až 142 uvedeného rozsudku.
- 90 Pokud jde na prvním místě o sled úvah vylíčený v bodech 110 až 126 napadeného rozsudku, ten se týká otázky, zda se podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech, a podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nacházejí z hlediska cíle obvyklého režimu identifikovaného Komisí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.
- 91 Tento přezkum srovnatelnosti však nemá přímý vztah k vymezení referenčního rámce, které musí být provedeno v rámci první fáze přezkumu selektivity, a to bez ohledu na skutečnost, že Tribunál v bodě 126 napadeného rozsudku konstatoval „existenci vazby mezi těmito dvěma fázemi, či dokonce, jako v projednávané věci, společn[ých] úvah[...]“. Argumentace navrhovatelů rozvinutá s cílem zpochybnit vymezení cíle referenčního systému bude tedy posouzena později v rámci přezkumu druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím, vycházejících z pochybení při určování cíle, ve vztahu k němuž měl být proveden přezkum srovnatelnosti.
- 92 Pokud jde na druhém místě o body 127 až 142 napadeného rozsudku napadeného rozsudku, Tribunál v nich zkoumal, zda sporné opatření může vzhledem ke svým charakteristikám, a tedy nezávisle na jakékoli srovnávací analýze, samo o sobě představovat samostatný referenční rámec.
- 93 V tomto ohledu navrhovatelé zaprvé neprávem tvrdí, že Tribunál vycházel především z legislativní techniky zvolené španělským zákonodárcem pro učinění závěru, že sporné opatření má selektivní povahu. Z napadeného rozsudku totiž vyplývá, že Tribunál vycházel z předmětu a účinků tohoto opatření, a nikoli z pouhých formálních úvah. Tribunál konkrétně v bodě 136 napadeného rozsudku uvedl, že uvedené opatření představuje výjimku z obecného pravidla, podle kterého mohou pouze podnikové kombinace vést k odpisu goodwillu.
- 94 Je sice pravda, že – jak správně uvedli navrhovatelé – z judikatury vyplývá, že použití dané legislativní techniky nemůže umožnit, že vnitrostátní daňová pravidla nebudou bez dalšího podléhat kontrole stanovené Smlouvou o FEU v oblasti státních podpor, ani stačit k vymezení

příslušného referenčního rámce pro účely analýzy podmínky týkající se selektivity, ledaže by byla rozhodným způsobem upřednostněna forma státních intervencí před jejich účinky. Použitá legislativní technika proto nemůže být rozhodující skutečností pro určení referenčního rámce [v tomto smyslu viz rozsudek WDFG, bod 76, a rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 92].

- 95 Z téže judikatury nicméně vyplývá, že i když k prokázání selektivnosti daňového opatření není použita legislativní technika rozhodující, takže není vždy nutné, aby představovalo odchylku od obecného daňového režimu, okolnost, že takovou povahu použitím této legislativní techniky má, je pro tyto účely relevantní, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je *a priori* zacházeno rozdílně, a to kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylné opatření, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim, přestože se tyto kategorie z hlediska cíle uvedeného režimu nacházejí ve srovnatelné situaci [rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 93 a citovaná judikatura].
- 96 Z toho plyne, že Tribunálu nelze vytýkat, že mezi jinými úvahami konstatoval, že sporné opatření má pro účely přezkumu jeho selektivní povahu povahu odchylky.
- 97 Pokud jde zadruhé o kritiku vyjádřenou navrhovateli stran odkazu na stanovisko generálního advokáta Warnera ve věci Itálie v. Komise (173/73, dále jen „stanovisko generálního advokáta Warnera“, EU:C:1974:52, s. 728), Tribunál v bodě 136 napadeného rozsudku správně uvedl, že sporné 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 nerezidentních společnostech, k nimž by vedlo obecné pravidlo.
- 98 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 navrhovatelů, 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.
- 99 V každém případě je třeba připomenout, že pouhá okolnost, že sporné opatření má obecnou povahu, jelikož *a priori* může svědčit všem podnikům podléhajícím korporální 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).

100 Vzhledem ke všem předchozím úvahám musí být druhá výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím zamítnuty jako irelevantní a každopádně neopodstatněné.

3) Ke svévolnému charakteru definice referenčního systému (třetí výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa)

101 V rámci třetí výtky první části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku společnosti Santander a Santusa zaprvé tvrdí, že referenční systém použitý Tribunálem byl definován svévolně, jelikož je obtížné přesně identifikovat kritérium, které bylo použito k určení soudržného rámce, v němž je sporné opatření zasazeno. Zadruhé tvrdí, že Tribunál v referenčním systému, jež definoval, nesprávně a neodůvodněně určil, co představuje pravidlo a co výjimku. Podle společností Santander a Santusa měl Tribunál v bodě 136 napadeného rozsudku neprávem za to, že pravidlem je nemožnost odpisu goodwillu a že sporné opatření zavádí výjimku z tohoto pravidla. Stejně jako ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505), Tribunál zaměnil pravidlo s výjimkou.

102 První tvrzení, podle kterého Tribunál definoval dotčený referenční systém svévolně, musí být zamítnuto, jelikož, jak vyplývá z bodů 75 až 78 tohoto rozsudku, Tribunál právně dostačujícím způsobem odůvodnil úvahy, které jej vedly k tomu, že za okolností projednávané věci odkázal na pravidla použitelná podle španělského práva na zdaňování goodwillu pro účely určení korporační daně, a tedy k potvrzení posouzení obsaženého ve sporném rozhodnutí. Je totiž třeba připomenout, že předpoklad, ze kterého Komise vycházela, spočívá na zjištění potvrzeném Tribunálem, že ve španělském právu je odpis goodwillu obvykle podmíněn existencí podnikové kombinace.

103 Zamítnuto musí být i druhé tvrzení, že Tribunál nesprávně a neodůvodněně identifikoval pravidlo a výjimku. Podle výkladu španělských daňových právních předpisů provedeného Tribunálem totiž pouze kombinace podniků obvykle umožňuje odepsat goodwill, a to i v případě finančního goodwillu vzniklého nabytím podílů v rezidentních společnostech v souladu s čl. 89 odst. 3 zákona o korporační dani, jak byl schválen královským legislativním nařízením 4/2004. Obecným pravidlem, od něhož se sporné opatření odchyluje, tudíž není nemožnost odpisu finančního goodwillu, nýbrž zásada, že odpis je zpravidla možný pouze v případě podnikové kombinace, což je zásada, kterou Tribunál dovodil z ustanovení o zdaňování goodwillu pro účely korporační daně, ať už jde o ustanovení týkající se odpisu goodwillu v případě nabytí podniku, nebo ustanovení týkající se odpisu finančního goodwillu vzniklého nabytím podílů v rezidentních společnostech s následnou fúzí.

104 Vzhledem k těmto úvahám musí být třetí výtky první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa, a tedy i první část tohoto důvodu kasačního opravného prostředku v plném rozsahu zamítnuty jako neopodstatněné.

B. Ke druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a ke třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím, vycházejícím z nesprávného určení cíle, ve vztahu k němuž se provádí přezkum srovnatelnosti

1. Argumenty účastníků řízení

- 105 Společnosti Santander a Santusa v rámci druhé části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku a Španělské království v rámci třetí části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku v podstatě napadají odůvodnění napadeného rozsudku obsažené v jeho bodech 144 až 165, v jehož rámci Tribunál určil cíl referenčního systému a ve světle tohoto cíle porovnal situaci podniků, které mají prospěch ze zvýhodnění zavedeného sporným opatřením, a podniků, které jsou z něj vyloučeny.
- 106 Společnosti Santander a Santusa zaprvé tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při určení cíle, ze kterého je třeba vycházet při srovnání prováděném ve druhé fázi přezkumu selektivity sporného opatření. Tribunál, který se podle společností Santander a Santusa opět odchýlil od toho, co je uvedeno ve sporném rozhodnutí, nesprávně vyložil judikaturu týkající se určení cíle, který se použije na opatření daňové povahy. Společnosti Santander a Santusa jsou toho názoru, že na rozdíl od toho, co zřejmě předpokládá Tribunál, neexistuje v judikatuře Soudního dvora rozpor ohledně otázky, zda situace podniků, které jsou příjemci „předmětného opatření“, a situace podniků, které jsou z něj vyloučeny, musí být srovnávány z hlediska cíle tohoto opatření, nebo cíle „systému, jehož je součástí“. Podle společností Santander a Santusa se tyto cíle musí shodovat, a pokud tomu tak není, je to z toho důvodu, že vnitrostátní zákonodárce zavedl do daňového systému opatření, které neodpovídá logice tohoto systému. Společnosti Santander a Santusa uvádí, že skutečným cílem režimu, ve vztahu k němuž by mělo být srovnání provedeno, v projednávané věci je – jak Komise sama uznala ve sporném rozhodnutí – daňová neutralita. Jedná se o mnohem obecnější a logičtější cíl než Tribunálem uváděná soudržnost mezi účtováním goodwillu a jeho zdaňováním, z něhož má podnik prospěch z důvodu nabytí podílů ve společnosti, jelikož se každá korporační daň z povahy věci odchyluje od definice účetního výsledku.
- 107 Zadruhé mají společnosti Santander a Santusa za to, že Tribunál v bodě 122 napadeného rozsudku neprávem konstatoval, že cílem daňových ustanovení v oblasti goodwillu je zajistit určitou soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním. Nejen že je toto tvrzení svévolné, ale je také zcela neopodstatněné, jelikož všechny korporační daně se z povahy věci odchylují od účetního výsledku. Pokud jde konkrétně o ustanovení o odpisech goodwillu, nejsou jednotlivé situace stanovené v zákoně o korporační dani, jak byl schválen královským legislativním nařízením 4/2004, spojeny cílem zajistit soudržnost mezi zdaněním a účtováním goodwillu, ale cílem zamezit dvojímu zdanění a zajistit daňovou neutralitu.
- 108 Také Španělské království tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když nedefinoval správně cíl referenčního rámce a neprovedl správně srovnání požadované rozsudkem WDFG. Španělské království je toho názoru, že nejen že vymezení referenčního rámce v napadeném rozsudku je odlišné od vymezení ve sporném rozhodnutí, ale že Tribunál mimoto neprávem rozhodl, že cílem sporného opatření je zajistit soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním. Účetní pravidlo a daňové pravidlo se v mnoha aspektech liší, pokud jde o uznání goodwillu, a dokonce jeho odpisů. Španělsko tvrdí, že na rozdíl od toho, co uvedl Tribunál, je cílem sledovaným sporným opatřením daňová neutralita, aby byla podobná investiční rozhodnutí založena na hospodářských kritériích, a nikoliv na daňových kritériích.

- 109 Komise považuje tuto argumentaci za nepřípustnou a každopádně za neopodstatněnou a navrhuje, aby byla zamítnuta.

2. Závěry Soudního dvora

a) K přípustnosti

- 110 Komise namítá nepřípustnost druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím v celém jejich rozsah. Tvrdí, že předložené argumenty nebyly uplatněny před Tribunálem nebo se týkají skutkových otázek, mezi něž patří výklad obsahu a působnosti vnitrostátního práva.
- 111 Pokud jde o první námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí, je třeba ji zamítnout z týchž důvodů, jež byly uvedeny v bodech 56 až 58 tohoto rozsudku. Účastník řízení je totiž oprávněn uplatnit důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku, které směřují ke kritice jeho právní opodstatněnosti. Je tedy přípustné, aby účastníci řízení zpochybnili zjištění Tribunálu bez ohledu na okolnost, že v prvním stupni nerozvinuli argumentaci specificky směřující ke zpochybnění sporného rozhodnutí v tomto bodě.
- 112 Pokud jde o druhou námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí, vycházející z toho, že navrhovatelé zamýšleli zpochybnit skutková zjištění, která v zásadě nejsou předmětem přezkumu Soudního dvora, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nepředstavuje posouzení skutkového stavu a důkazů, 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).
- 113 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].
- 114 Kromě toho, jak bylo připomenuto v bodě 70 tohoto rozsudku, nemůže Tribunál v žádném případě nahradit odůvodnění autora napadeného aktu svým vlastním odůvodněním, takže Soudní dvůr má v rámci kasačního opravného prostředku pravomoc ověřit, zda Tribunál takové nahrazení provedl, a dopustil se tak nesprávného právního posouzení.
- 115 Vzhledem k tomu, že navrhovatelé svými argumenty shrnutými v bodech 105 až 108 tohoto rozsudku Tribunálu v podstatě vytýkají, 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, je tato argumentace přípustná.

b) K věci samé

- 116 Pokud jde zaprvé o argumentaci směřující proti závěru Tribunálu, že judikatura je nesoudržná, pokud jde o otázku, zda srovnání musí být provedeno ve vztahu k cíli zkoumaného opatření, nebo ve vztahu k systému, do kterého toto opatření spadá, musí být tato argumentace odmítnuta jako irelevantní.
- 117 Společnosti Santander a Santusa se totiž omezují na tvrzení, že volba jednoho či druhého cíle je nerozhodná, neboť se tyto cíle musí v zásadě shodovat. I kdyby tedy závěry Tribunálu týkající se dosahu judikatury Soudního dvora byly nesprávné, je nutno konstatovat, že společnosti Santander a Santusa nezpochybňují závěr Tribunálu, uvedený v bodě 157 napadeného rozsudku, že přezkum srovnatelnosti ve druhé fázi analýzy selektivity musí být proveden ve vztahu k cíli referenčního systému, do něhož je zkoumané opatření zasazeno, a nikoli ve vztahu k cíli tohoto opatření.
- 118 Zadruhé navrhovatelé vznášejí výtku založenou na nahrazení odůvodnění sporného rozhodnutí, pokud jde o identifikaci cíle referenčního systému. Tvrdí, že se cíl „zajistit určitou soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním“, uvedený v bodě 122 napadeného rozsudku, neodráží ani ve sporném rozhodnutí, ani ve vyjádření, které Španělské království předložilo v průběhu správního řízení. Společnosti Santander a Santusa dále uvádí, že tvrzení, že daňová ustanovení v oblasti goodwillu sledují takový cíl, je každopádně svévolné a neopodstatněné.
- 119 V projednávané věci je nutno konstatovat, že Komise v žádném bodě sporného rozhodnutí nezmínila jako cíl referenčního systému, jež určila, zachování určité soudržnosti mezi zdaňováním a účtováním goodwillu.
- 120 Je pravda, že Tribunál v bodech 118 až 120 napadeného rozsudku odkázal na některá zjištění obsažená v tomto rozhodnutí, když uvedl, že se zdaňování goodwillu odvíjí od kritéria existence či neexistence podnikové kombinace, a s odkazem na body 28 a 123 odůvodnění uvedeného 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 118 napadeného rozsudku). Stejně tak tvrzení, že se zdaňování goodwillu uskutečňuje „ve vazbě na účetní logiku“ (bod 117 napadeného rozsudku) navazuje na některé úvahy Komise obsažené ve sporném rozhodnutí, zejména v bodech 121 až 124 jeho odůvodnění.
- 121 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.
- 122 Tribunál se tedy tím, že nahradil odůvodnění uvedené ve sporném rozhodnutí vlastním odůvodněním, dopustil nesprávného právního posouzení.

- 123 Je však třeba přezkoumat, zda by navzdory nesprávnému právnímu posouzení, kterého se dopustil Tribunál, neměla být druhá výtká prvního žalobního důvodu uplatněného společností Santander a Santusa před Tribunálem, v části, v níž vytýkala Komise, že neprokázala, že nabytí podílů v rezidentních společnostech a v nerezidentních společnostech byla srovnatelná z hlediska cíle daňové neutrality, jež sporné opatření sleduje, v každém případě zamítnuta.
- 124 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 (rozsudky ze dne 30. září 2003, Biret International v. Rada, C-93/02 P, EU:C:2003:517, bod 60 a citovaná judikatura, a 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).
- 125 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s judikaturou uvedenou v bodě 35 tohoto rozsudku, na kterou Tribunál právem odkázal v bodě 146 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.
- 126 V projednávané věci navrhovatelé tvrdí, že cílem referenčního systému, který splývá s cílem sporného opatření, je zachování daňové neutrality. Zdůrazňují, že s ohledem na tento cíl se podniky, které nabývají podíly v tuzemských společnostech, a podniky, které nabývají podíly v přeshraničních společnostech, nacházejí v odlišných situacích z důvodu překážek přeshraničním podnikovým kombinacím.
- 127 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).
- 128 V projednávané věci přitom Tribunál v bodě 123 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 odkazují společnosti Santander a Santusa, 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.
- 129 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 druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společností Santander a Santusa a třetí část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím zamítnuty jako neopodstatněné.

C. Ke třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím, vycházejícím z nesprávného právního posouzení při rozložení důkazního břemene

1. Argumenty účastníků řízení

- 130 Navrhovatelé tvrdí, že Tribunál tím, že během první a druhé fáze analýzy selektivity nepřezkoumal, které podniky se nacházely ve srovnatelné situaci z hlediska cíle referenčního systému spočívajícího v daňové neutralitě, a přesunul tento přezkum do třetí fáze, obrátil důkazní břemeno. Navrhovatelé v tomto ohledu uvádějí, že z judikatury vyplývá, že v první a druhé fázi přezkumu selektivity opatření nese Komise důkazní břemeno ohledně srovnatelnosti situací ve vztahu ke sledovanému cíli.
- 131 Komise má za to, že argumentace navrhovatelů je nepřípustná a v každém případě neopodstatněná.

2. Závěry Soudního dvora

- 132 Pokud jde zaprvé o námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí vůči argumentaci navrhovatelů, je třeba ji zamítnout z týchž důvodů, jež byly uvedeny v bodech 56 až 58 tohoto rozsudku. Účastník řízení je totiž oprávněn uplatnit důvody a argumenty vyplývající ze samotného napadeného rozsudku, které směřují ke kritice jeho právní opodstatněnosti. Je tedy přípustné, aby účastníci řízení zpochybnili zjištění Tribunálu bez ohledu na okolnost, že v prvním stupni nerozvinuli argumentaci specificky směřující ke zpochybnění sporného rozhodnutí v tomto bodě.
- 133 Pokud jde o opodstatněnost třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím, navrhovatelé Tribunálu vytýkají právě to, že zohlednil skutečnost, že toto opatření sleduje cíl daňové neutrality, až ve třetí fázi analýzy selektivity sporného opatření, a nikoliv v první a druhé fázi této analýzy.
- 134 Argumentace navrhovatelů vychází z předpokladu, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při určení cíle referenčního systému, když měl za to, že tento cíl tkví v soudržnosti mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním, a nikoli v zásadě daňové neutrality.
- 135 V tomto směru přitom stačí uvést, jak vyplývá z úvah uvedených v bodech 116 až 129 tohoto rozsudku, že i když Tribunál neprávem rozhodl, že cílem referenčního systému je soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním, nebylo prokázáno, že cíl daňové neutrality je způsobilý vyloučit selektivitu podpory ve druhé fázi analýzy selektivity.
- 136 Třetí část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa a čtvrtá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného Španělským královstvím musí být tedy zamítnuty jako irelevantní.

D. Ke čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa, vycházející z nesprávného uplatnění zásady proporcionality

1. Argumenty účastníků řízení

- 137 Společnosti Santander a Santusa v podstatě tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když přezkoumal přiměřenost sporného opatření, aniž předtím posoudil, zda jsou dotčené situace srovnatelné z hlediska cíle správně identifikovaného referenčního systému, a sice cíle daňové neutrality. Uvádí, že přezkum sporného opatření z hlediska dodržení zásady proporcionality ve třetí fázi analýzy selektivity postrádá v projednávané věci smysl a není odůvodněný. Teprve po přezkumu otázky, zda opatření zavádí diskriminaci mezi srovnatelnými situacemi ve světle cíle opatření, je podle společností Santander a Santusa třeba zkoumat, zda je toto opatření odůvodněno skutečností, že je vlastní základním zásadám systému, jehož je součástí, a je v souladu se zásadami soudržnosti a proporcionality.
- 138 Komise tvrdí, že čtvrtá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa je irelevantní a v každém případě neopodstatněná.

2. Závěry Soudního dvora

- 139 Je nutno konstatovat, že argumentace společností Santander a Santusa vychází z předpokladu, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že přesunul analýzu proporcionality sporného opatření do třetí fáze přezkumu selektivity.
- 140 Tuto argumentaci však nelze přijmout, jelikož – jak vyplývá z judikatury – otázka, zda je selektivní výhoda v souladu se zásadou proporcionality, vyvstává v třetí fázi přezkumu selektivity, v jejímž rámci je zkoumána otázka, zda může být uvedená výhoda odůvodněna povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy dotyčného členského státu. V této fázi je tedy členský stát vyzván, aby prokázal, že rozdílné zacházení vyplývající z cíle opatření odpovídá zásadě proporcionality, jelikož nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné, a že tohoto cíle nelze dosáhnout méně omezujícími opatřeními (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 75).
- 141 Je tedy třeba zamítnout i čtvrtou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa.

E. K páté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a Santusa, vycházející z nesprávného právního posouzení příčinné souvislosti mezi nemožností přeshraničních fúzí a nabýváním podílů v zahraničních společnostech

1. Argumenty účastníků řízení

- 142 Společnosti Santander a Santusa v podstatě tvrdí, že odůvodnění napadeného rozsudku týkající se třetí fáze analýzy selektivity, obsažené v bodech 181 až 190 napadeného rozsudku, je stíženo nesprávným právním posouzením v rozsahu, v němž Tribunál vyžadoval od Španělského království důkaz o existenci „příčinné souvislosti mezi nemožností podniků fúzovat v zahraničí

a nabytím podílů v zahraničí“. Společnosti Santander a Santusa tvrdí, že jednak toto odůvodnění zavádí prvek analýzy, který nefiguruje ve sporném rozhodnutí, a je dokonce v rozporu s jeho *ratio decidendi*, a jednak je nemožné poskytnout důkaz vyžadovaný Tribunálem.

143 Komise navrhuje, aby byla tato část zamítnuta.

2. Závěry Soudního dvora

144 Je třeba poukázat na to, že Tribunál v bodech 181 až 190 napadeného rozsudku, kterých jediných se týká pátá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společností Santander a Santusa, uvedl důvody, proč Španělské království neprokázalo, že sporné opatření neutralizuje údajně penalizující účinky obvyklého režimu.

145 Přesto pro úplnost pokračoval ve své analýze na základě předpokladu, že tento důkaz podán byl (body 191 až 199 napadeného rozsudku). Odůvodnění napadeného rozsudku, které je předmětem páté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společností Santander a Santusa, tudíž není jediné, o němž se opírá závěr Tribunálu, podle kterého Komise nepochybila, když měla za to, že Španělské království neodůvodnilo rozlišování zavedené sporným opatřením.

146 Z judikatury přitom vyplývá, že v rámci řízení o kasačním opravném prostředku je důvod kasačního opravného prostředku směřující proti odůvodnění napadeného rozsudku, jehož výrok je právně dostatečně založen na jiných důvodech, irelevantní, a musí být tedy zamítnut. I za předpokladu, že by pátá část byla opodstatněná, musí v projednávaném případě být, jelikož nemůže zneplatnit napadený rozsudek, zamítnuta jako irelevantní, neboť uvedený závěr zůstává založen na jiných důvodech (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).

147 Z toho plyne, že pátá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společností Santander a Santusa musí být zamítnuta jako irelevantní.

F. K šesté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společností Santander a Santusa, vycházející z nesprávného právního posouzení při přezkumu dělitelnosti sporného opatření v závislosti na procentní míře kontroly

1. Argumenty účastníků řízení

148 Společnosti Santander a Santusa Tribunálu vytýkají, že zamítl jejich žalobní důvod opírající se o skutečnost, že v analýze Komise nebylo rozlišováno mezi nabýváním menšinových podílů a nabýváním většinových podílů. Společnosti Santander a Santusa zdůrazňují, že jednak všechny transakce, které uskutečnily v rámci sporného opatření, vedly k převzetí kontroly nad cílovou společností a jednak Španělské království požádalo Komisi, aby provedla samostatnou analýzu obou situací. Podle společností Santander a Santusa z judikatury vyplývá, že pokud o to dotýčný členský stát požádá, má Komise povinnost provést samostatnou analýzu přezkoumávaného opatření. Pokud jde o dělitelnost sporného opatření, ta vyplývá z procesního zacházení, které Komise vyhradila analýze tohoto opatření, jež vedla k vydání tří různých rozhodnutí.

2. Závěry Soudního dvora

- 149 Šestá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku uplatněného společnostmi Santander a kritizuje body 207 až 216 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál zkoumal, zda Komise byla povinna rozlišovat mezi jednotlivými transakcemi, na které se vztahovalo sporné opatření.
- 150 V projednávané věci je nutno konstatovat, že odůvodnění napadeného rozsudku uvedené v těchto bodech, jež mělo být reakcí na argumentaci společností Santander a Santusa, podle níž Komisi přísluší rozlišovat mezi nabytím podílů v nerezidentních společnostech, které vede k převzetí kontroly, a ostatními typy nabytí podílů pro účely prohlášení, že použití sporného opatření na prvně uvedené nabytí podílů nevede k tomu, že je kvalifikováno jako státní podpora, je nadbytečné.
- 151 Argument společností Santander a Santusa, podle kterého byla Komise povinna takovéto rozlišení provést, byl totiž zamítnut v bodě 206 napadeného rozsudku, ve kterém měl Tribunál v podstatě za to, že nesoudržnost, kterou zavedlo sporné opatření ve zdaňování goodwillu, by existovala i tehdy, kdyby se toto opatření vztahovalo jen na nabytí většinových podílů v nerezidentních společnostech.
- 152 V bodě 146 tohoto rozsudku přitom bylo připomenuto, 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, irrelevantní, a musí být tedy zamítnut.
- 153 V každém případě je argumentace společností Santander a Santusa rozvinutá v rámci šesté části jejich jediného důvodu kasačního opravného prostředku neopodstatněná.
- 154 V tomto ohledu je pravda, že v rozhodnutí, které přijímá po uskutečnění přezkumu, má Komise možnost v rámci výkonu své posuzovací pravomoci rozlišovat mezi příjemci oznámeného režimu podpor s ohledem na určité vlastnosti, které mají, nebo na podmínky, které splňují. Naproti tomu, jak Tribunál správně uvedl v bodě 207 napadeného rozsudku, Komisi nepříslušelo stanovit v rámci sporného rozhodnutí podmínky pro použití sporného opatření, které by jí mohly v určitých případech umožnit nekvalifikovat dané opatření jako podporu. Taková otázka má být navíc řešena dialogem mezi španělskými orgány a Komisí v rámci oznámení předmětného režimu, ke kterému mělo dojít před jeho zavedením.
- 155 V projednávané věci společnosti Santander a Santusa v rámci žaloby podané v prvním stupni Komisi v podstatě vytýkaly, že nerozlišovala mezi nabytími podílů v nerezidentních společnostech, která vedla k převzetí kontroly, a ostatními nabytími podílů pro účely prohlášení, že uplatnění sporného opatření na prvně uvedená nabývání podílů nevede k jeho kvalifikaci jakožto státní podpory. Tribunál v tomto ohledu v bodě 214 napadeného rozsudku připomněl, že co se týče odůvodněnosti rozlišování provedeného v dotčeném opatření, přísluší dotyčnému členskému státu prokázat odůvodněnost tohoto rozlišování a přizpůsobit obsah nebo podmínky pro použití tohoto opatření, pokud se ukáže, že je odůvodnitelné pouze částečně. Tribunál se přitom nedopustil nesprávného právního posouzení, když v bodě 216 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že i kdyby 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, musí být výtku vznesená společnostmi Santander a Santusa za okolností projednávané věci každopádně zamítnuta.

- 156 Šestá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku podaného společnostmi Santander a Santusa musí tudíž být zamítnuta jako irelevantní a v každém případě jako neopodstatněná.
- 157 Vzhledem k tomu, že nebylo vyhověno žádné z částí jediného důvodu uplatněného navrhovateli na podporu jejich kasačních opravných prostředků, je třeba tyto kasační opravné prostředky zamítnout v plném rozsahu.

V. K nákladům řízení

- 158 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 účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.
- 159 Vzhledem k tomu, že Komise v projednávané věci požadovala náhradu nákladů řízení a navrhovatelé neměli ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedeným uložit náhradu nákladů řízení souvisejících s projednávanými kasačními opravnými prostředky a s řízeními před Tribunálem.
- 160 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 opravné prostředky se zamítají.

2) Banco Santander SA, Santusa Holding SL a Španělské království ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí.

3) Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.

Podpisy.