



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 6. októbra 2021 *

„Odvolanie – Štátna pomoc – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Daňový systém – Ustanovenia týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, umožňujúce podnikom, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, odpisovať goodwill vzniknutý nadobudnutím podielov v spoločnostiach, ktoré sú daňovými rezidentmi mimo tohto členského štátu – Pojem ‚štátna pomoc‘ – Podmienka týkajúca sa selektívnosti – Referenčný systém – Výnimka – Rozdielne zaobchádzanie – Odôvodnenie rozdielneho zaobchádzania“

Vo veci C-50/19 P,

ktorej predmetom je odvolanie podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 25. januára 2019,

Sigma Alimentos Exterior SL, so sídlom v Madride (Španielsko), v zastúpení: pôvodne M. Linares-Gil a M. Muñoz Pérez, abogados, neskôr M. Muñoz Pérez, abogado,

odvolateľka,

ktorú v konaní podporujú:

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: R. Kanitz a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania v odvolacom konaní,

ďalší účastník konania:

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes a P. Němečková, splnomocnení zástupcovia,

žalovaná v prvostupňovom konaní,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredsedníčka R. Silva de Lapuerta, predsedovia komôr A. Arabadžiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin a N. Wahl (spravodajca), sudcovia D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb a I. Jarukaitis,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

* Jazyk konania: španielčina.

tajomník: L. Carrasco Marco, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. septembra 2020,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. januára 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Vo svojom odvolaní Sigma Alimentos Exterior SL navrhuje zrušenie rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie z 15. novembra 2018, Sigma Alimentos Exterior/Komisía (T-239/11, neuvverejnený, ďalej len „napadnutý rozsudok“, EU:T:2018:781), ktorým tento súd zamietol jej žalobu o neplatnosť článku 1 ods. 1 a subsidiárne článku 4 rozhodnutia Komisie 2011/282/EÚ z 12. januára 2011 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 135, 2011, s. 1, ďalej len „sporné rozhodnutie“).

Okolnosti predchádzajúce sporu

- 2 Okolnosti predchádzajúce sporu boli Všeobecným súdom opísané v bodoch 1 až 12 napadnutého rozsudku a možno ich zhrnúť takto.
- 3 Európska komisia 10. októbra 2007 v nadväznosti na viaceré písomné otázky, ktoré jej položili v rokoch 2005 a 2006 poslanci Európskeho parlamentu, ako aj na sťažnosť, ktorú dostala od súkromného subjektu v roku 2007, rozhodla o začatí konania vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ v súvislosti s mechanizmom stanoveným v článku 12 ods. 5, ktorý do španielskeho Ley del Impuesto sobre Sociedades (zákon o dani z príjmu právnických osôb) zaviedol Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon č. 24/2001, ktorým sa prijímajú daňové a správne opatrenia a opatrenia sociálnej povahy) z 27. decembra 2001 (BOE č. 313 z 31. decembra 2001, s. 50493), a ktorý prevzal Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kráľovský legislatívny dekrét č. 4/2004, ktorým sa schvaľuje revidované znenie zákona o dani z príjmu právnických osôb) z 5. marca 2004 (BOE č. 61 z 11. marca 2004, s. 10951, ďalej len „sporné opatrenie“).
- 4 Sporné opatrenie stanovuje, že v prípade, ak podnik zdaňovaný v Španielsku nadobudne podiel v „zahraničnej spoločnosti“ a tento podiel dosahuje najmenej 5 % nepretržite počas najmenej jedného roka, goodwill vzniknutý týmto nadobudnutím možno odpočítať vo forme odpisov od základu dane z príjmov právnických osôb, ktorej podnik podlieha. Toto opatrenie spresňuje, že na to, aby sa spoločnosť považovala za „zahraničnú spoločnosť“, musí podliehať rovnakej dani, aká je uplatniteľná v Španielsku, a jej príjmy musia pochádzať najmä z podnikateľských činností vykonávaných v zahraničí.
- 5 Komisia ukončila konanie, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov uskutočnené v Európskej únii, rozhodnutím 2011/5/ES z 28. októbra 2009 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 7, 2011, s. 48).

- 6 Týmto rozhodnutím Komisia vyhlásila sporné opatrenie, ktoré spočívalo v daňovej výhode umožňujúcej španielskym spoločnostiam odpisovať goodwill vyplývajúci z nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch, ak sa uplatňovalo na nadobudnutia podielov v spoločnostiach usadených v Únii, za nezlučiteľné s vnútorným trhom.
- 7 Komisia napriek tomu ponechala konanie otvorené, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov uskutočňované mimo Únie, keďže španielske orgány sa zaviazali poskytnúť doplňujúce informácie, pokiaľ ide o prekážky pre cezhraničné fúzie mimo Únie, na ktoré poukazovali.
- 8 Dňa 12. januára 2011 Komisia prijala sporné rozhodnutie. Týmto rozhodnutím, ktoré bolo predmetom opravy 3. marca a 26. novembra 2011, Komisia vyhlásila sporné opatrenie za nezlučiteľné s vnútorným trhom najmä vtedy, keď sa uplatňuje na nadobudnutia podielov v podnikoch usadených mimo Únie (článok 1 ods. 1), a nariadila Španielskemu kráľovstvu, aby vymáhalo poskytnutú pomoc (článok 4).

Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

- 9 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 3. mája 2011 odvolateľka podala žalobu o neplatnosť článku 1 ods. 1 a subsidiárne článku 4 sporného rozhodnutia.
- 10 Uznesením z 9. septembra 2013 Všeobecný súd rozhodol, že o námietke neprípustnosti podanej Komisiou a o veci samej rozhodne súčasne.
- 11 Konanie bolo prerušené od 13. marca do 7. novembra 2014, keď Všeobecný súd rozhodol vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938) a zrušil sporné rozhodnutie. Konanie bolo opäť prerušené od 9. marca 2015 do 21. decembra 2016, keď Súdny dvor rozhodol vo veciach, v ktorých bol vydaný rozsudok Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, ďalej len „rozsudok WDFG“, EU:C:2016:981).
- 12 Rozsudkom WDFG Súdny dvor zrušil rozsudky zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ako aj zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938), vrátil veci Všeobecnému súdu, rozhodol, že o trovách konania v príslušnom rozsahu sa rozhodne neskôr, a rozhodol, že Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo znášajú svoje vlastné trovy konania.
- 13 Listom zo 16. januára 2017 Všeobecný súd vyzval účastníkov konania, aby predložili svoje pripomienky k rozsudku WDFG. Komisia predložila svoje pripomienky v stanovenej lehote. Žalobkyňa pripomienky nepredložila.
- 14 V napadnutom rozsudku Všeobecný súd zamietol žalobu o neplatnosť, ktorú podala odvolateľka.
- 15 Všeobecný súd, ktorý zamietol dve časti jediného žalobného dôvodu vzneseného odvolateľkou, z ktorých prvá bola založená na neexistencii selektívnosti *prima facie* sporného opatrenia (body 64 až 76 napadnutého rozsudku), a druhá na existencii prekážok cezhraničných podnikových kombinácií (body 77 až 170 napadnutého rozsudku), rozhodol, že žalobu treba zamietnuť v celom rozsahu bez toho, aby bolo potrebné rozhodnúť o prípustnosti tejto žaloby, ktorú spochybnila Komisia (body 27 a 172 napadnutého rozsudku).

- 16 Pokiaľ ide konkrétnejšie o prvú časť jediného žalobného dôvodu, Všeobecný súd pripomenul, že ako vyplýva z rozsudku WDFG, daňové opatrenie priznávajúce výhodu, ktorej poskytnutie je podmienené uskutočnením hospodárskej transakcie, môže byť selektívne, a to aj vtedy, ak sa vzhľadom na vlastnosti predmetnej transakcie môže každý podnik slobodne rozhodnúť uskutočniť túto transakciu (body 64 až 76 napadnutého rozsudku).
- 17 Pokiaľ ide o druhú časť jediného žalobného dôvodu, Všeobecný súd preskúmal sporné opatrenie z hľadiska troch fáz metódy analýzy selektívnosti vnútroštátneho daňového opatrenia, ktorá bola predstavená v bodoch 47 a 48 napadnutého rozsudku, a to v prvom rade určenia spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte, potom posúdenia otázky, či sa predmetné daňové opatrenie odchyľuje od uvedeného spoločného systému, a to v rozsahu, v akom zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, pokiaľ ide o cieľ sledovaný týmto spoločným systémom, a napokon, či je takáto odchýlka odôvodnená povahou a štruktúrou tohto systému.
- 18 Pokiaľ ide o prvú fázu, Všeobecný súd uviedol, že referenčný rámec definovaný v spornom rozhodnutí, a to „zdaňovanie goodwillu“ (bod 79 napadnutého rozsudku), predstavuje relevantný referenčný systém v prejednávanej veci najmä vzhľadom na to, že podniky, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch, sa vzhľadom na cieľ sledovaný zdaňovaním goodwillu nachádzajú v právnej a skutkovej situácii porovnateľnej so situáciou podnikov, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach rezidentoch. Podľa tohto súdu je cieľom tohto systému zabezpečiť určitú paralelnosť medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu vyplývajúcim pre podnik z nadobudnutia podielov v spoločnosti (body 103 až 109 napadnutého rozsudku). Všeobecný súd tak odmietol myšlienku, že sporné opatrenie predstavuje samostatný referenčný systém (body 112 až 126 napadnutého rozsudku), takže zamietol výhradu založenú na existencii prekážok cezhraničných kombinácií (body 108, 124 a 127 napadnutého rozsudku).
- 19 Pokiaľ ide o druhú fázu, Všeobecný súd usúdil, že Komisia sa v spornom rozhodnutí správne domnievala, že sporné opatrenie zaviedlo výnimku z obvyklého systému. Zamietol tak výhradu, podľa ktorej si Komisia nesplnila svoju povinnosť preukázať, že nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch a nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch boli porovnateľné vzhľadom na cieľ daňovej neutrality sledovaný sporným opatrením (body 128 až 134 napadnutého rozsudku).
- 20 Pokiaľ ide o tretiu fázu, Všeobecný súd zdôraznil, že žiadne z tvrdení konkrétne uvedených v prejednávanej veci neumožňuje odôvodniť výnimku stanovenú týmto opatrením, a teda zistené rozdielne zaobchádzanie (body 135 až 170 napadnutého rozsudku).

Návrhy účastníkov konania

- 21 Odvolateľka svojím odvolaním navrhuje, aby Súdny dvor:
 - zrušil napadnutý rozsudok,
 - zrušil článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia, pretože sporné opatrenie nevykazuje znaky protiprávnej štátnej pomoci,

- subsidiárne zrušil článok 1 ods. 1 sporného rozhodnutia v rozsahu, v akom stanovuje, že toto opatrenie nevykazuje znaky štátnej pomoci, keď sa uplatňuje na nadobudnutia podielov, ktoré znamenajú prevzatie kontroly,
 - subsidiárne zrušil článok 4 sporného rozhodnutia v rozsahu, v akom nariaďuje vymáhanie pomoci pre transakcie uskutočnené pred uverejnením sporného rozhodnutia v *Úradnom vestníku Európskej únie*,
 - uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.
- 22 Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:
- zamietol odvolanie a
 - uložil odvolateľke povinnosť nahradiť trovy konania.
- 23 Spolková republika Nemecko podporuje návrhy odvolateľky.

O odvolaní

- 24 Na podporu svojho odvolania odvolateľka uvádza dva odvolacie dôvody. Prvý odvolací dôvod je založený na nesprávnom výklade rozsudku WDFG v rozsahu, v akom Všeobecný súd vychádzal z nesprávnych kritérií porovnateľnosti, ktoré následne viedli k nesprávne posúdeniu existencie selektívnej výhody v zmysle článku 107 ZFEÚ. Svojím druhým odvolacím dôvodom odvolateľka tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne uplatnil metódu analýzy selektívnosti v troch fázach, keď sa domnieval, že existencia prípadných právnych prekážok cezhraničných podnikových kombinácií neumožňuje vylúčiť selektívnosť sporného opatrenia.
- 25 Spolková republika Nemecko sa v podstate pripája k stanovisku zastávanému odvolateľkou, pričom sponchýbňuje metódu analýzy selektívnosti sporného opatrenia použitú v prejednávanej veci. Spolková republika Nemecko najmä tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď rozhodol, že okolnosť, že sporné opatrenie predstavuje všeobecné opatrenie dostupné každému podniku, ktorý spĺňa hmotnoprávne podmienky, už nie je relevantnou skutočnosťou v rámci posúdenia selektívnosti.
- 26 Na úvod je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo o zásah zo štátnych prostriedkov. Po druhé toto opatrenie musí byť spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie dané opatrenie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením (rozsudok WDFG, bod 53 a citovaná judikatúra, ako aj rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 27).
- 27 Platí, že vnútroštátne opatrenia, ktoré poskytujú daňovú výhodu, ktorá síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môžu príjemcom zabezpečovať selektívnu výhodu a predstavujú tak štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok WDFG, bod 56, a rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 21).

- 28 Pokiaľ ide o podmienku selektívnosti výhody, ktorá je podstatou kvalifikácie opatrenia ako „štátnej pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá je ako jediná predmetom argumentácie uvedenej v rámci tohto odvolania, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že táto podmienka predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvyhodňuje „určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavení odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné (rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Poľsko, C-562/19 P, EU:C:2021:201, bod 28 a citovaná judikatúra).
- 29 Preskúmanie otázky, či má takéto opatrenie selektívnu povahu, sa tak v podstate prekrýva s otázkou, či sa toto opatrenie uplatňuje nediskriminačným spôsobom na všetky hospodárske subjekty (rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53).
- 30 Ak je dotknuté opatrenie koncipované ako schéma pomoci, a nie ako individuálna pomoc, úlohou Komisie je preukázať, že hoci toto opatrenie poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, majú z neho prospech iba určité podniky alebo určité odvetvia činností (rozsudok WDFG, bod 55 a citovaná judikatúra).
- 31 Na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ Komisia musí v prvom rade identifikovať referenčný systém, teda „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte, a v druhom rade preukázať, že predmetné daňové opatrenie sa odchyľuje od tohto referenčného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36 a citovanú judikatúru).
- 32 Pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú *a priori* selektívne, ak sa dotknutému členskému štátu podarí preukázať, že toto rozlišovanie je odôvodnené, pretože vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 44 a citovaná judikatúra).
- 33 Dva odvolacie dôvody uvádzané odvolateľkou je potrebné preskúmať práve s prihliadnutím na tieto úvahy.

O prvom odvolacom dôvode

Argumentácia účastníkov konania

- 34 Prostredníctvom svojho prvého odvolacieho dôvodu odvolateľka s podporou Spolkovej republiky Nemecko uvádza, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho výkladu rozsudku WDFG, keď v bodoch 69 a 70 napadnutého rozsudku konštatoval, že selektívnosť opatrenia možno potvrdiť na základe dobrovoľného správania podnikov vylúčených zo zvyhodnenia, ktoré takéto opatrenie poskytuje, a to bez ohľadu na okolnosti, v akých sa tieto podniky nachádzajú, alebo ich špecifické vlastnosti.

- 35 Podľa odvolateľky totiž z bodov 66, 77 alebo 79 rozsudku WDFG vyplýva, že analýzu selektívnosti treba vykonať podľa situácie dotknutých podnikov, a nie podľa systému vzťahujúceho sa na transakcie, ktoré tieto podniky uskutočňujú. Skutočnosť, že niektoré podniky sa môžu rozhodnúť, že niektoré transakcie zrealizujú, zatiaľ čo iné podniky túto voľbu nemajú, by však znamenala, že sa nachádzajú v rôznych situáciách. Podniky investujúce do španielskych spoločností sa podľa odvolateľky môžu slobodne rozhodnúť, či pristúpia ku kombinácii a v dôsledku toho využijú odpisovanie goodwillu stanovené španielskym právom v takomto prípade. Pre tieto podniky by len rozhodnutie nepristúpiť k takejto kombinácii viedlo k nemožnosti odpisovať goodwill. Naproti tomu pred nadobudnutím účinnosti sporného opatrenia existovala úplná nemožnosť odpisovania v prípadoch nadobudnutia podielov v zahraničných spoločnostiach, a to najmä pri akvizíciách mimo Únie, pričom táto nemožnosť závisela od situácie nadobúdajúceho podniku, a nie od jeho správania. Podniky nadobúdajúce akcie v spoločnostiach rezidentoch preto boli vo výhodnejšej situácii, pretože mali možnosť vybrať si, či uskutočnia konkrétnu transakciu.
- 36 Komisia zastáva názor, že prvý odvolací dôvod je neprípustný, pretože žaloba, ktorú odvolateľka podala na Všeobecný súd, vôbec neobsahovala námietku týkajúcu sa kritérií, podľa ktorých sa porovnáva situácia podnikov, ktoré môžu využívať sporné opatrenie, so situáciou podnikov, ktoré sú z jeho využívania vylúčené. Umožniť odvolateľke, aby pri podaní odvolania vzniesla nové výhrady, by podľa Komisie znamenalo dovoliť jej predložiť Súdному dvoru spor v širšom rozsahu, ako bol ten, o ktorom rozhodoval Všeobecný súd. Prvý odvolací dôvod je podľa Komisie v každom prípade nedôvodný, keďže dotknuté opatrenie sa neuplatňuje iba na podniky nadobúdajúce podiely v zahraničných spoločnostiach s cieľom uskutočniť fúziu, ale vzťahuje sa aj na podniky nadobúdajúce menšinové podiely.

Posúdenie Súdnym dvorom

– O prípustnosti

- 37 Najskôr je vhodné pripomenúť, že podľa článku 170 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora odvolaním nemožno meniť predmet sporu na Všeobecnom súde.
- 38 Podľa ustálenej judikatúry je totiž právomoc Súdneho dvora v rámci odvolania obmedzená na posúdenie právneho rozhodovania o žalobných dôvodoch a tvrdeniach prejednávaných na Všeobecnom súde. Účastník konania teda nemôže pred Súdnym dvorom po prvýkrát uviesť dôvod, ktorý neuviedol v konaní pred Všeobecným súdom, pretože tým by sa mu umožnilo predložiť Súdnému dvoru, ktorého právomoc v oblasti odvolacieho konania je obmedzená, spor v širšom rozsahu, ako bol ten, o ktorom rozhodoval Všeobecný súd (rozsudok z 29. júla 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen/Komisia, C-654/17 P, EU:C:2019:634, bod 69 a citovaná judikatúra).
- 39 Vzhľadom na to má odvolateľ právo podať odvolanie, v rámci ktorého na Súdnom dvore uvedie odvolacie dôvody vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktoré majú z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť (rozsudky z 29. novembra 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a i./Komisia, C-176/06 P, neuvverejnený, EU:C:2007:730, bod 17, ako aj zo 4. marca 2021, Commission/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, bod 47).

40 V prejednávanej veci odvolateľka svojou argumentáciou v podstate presne a podrobne kritizuje odôvodnenie napadnutého rozsudku uvedené v bodoch 69 a 70 tohto rozsudku, v ktorých Všeobecný súd uviedol určité dôsledky, ktoré by podľa neho mali byť vyvedené z rozsudku WDFG na účely preskúmania selektívnej povahy dotknutého opatrenia. V rozsahu, v akom spochybňuje dôsledky vyvedené Všeobecným súdom z právneho riešenia, ktoré tento súd sám vykonal v súvislosti so žalobným dôvodom prejednávanej veci pred ním, nemožno prvý odvolací dôvod považovať za meniaci predmet sporu pred Všeobecným súdom.

41 Vzhľadom na tieto úvahy je prvý odvolací dôvod prípustný.

– *O veci samej*

42 Svojím prvým odvolacím dôvodom odvolateľka kritizuje výklad rozsudku WDFG vykonaný Všeobecným súdom, tak ako vyplýva z bodov 69 a 70 napadnutého rozsudku, pokiaľ ide o kritériá porovnateľnosti, ktoré sa majú uplatniť pri preskúmaní selektívnosti takého opatrenia, akým je sporné opatrenie.

43 V tejto súvislosti treba uviesť, že Všeobecný súd tým, že uplatnil zásady stanovené Súdny dvorom v rozsudku WDFG, zamietol prvú časť jediného žalobného dôvodu odvolateľky, ktorou táto spoločnosť uplatňovala neselektívny charakter sporného opatrenia, a to z dôvodu, že dané opatrenie sa vzťahovalo na všetky podniky podliehajúce dani z príjmov právnických osôb, pričom výhoda, ktorú toto opatrenie poskytovalo, nebola vyhradená v prospech konkrétneho druhu podnikov.

44 V bode 69 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uviedol, že z riešenia, ktoré zvolil Súdny dvor v rozsudku WDFG, vyplýva, že „konštatovanie selektívnosti nie je nevyhnutne dôsledkom skutočnosti, že niektoré podniky nemôžu z dôvodu právnych, hospodárskych alebo praktických prekážok, ktoré im bránia v uskutočnení transakcie, od ktorej poskytnutie tejto výhody závisí, využívať výhodu stanovenú dotknutým opatrením, ale môže jednoducho vyplývať z konštatovania existencie transakcie, ktorá je síce podobná s transakciou, od ktorej závisí poskytnutie výhody, ale nevyplýva z nej nárok na takúto výhodu“. Všeobecný súd z toho v tomto istom bode 69 vyvodil, že „daňové opatrenie môže byť selektívne aj vtedy, keď sa akýkoľvek podnik môže slobodne rozhodnúť, či uskutoční transakciu, od ktorej závisí poskytnutie výhody stanovenej týmto opatrením“. V bode 70 napadnutého rozsudku Všeobecný súd v súvislosti s týmto riešením zdôraznil, že „dôraz sa preto položil na pojem selektívnosť vychádzajúci z rozlišovania medzi podnikmi, ktoré sa rozhodnú realizovať určité transakcie, a inými podnikmi, ktoré sa rozhodnú takéto transakcie neuskutočniť, a nie z rozlišovania medzi podnikmi na základe ich vlastných charakteristík“.

45 Na rozdiel od toho, čo tvrdí odvolateľka, body 69 a 70 napadnutého rozsudku nevychádzajú ani z nesprávneho výkladu rozsudku WDFG, ani z uplatnenia kritérií posúdenia selektívnosti sporného opatrenia, ktoré s ním nie sú v súlade.

46 V týchto bodoch Všeobecný súd vysvetlil, v čom Súdny dvor prijal iný prístup k pojmu „selektívnosť“, než aký prijal v rozsudkoch zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ako aj zo 7. novembra 2014 Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938), pričom poukázal na to, že Súdny dvor zdôraznil prístup k tomuto pojmu založený na rozlišovaní medzi podnikmi, ktoré sa rozhodli vykonať určité transakcie, a inými podnikmi, ktoré sa rozhodli ich nevykonať, a nie na rozlišovaní medzi podnikmi vzhľadom na ich vlastné charakteristiky. Všeobecný súd založil toto konštatovanie v bode 68

napadnutého rozsudku na okolnosti, že Súdny dvor v bode 87 rozsudku WDFG rozhodol, že skutočnosť, že podniky rezidenti, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, nemajú nárok na výhodu stanovenú v spornom opatrení, môže viesť k záveru, že toto opatrenie je selektívne.

- 47 Všeobecný súd však neporušil tieto závery vyplývajúce z rozsudku WDFG, keď odmietol argumentáciu odvolateľky založenú na tom, že sporné opatrenie bolo vnútroštátnym daňovým opatrením so všeobecnou pôsobnosťou prístupným pre všetky podniky podliehajúce dani z príjmov právnických osôb v Španielsku, teda *prima facie* neselektívnym opatrením.
- 48 Všeobecný súd práve na základe kritérií, na ktoré konkrétne odkazuje v bode 68 napadnutého rozsudku, dospel v bode 75 tohto rozsudku k záveru, že sporné opatrenie „priznávajúce výhodu, ktorej poskytnutie závisí od uskutočnenia hospodárskej transakcie, môže byť selektívne aj v prípade, že... akýkoľvek podnik sa môže slobodne rozhodnúť realizovať danú transakciu“, pričom z tohto dôvodu zamietol prvú výhradu jediného žalobného dôvodu odvolateľky.
- 49 Na rozdiel od tvrdenia odvolateľky z bodov 69 a 70 napadnutého rozsudku nevyplýva, že Všeobecný súd potvrdil, že selektívnosť daňového opatrenia možno zistiť iba na základe správania podnikov vylúčených z poskytnutia výhody priznanej predmetným opatrením, bez zohľadnenia situácie, v ktorej sa tieto podniky nachádzajú. V týchto bodoch Všeobecný súd v podstate zdôraznil, že vnútroštátne opatrenie môže byť selektívne aj vtedy, keď využívanie výhody, ktorú stanovuje, nezávisí od osobitných charakteristík podniku, ale od transakcie, ktorú sa takýto podnik rozhodne alebo nerozhodne uskutočniť. Opatrenie totiž môže byť selektívne aj v prípade, že vopred nevymedzuje osobitnú kategóriu subjektov, a keď všetky podniky usadené na území dotknutého členského štátu, bez ohľadu na ich veľkosť, právnu formu, odvetvie činnosti alebo iné pre ne charakteristické vlastnosti, majú potenciálny prístup k výhodám stanoveným v tomto opatrení za predpokladu, že uskutočnia konkrétny typ investície (pozri v tomto zmysle rozsudok WDFG, bod 78).
- 50 Z toho vyplýva, že prvý odvolací dôvod musí byť zamietnutý ako nedôvodný.

O druhom odvolacom dôvode

- 51 Svojím druhým odvolacím dôvodom odvolateľka Všeobecnému súdu vytýka, že dospel k záveru, že existencia prípadných prekážok cezhraničných kombinácií nevyvracia záver, že sporné opatrenie má selektívnu povahu. Tento odvolací dôvod má štyri časti.

O prvej časti druhého odvolacieho dôvodu

– Argumentácia účastníkov konania

- 52 Prvou časťou svojho druhého odvolacieho dôvodu odvolateľka tvrdí, že Všeobecný súd sa pri identifikácii spoločného referenčného vnútroštátneho daňového systému dopustil „závažného“ pochybenia, ktoré môže viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku. Konkrétnejšie odvolateľka tvrdí, že Všeobecný súd sa nesprávne domnieval, že cieľom sporného opatrenia nebolo zaručiť daňovú neutralitu a vyhnúť sa tak situáciám dvojitého zdanenia. V tejto súvislosti Všeobecný súd nesprávne usúdil, že zdaňovanie goodwillu nemá kompenzovať existenciu prekážok cezhraničných podnikových kombinácií alebo zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s rôznymi

druhmi nadobudnutia podielov. Je totiž najmä jasné, že spoločnosti, ktoré sa rozhodnú nadobudnúť podiely v zahraničí, sa nachádzajú v odlišných právnych a skutkových situáciách, ktoré odôvodňujú odlišné zdaňovanie.

- 53 Odvolateľka sa v prvom rade domnieva, že Všeobecný súd dospel k nesprávnemu záveru, že cieľom možnosti odpočítať goodwill z dane je postaviť na rovnakú úroveň zdaňovanie a účtovanie goodwillu, bez ohľadu na skutočnosť, či dotknutý podnik nadobúda podiely v spoločnostiach rezidentoch alebo nerezidentoch. Všeobecnému súdu týmto spôsobom jednak unikol skutočný cieľ zdaňovania goodwillu stanovený sporným právnym režimom spočívajúci v podpore daňovej neutrality odstránením prekážok pre cezhraničné podnikové kombinácie, jednak nahradil odôvodnenie sporného rozhodnutia vlastným odôvodnením, keďže obdobný záver nemožno nájsť v nijakej časti sporného rozhodnutia.
- 54 V druhom rade odvolateľka uvádza, že hoci zdaňovanie a účtovanie goodwillu sú v prípade nadobúdania podielov v španielskom práve prepojené, ide naďalej o odlišné režimy, ktoré sa riadia rôznymi pravidlami a kritériami.
- 55 V treťom rade odvolateľka poznamenáva, že v bodoch 103 a 104 napadnutého rozsudku samotný Všeobecný súd uznal, že účtovný goodwill môže nastať bez fúzie, t. j. bez toho, aby takéto účtovanie malo daňové dôsledky.
- 56 Vo štvrtom rade odvolateľka pripomína, že v období rokov 2008 až 2015 španielske právo neumožňovalo účtovné odpisovanie goodwillu, kým daňová odpočítateľnosť goodwillu vyplývajúceho z fúzie bola v každom prípade povolená. Odvolateľka zastáva názor, že Všeobecný súd v dôsledku nesprávneho posúdenia cieľa sledovaného dotknutým opatrením potvrdil výber Komisie určiť referenčný systém v rámci zdaňovania goodwillu, pričom vylúčil možnosť, že by napadnuté opatrenie mohlo predstavovať takýto systém.
- 57 V piatom a poslednom rade odvolateľka uvádza, že podniky nadobúdajúce podiely v španielskych spoločnostiach majú okrem možnosti slobodne realizovať kombináciu s využitím daňového odpisu goodwillu aj iné výhody, ako je napríklad prístup k režimu zdaňovania skupín, ktoré nie sú prístupné podnikom nadobúdajúcim podiely v zahraničných spoločnostiach. Odvolateľka s odkazom na akvizície, ktoré uskutočnila v Spojených štátoch a v Peru, zdôrazňuje, že aj keby sa pripustila neexistencia právnych prekážok pre podnikové kombinácie, už len skutočnosť, že španielske a zahraničné spoločnosti majú odlišnú právnu formu, je sama osebe prekážkou. Podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach rezidentoch sú preto v inej právnej a skutkovej situácii než podniky, ktoré nadobúdajú podiely v zahraničných spoločnostiach, najmä ak ide, ako v prípade odvolateľky, o spoločnosti z tretích krajín a kontrolné podiely.
- 58 Komisia namieta jednak neprípustnosť prvej časti druhého odvolacieho dôvodu z rovnakých dôvodov, ako sú uvedené v prvom odvolacom dôvode, a jednak jej nedôvodnosť. Uvádza, že na rozdiel od tvrdenia odvolateľky dotknuté opatrenie nemá takú povahu, aby sa ním zabezpečila daňová neutralita, a nie je primerané, keďže sa vzťahuje aj na cezhraničné nadobudnutia menšinových podielov, ktoré v každom prípade neumožňujú vykonať cezhraničnú podnikovú kombináciu. Všeobecný súd teda dospel k správnejmu záveru, že údajná existencia prekážok pre cezhraničnú podnikovú kombináciu v Peru alebo v Spojených štátoch nie je relevantná.

– Posúdenie Súdnym dvorom

- 59 Na úvod treba pripomenúť, že ako vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 39 tohto rozsudku, je prípustné, aby odvolateľ na základe odvolania uviedol dôvody a tvrdenia vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktoré majú z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť. Odvolateľka je teda oprávnená spochybniť konštatovania Všeobecného súdu zhrnuté v bode 52 tohto rozsudku bez ohľadu na okolnosť, že nepredložila v prvostupňovom konaní argumentáciu osobitne smerujúcu k spochybneniu sporného rozhodnutia v tomto smere.
- 60 Okrem toho v rozsahu, v akom odvolateľka kritizuje dôvodnosť záveru Všeobecného súdu uvedeného v bode 108 napadnutého rozsudku, podľa ktorého „cieľom zdaňovania goodwillu je zabezpečiť určitú koherentnosť medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu“, treba ju považovať za spochybňujúcu skutkové zistenia Všeobecného súdu, ktoré vyplývajú z jeho výkladu daňových a účtovných zásad uplatniteľných v oblasti goodwillu podľa španielskeho práva.
- 61 V súlade s ustálenou judikatúrou však posúdenie skutkového stavu a dôkazov nezakladá, s výnimkou prípadu skreslenia tohto skutkového stavu a týchto dôkazov, právnu otázku, ktorá by sama osebe podliehala preskúmaniu Súdnym dvorom v rámci odvolacieho konania. Až keď Všeobecný súd zistil alebo posúdil skutkový stav, má Súdny dvor na základe článku 256 ZFEÚ právomoc preskúmať právnu kvalifikáciu tohto skutkového stavu a právnych následkov, ktoré z neho Všeobecný súd vyvodil (rozsudok z 25. júla 2018, Komisia/Španielsko a i., C-128/16 P, EU:C:2018:591, bod 31 a citovaná judikatúra).
- 62 Pokiaľ teda ide o preskúmanie posúdenia Všeobecného súdu týkajúceho sa vnútroštátneho práva v rámci tohto odvolania, ktoré v oblasti štátnej pomoci predstavuje posúdenie skutkového stavu, Súdny dvor má právomoc len overiť, či došlo k skresleniu tohto práva. Naopak, keďže preskúmanie právnej kvalifikácie tohto vnútroštátneho práva v rámci odvolania zo strany Všeobecného súdu vzhľadom na ustanovenie práva Únie, predstavuje právnu otázku, patrí do právomoci Súdného dvora [rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v konkurze)/Komisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 78 a citovaná judikatúra].
- 63 Okrem toho treba pripomenúť, že v rámci preskúmania zákonnosti upraveného v článku 263 ZFEÚ majú Súdny dvor a Všeobecný súd právomoc rozhodnúť o žalobách podaných z dôvodu nedostatku právomoci, porušenia podstatných formálnych náležitostí, porušenia Zmluvy alebo akejkoľvek právnej normy týkajúcej sa jej uplatňovania, alebo zneužitia právomocí. Článok 264 ZFEÚ stanovuje, že ak je žaloba opodstatnená, vyhlási sa napadnutý akt za neplatný. Súdny dvor a Všeobecný súd teda v nijakom prípade nemôžu nahradiť odôvodnenie autora napadnutého aktu svojím vlastným odôvodnením (rozsudky z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 141, a z 28. februára 2013, Portugalsko/Komisia, C-246/11 P, neuvverejnený, EU:C:2013:118, bod 85). Súdny dvor má preto v rámci odvolania právomoc overiť, či Všeobecný súd pristúpil k takémuto nahradeniu, a teda sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia.
- 64 Z toho vyplýva, že argumentácia uvedená na podporu prvej časti druhého odvolacieho dôvodu, ktorou odvolateľka v podstate Všeobecnému súdu vytýka, že odôvodnenie obsiahnuté v spornom rozhodnutí nahradil svojím vlastným odôvodnením, pokiaľ ide o „cieľ“, vzhľadom na ktorý treba vykonať preskúmanie porovnateľnosti situácií podnikov, ktorým bola poskytnutá výhoda vyplývajúca z uplatnenia sporného opatrenia, s tými, ktoré sú z neho vylúčené, je prípustná.

- 65 V tejto súvislosti odvolateľka tvrdí, že cieľ spočívajúci v „zaistení určitej koherentnosti medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu“, uvedený v bode 108 napadnutého rozsudku, sa nijako neodráža v spornom rozhodnutí.
- 66 V prejednávanej veci treba konštatovať, že Komisia v žiadnej časti sporného rozhodnutia neuviedla ako cieľ referenčného systému, ktorý identifikovala, zachovanie istej koherentnosti medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu.
- 67 Je pravda, že Všeobecný súd potvrdil niektoré závery uvedené v tomto rozhodnutí, keď uviedol, že zdaňovanie goodwillu sa uskutočňuje na základe kritéria založeného na existencii či neexistencii podnikovej kombinácie (body 103 a 105 napadnutého rozsudku), a s odkazom na odôvodnenia 28 a 123 tohto rozhodnutia vysvetlil, že ide o následok skutočnosti, že v nadväznosti na nadobudnutie alebo vklad aktív nezávislých podnikov alebo na fúziu či rozdelenie spoločností sa „goodwill uvedie v účtovníctve podniku oddelene ako samostatný nehmotný majetok, ktorý vznikol podnikovou kombináciou“ (bod 104 napadnutého rozsudku). Rovnako tvrdenie, podľa ktorého zdaňovanie goodwillu „[súvisí] s účtovnou logikou“ (bod 103 napadnutého rozsudku), nadväzuje na niektoré úvahy Komisie uvedené v spornom rozhodnutí, najmä v jeho odôvodneniach 121 až 124.
- 68 Všeobecný súd však nezávisle od uvedeného rozhodnutia a na základe svojho vlastného výkladu daňových a účtovných pravidiel uplatniteľných v španielskom práve dospel k záveru, že cieľom pravidiel o odpisovaní finančného goodwillu stanovených v zákone o dani z príjmov právnických osôb, tak ako bol schválený kráľovským legislatívnym dekrétom č. 4/2004, bolo zabezpečiť koherenciu medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu, pričom vzhľadom na tento cieľ je situácia podnikov investujúcich do španielskych spoločností porovnateľná so situáciou podnikov investujúcich do spoločností nerezidentov.
- 69 Všeobecný súd sa tým, že odôvodnenie sporného rozhodnutia nahradil svojím vlastným odôvodnením, dopustil nesprávneho právneho posúdenia.
- 70 Je však potrebné preskúmať, či napriek nesprávne právnemu posúdeniu, ktorého sa dopustil Všeobecný súd, treba druhú výhradu jediného žalobného dôvodu, ktorý odvolateľka uviedla na podporu svojej žaloby podanej na Všeobecný súd, v rozsahu, v akom Komisii vytýkala, že nepreukázala, že nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch a nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch boli porovnateľné vzhľadom na cieľ daňovej neutrality sledovaný sporným opatrením, v každom prípade zamietnuť.
- 71 Podľa ustálenej judikatúry, ak totiž odôvodnenie rozsudku Všeobecného súdu vykazuje znaky porušenia práva Únie, ale jeho výroková časť sa napriek tomu javí ako dôvodná z iných právnych dôvodov, takéto porušenie nevedie k zrušeniu tohto rozsudku (rozsudky z 30. septembra 2003, Biret International/Rada, C-93/02 P, EU:C:2003:517, bod 60 a citovaná judikatúra, ako aj zo 14. októbra 2014, Buono a i./Komisia, C-12/13 P a C-13/13 P, EU:C:2014:2284, bod 62 a citovaná judikatúra).
- 72 V tejto súvislosti treba predovšetkým pripomenúť, že podľa judikatúry uvedenej v bode 31 tohto rozsudku, na ktorú Všeobecný súd správne odkázal v bode 130 napadnutého rozsudku, treba posúdenie porovnateľnosti, ktoré sa má vykonať v rámci druhej fázy analýzy selektívnosti, uskutočniť s ohľadom na cieľ referenčného systému, a nie na cieľ sporného opatrenia.

- 73 Ako Súdny dvor už rozhodol, také sporné opatrenie, ktoré má za cieľ uprednostniť vývoz, možno považovať za selektívne, ak z neho vyplýva prospech pre podniky uskutočňujúce cezhraničné transakcie, najmä investície, na úkor iných podnikov nachádzajúcich sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii s ohľadom na cieľ sledovaný dotknutým daňovým systémom, ktoré uskutočňujú transakcie rovnakej povahy na vnútroštátnom území (rozsudok WDFG, bod 119).
- 74 V prejednávanej veci však Všeobecný súd v bode 109 napadnutého rozsudku správne konštatoval, že podniky, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch, sa vzhľadom na cieľ sledovaný zdaňovaním goodwillu nachádzajú v právnej a skutkovej situácii porovnateľnej so situáciou podnikov, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach rezidentoch. Keďže podniky, ktoré nadobúdajú menšinové cezhraničné podiely, môžu využívať sporné opatrenie, aj keď sa ich netýkajú údajné prekážky podnikových kombinácií, na ktoré sa odvoláva odvolateľka, nemožno tvrdiť, že z dôvodu týchto prekážok sa podniky využívajúce predmetné opatrenie nachádzajú v právnej a skutkovej situácii odlišnej od situácie podnikov, na ktoré sa vzťahuje obvyklý daňový režim.
- 75 Vzhľadom na tieto úvahy treba dospieť k záveru, že bez ohľadu na nesprávne právne posúdenie, ktorého sa Všeobecný súd dopustil tým, že odôvodnenie uvedené v spornom rozhodnutí nahradil svojím vlastným odôvodnením v rámci preskúmania určenia cieľa referenčného systému, prvú časť druhého odvolacieho dôvodu treba zamietnuť ako nedôvodnú.

O druhej časti druhého odvolacieho dôvodu

– Argumentácia účastníkov konania

- 76 Odvolateľka tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne zamietol možnosť považovať sporné opatrenie za samostatný referenčný systém, a to s odkazom na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Warner vo veci Taliansko/Komisia (173/73, ďalej len „návrhy generálneho advokáta Warnera“, EU:C:1974:52, s. 728). Na rozdiel od toho, čo Všeobecný súd uviedol v bode 124 napadnutého rozsudku, toto opatrenie nemalo za cieľ vyriešiť problém špecifický pre určité priemyselné odvetvie, ale vzťahovalo sa na všetky podniky podliehajúce dani z príjmov právnických osôb.
- 77 Všeobecný súd podľa odvolateľky tiež pochybil v rozsahu, v akom dotknuté opatrenie nepovažoval za opatrenie všeobecnej povahy určené na to, aby hospodárskym subjektom poskytlo praktické riešenie, na základe ktorého sa zdaňovanie nadnárodných transakcií stavia na roveň daňovému režimu stanovenému v článku 89 ods. 3 a článku 11 ods. 4 zákona o dani z príjmu právnických osôb vo vzťahu k domácim transakciám, tak, aby podniky prijímali investičné rozhodnutia podľa ekonomických, a nie daňových kritérií. Toto opatrenie je jednoznačne všeobecným opatrením hospodárskej politiky zameraným na zachovanie zásady daňovej neutrality. Subsidiárne odvolateľka uvádza, že dotknuté opatrenie je so zreteľom na zásadu daňovej neutrality potrebné považovať za opatrenie opodstatnené na základe logiky daňového systému.
- 78 Komisia navrhuje, aby sa druhá časť druhého odvolacieho dôvodu zamietla. V prvom rade namieta neprípustnosť tejto časti z dôvodu, že odvolateľka vzniesla výhradu, ktorá nebola uvedená v rámci žaloby podanej odvolateľkou na Všeobecnom súde. V druhom rade sa Komisia domnieva, že uvedená časť je v každom prípade nedôvodná. Na rozdiel od tvrdenia odvolateľky, dotknuté opatrenie podľa Komisie nezabezpečuje daňovú neutralitu, pretože nadobudnutiu podielov v zahraničných spoločnostiach poskytuje výhodnejšie podmienky, než sa stanovujú pre nadobudnutia podielov v domácich spoločnostiach. V prípade nadobudnutia podielov

v zahraničných spoločnostiach totiž odpisovanie goodwillu podlieha skutočne iba podmienke nadobudnutia 5 % podielu na základnom imaní nadobudnutého podniku, kým v druhom prípade sa vyžaduje aj kombinácia dotknutých podnikov.

– *Posúdenie Súdnym dvorom*

- 79 Na úvod treba zamietnuť námietku neprípustnosti, ktorú vznesla Komisia proti druhej časti druhého odvolacieho dôvodu. Ako totiž vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 39 tohto rozsudku, účastník konania je oprávnený uvádzať dôvody a tvrdenia vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktorých cieľom je z právneho hľadiska spochybníť jeho dôvodnosť. Je teda prípustné, aby odvolateľka spochybnila konštatovania Všeobecného súdu bez ohľadu na okolnosť, že v prvostupňovom konaní neuviedla argumentáciu osobitne smerujúcu k spochybneniu sporného rozhodnutia v tejto súvislosti.
- 80 Pokiaľ ide o dôvodnosť argumentácie uvedenej odvolateľkou, treba konštatovať, že Všeobecný súd vylúčil, že by sporné opatrenie mohlo samo osebe predstavovať autonómny referenčný systém. Konkrétne po tom, čo v bodoch 113 až 119 napadnutého rozsudku pripomenul podmienky vyžadované na to, aby daňové opatrenie mohlo predstavovať svoj vlastný referenčný rámec, v bode 120 uvedeného rozsudku konštatoval, že toto opatrenie je len osobitným spôsobom uplatňovania širšej dane, konkrétne dane z príjmov právnických osôb, a preto nezavádza jasne vymedzený daňový režim.
- 81 V tejto súvislosti Všeobecný súd v bode 121 napadnutého rozsudku správne uviedol, že uvedené opatrenie nezavádza, ako to uviedla Komisia v odôvodnení 124 sporného rozhodnutia, nové samostatné všeobecné pravidlo týkajúce sa odpisovania goodwillu, ale „výnimku zo všeobecného pravidla“, podľa ktorej iba kombinácie podnikov môžu viesť k odpisovaniu goodwillu, pričom táto výnimka má podľa Španielskeho kráľovstva napraviť nepriaznivé účinky, ktoré by spôsobilo uplatňovanie všeobecného pravidla na nadobúdanie podielov v zahraničných spoločnostiach.
- 82 V dôsledku toho z napadnutého rozsudku vyplýva, že Všeobecný súd sa na podporu svojho záveru, podľa ktorého sa referenčný systém nemohol obmedziť len na sporné opatrenie, neopieral len o okolnosť, že toto opatrenie smeruje podobne ako opatrenie, o ktoré išlo vo veci, v ktorej boli vydané návrhy generálneho advokáta Warnera, k sledovaniu konkrétneho cieľa, a teda k vyriešeniu konkrétneho problému. Z toho vyplýva, že tvrdenia, ktoré odvolateľka uviedla jednak s cieľom spochybníť prirovnanie situácie, ktorá je predmetom prejednávanej veci, k situácii, ktorej sa týkali návrhy generálneho advokáta Warnera, jednak s cieľom preukázať, že účelom dotknutého opatrenia je zachovanie zásady daňovej neutrality, a nie riešenie konkrétneho problému, nie sú dostatočné na to, aby vyvrátili odôvodnenie Všeobecného súdu a sú teda neúčinné.
- 83 V každom prípade treba pripomenúť, že samotná okolnosť, že sporné opatrenie má všeobecnú povahu, keďže *a priori* z neho môžu mať prospech všetky podniky podliehajúce dani z príjmov právnických osôb, nevylučuje, že toto opatrenie môže mať selektívnu povahu. Ako už totiž Súdny dvor rozhodol, v prípade vnútroštátneho opatrenia poskytujúceho daňovú výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, akým je sporné opatrenie, je uvedená podmienka splnená, ak sa Komisii podarí preukázať, že toto opatrenie je odchýlkou od spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte a zavádza tak svojimi konkrétnymi účinkami odlišné zaobchádzanie medzi hospodárskymi subjektmi, hoci subjekty, ktoré majú z daňovej výhody prospech, a subjekty, ktoré sú z nej vylúčené, sa z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

- 84 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy musí byť druhá časť druhého odvolacieho dôvodu zamietnutá ako neúčinná a v každom prípade ako nedôvodná.

O tretej časti druhého odvolacieho dôvodu

– Argumentácia účastníkov konania

- 85 Odvolateľka tvrdí, že aj za predpokladu, že by referenčný systém bol správne definovaný, Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho posúdenia, keď v bode 134 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že sporné opatrenie zavádzalo výnimku zo spoločného vnútroštátneho systému ako referenčného rámca. Nič totiž neumožňuje dospieť k takémuto záveru, keďže podniky, ktoré nadobúdajú podiely v zahraničí, a podniky, ktoré ich nadobúdajú v spoločnostiach rezidentoch, sa nenachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii z dôvodu existencie prekážok cezhraničných podnikových kombinácií.
- 86 Komisia navrhuje zamietnuť tretiu časť druhého odvolacieho dôvodu. Po prvé namieta neprípustnosť tejto časti z dôvodu, že odvolateľka vzniesla výhradu, ktorá nebola uvedená v rámci žaloby podanej odvolateľkou na Všeobecnom súde. V druhom rade sa Komisia domnieva, že uvedená časť je v každom prípade nedôvodná.

– Posúdenie Súdnym dvorom

- 87 Na úvod treba zamietnuť námietku neprípustnosti, ktorú vzniesla Komisia proti tretej časti druhého odvolacieho dôvodu. Ako totiž vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 39 tohto rozsudku, účastník konania je oprávnený uvádzať dôvody a tvrdenia vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktorých cieľom je z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť. Je teda prípustné, aby odvolateľka spochybnila konštatovania Všeobecného súdu bez ohľadu na okolnosť, že v prvostupňovom konaní neuviedla argumentáciu osobitne smerujúcu k spochybneniu sporného rozhodnutia v tejto súvislosti.
- 88 Pokiaľ ide o dôvodnosť argumentácie odvolateľky, treba uviesť, že Všeobecný súd odmietol relevantnosť prípadnej existencie prekážok cezhraničných podnikových kombinácií na účely preskúmania porovnateľnosti medzi podnikmi, ktoré nadobudnú podiely v spoločnostiach usadených v Španielsku, a podnikmi, ktoré nadobudnú podiely v zahraničných spoločnostiach, na základe úvah uvedených v bodoch 128 až 133 napadnutého rozsudku.
- 89 V tejto súvislosti Všeobecný súd v bodoch 128 až 130 napadnutého rozsudku správne zdôraznil, že na účely porovnania, ktoré sa vyžaduje v štádiu druhej fázy analýzy selektívnosti, treba zohľadniť cieľ sledovaný nie dotknutým opatrením, ale všeobecným alebo obvyklým daňovým systémom uplatniteľným v dotknutom členskom štáte. Všeobecný súd sa tiež nedopustil nesprávneho posúdenia, keď v bodoch 130 až 133 napadnutého rozsudku uviedol, že prípadná existencia prekážok cezhraničných podnikových kombinácií je v štádiu preskúmania druhej fázy analýzy selektívnosti irelevantná, keďže táto okolnosť nesúvisí s cieľom sledovaným referenčným systémom, ale súvisí skôr s cieľom sporného opatrenia.
- 90 Treba však konštatovať, že tretia časť druhého odvolacieho dôvodu sa vôbec netýka tohto odôvodnenia napadnutého rozsudku, ale smeruje len k spochybneniu bodu 134 tohto rozsudku, v ktorom Všeobecný súd „pre úplnosť“ usúdil, že Komisia sa správne domnievala, že sporné opatrenie zavádzalo výnimku z obvyklého alebo referenčného režimu.

- 91 Vzhľadom na to, že argumentácia odvolateľky smeruje proti časti odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktorá je uvedená len pre úplnosť, musí byť vyhlásená za neúčinnú. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že dôvod, ktorý v rámci odvolania smeruje proti časti odôvodnenia napadnutého rozsudku uvedenej pre úplnosť, ktorého výrokovú časť z právneho hľadiska primerane podporujú iné časti odôvodnenia, je neúčinná, a preto ju treba zamietnuť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. marca 2011, Anheuser-Busch/Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, bod 211 a citovanú judikatúru).
- 92 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy musí byť tretia časť druhého odvolacieho dôvodu zamietnutá ako nedôvodná.

O štvrtej časti druhého odvolacieho dôvodu

– Argumentácia účastníkov konania

- 93 Štvrtou časťou druhého odvolacieho dôvodu odvolateľka spochybňuje bod 155 napadnutého rozsudku, v ktorom Všeobecný súd dospel na základe výsledkov analýzy vykonanej v bodoch 147 až 154 tohto rozsudku k záveru, podľa ktorého nebolo preukázané, že z výhody vyplývajúcej zo sporného opatrenia by mali prospech podniky, na úkor ktorých došlo k rozdielnemu zaobchádzaniu, na nápravu ktorého sa dotknuté opatrenie zameriava, čiže neboli preukázané „neutralizačné účinky“ uvedeného opatrenia. Podľa odvolateľky bez nápravy vykonanej týmto opatrením dochádza k porušeniu zásady daňovej neutrality, keďže dochádza k pretrvávaniu situácií, v ktorých prekážky pre nadobudnutia podielov v zahraničných spoločnostiach bránia odpisovaniu goodwillu za rovnakých podmienok, akým podliehajú nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch. V súvislosti s existenciou prekážok pre fúzie so spoločnosťami zo Spojených štátov a Peru odvolateľka odkazuje na skutočnosti, ktoré uviedla v žalobe podanej na Všeobecný súd. Pokiaľ ide o konštatovanie Všeobecného súdu uvedené v bode 154 napadnutého rozsudku, podľa ktorého Španielske kráľovstvo nepreukázalo, „že podniky, ktoré chcú uskutočniť cezhraničné fúzie, avšak nemôžu z dôvodu prekážok, najmä právnej povahy, podnikových kombinácií, obyčajne nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch alebo si minimálne zachovávajú podiely, ktoré už majú“, odvolateľka tvrdí, že takéto kritérium nie je súčasťou sporného rozhodnutia a že ide o ďalší prípad nahradenia odôvodnenia tohto rozhodnutia zo strany Všeobecného súdu.
- 94 Komisia navrhuje zamietnuť štvrtú časť druhého odvolacieho dôvodu. Po prvé namieta neprípustnosť tejto časti z dôvodu, že odvolateľka vzniesla výhradu, ktorá nebola uvedená v rámci žaloby podanej odvolateľkou na Všeobecnom súde. V druhom rade sa Komisia domnieva, že uvedená časť je v každom prípade nedôvodná.

– Posúdenie Súdnym dvorom

- 95 Na úvod treba zamietnuť námietku neprípustnosti, ktorú vzniesla Komisia proti štvrtej časti druhého odvolacieho dôvodu. Ako totiž vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 39 tohto rozsudku, účastník konania je oprávnený uvádzať dôvody a tvrdenia vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktorých cieľom je z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť. Je teda prípustné, aby odvolateľka spochybnila konštatovania Všeobecného súdu bez ohľadu na okolnosť, že v prvostupňovom konaní neuviedla argumentáciu osobitne smerujúcu k spochybneniu sporného rozhodnutia v tejto súvislosti.

- 96 Pokiaľ ide o dôvodnosť tejto časti, ktorá sa týka tretej fázy preskúmania selektívnosti, ktoré Všeobecný súd vykonal v bodoch 135 až 169 napadnutého rozsudku, touto časťou sa Všeobecnému súdu vytýka, že nezohľadnil skutočnosť, že cieľom sporného opatrenia je zabezpečiť dodržiavanie zásady daňovej neutrality.
- 97 V tejto súvislosti Všeobecný súd v bode 139 napadnutého rozsudku uviedol, že Španielske kráľovstvo mohlo účinne vychádzať zo zásady daňovej neutrality na účely odôvodnenia rozlišovania, ktoré zavádza sporné opatrenie medzi nadobudnutím podielov v spoločnostiach rezidentoch a nadobudnutím podielov v spoločnostiach nerezidentoch.
- 98 Všeobecný súd sa však domnieval, že z písomností v spise nevyplývalo, že by výnimka zavedená sporným opatrením bola odôvodnená vzhľadom na zásadu daňovej neutrality, a to z dvoch samostatných dôvodov uvedených v bodoch 145 až 165 napadnutého rozsudku.
- 99 Po prvé Všeobecný súd na základe konštatovania, že sporné opatrenie je nevyhnutne založené na predpoklade uvedenom v bode 149 napadnutého rozsudku, že podniky, ktoré chcú uskutočniť cezhraničné fúzie, avšak nemôžu z dôvodu prekážok podnikových kombinácií, automaticky nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch alebo si minimálne zachovávajú podiely, ktoré už majú, dospel k záveru, že Španielske kráľovstvo, ktoré malo odôvodniť odchýlky od referenčného systému, ku ktorým došlo v dôsledku sporného opatrenia, nepreukázalo dôvodnosť tohto predpokladu. Všeobecný súd v podstate v bodoch 152 až 154 napadnutého rozsudku konštatoval, že vzhľadom na to, že nadobudnutie podielov je transakciou odlišnou od fúzie a nepredstavuje alternatívu k fúzii, dotknuté opatrenie skutočne poskytuje výhodu podnikom so zámerom investovať do zahraničných spoločností, ktorých cieľom však nemusí byť nutne realizácia fúzie, t. j. iným podnikom ako tým, ktoré podľa tvrdenia Španielskeho kráľovstva znášajú nepriaznivé dôsledky všeobecných pravidiel týkajúcich sa odpisovania goodwillu. Všeobecný súd z toho v bode 155 tohto rozsudku vyvodil záver, že „neutralizačné účinky“ sporného opatrenia neboli preukázané.
- 100 V druhom rade Všeobecný súd v bodoch 157 až 165 napadnutého rozsudku uviedol, že aj za predpokladu, že by sporné opatrenie malo za následok neutralizáciu údajne penalizačných účinkov obvyklého režimu spojených s existenciou prekážok cezhraničných fúzií, toto opatrenie by bolo neprimerané, a teda neodôvodnené.
- 101 Vzhľadom na to, že argumentácia uvedená odvolateľkou v rámci štvrtej časti jej druhého odvolacieho dôvodu sa netýka úvah uvedených v rámci druhého dôvodu, ktorý viedol Všeobecný súd k záveru, že Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keď konštatovala, že Španielske kráľovstvo neodôvodnilo rozlišovanie zavedené sporným opatrením, nemôže viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku. Ako totiž bolo pripomenuté v bode 91 tohto rozsudku, podľa ustálenej judikatúry je v rámci odvolania dôvod smerujúci proti odôvodneniu napadnutého rozsudku uvedenému len pre úplnosť, ktorého výrok je z právneho hľadiska dostatočne založený na iných dôvodoch, neúčinný, a preto musí byť zamietnutý.
- 102 Argumentáciu, podľa ktorej Všeobecný súd nahradil odôvodnenie tým, že v bode 154 napadnutého rozsudku odkázal na úvahy, ktoré sa nenachádzajú v spornom rozhodnutí, tiež nemožno prijať. Hoci je pravda, že odôvodnenie Všeobecného súdu nie je vyjadrené rovnakým spôsobom ako odôvodnenie uvedené v spornom rozhodnutí, toto odôvodnenie dokonale zodpovedá jeho *ratio decidendi* a prístupu Komisie, ktorá dospela k záveru, že sporné opatrenie

je nesúdržné a neprimerané vo vzťahu k údajnému cieľu neutralizovať nepriaznivé účinky obvyklého režimu odpisovania goodwillu vo vzťahu k podnikom nadobúdajúcim podiely v zahraničných spoločnostiach, ktoré nemôžu realizovať cezhraničné fúzie.

- 103 Vzhľadom na tieto úvahy treba štvrtú časť druhého odvolacieho dôvodu zamietnuť ako neúčinnú a v dôsledku toho aj tento odvolací dôvod ako celok.
- 104 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že toto odvolanie treba zamietnuť.

O trovách

- 105 Podľa článku 184 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ak odvolanie nie je dôvodné, Súdny dvor rozhodne o trovách konania. Podľa článku 138 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku, ktorý sa na základe článku 184 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku uplatní na odvolacie konanie, Súdny dvor uloží účastníkovi konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinnosť nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté.
- 106 Keďže v prejednávanej veci Komisia navrhla, aby bola odvolateľke uložená povinnosť nahradiť trovy konania a odvolateľka nemala úspech vo svojich odvolacích dôvodoch, je opodstatnené uložiť odvolateľke povinnosť nahradiť trovy tohto odvolacieho konania a konania pred Všeobecným súdom.
- 107 Podľa článku 140 ods. 1 rokovacieho poriadku, ktorý je tiež uplatniteľný na konanie o odvolaní podľa článku 184 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku, znášajú členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, svoje vlastné trovy konania. V dôsledku toho Spolková republika Nemecko ako vedľajší účastník konania v rámci žaloby pred Všeobecným súdom, ktorý sa zúčastnil na konaní pred Súdny dvorom, znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

- 1. Odvolanie sa zamieta.**
- 2. Sigma Alimentos Exterior SL je povinná nahradiť trovy konania.**
- 3. Spolková republika Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy