



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (deviata rozšírená komora)

z 15. novembra 2018\*

„Štátna pomoc – 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 v zahraničí – Rozhodnutie vyhlasujúce štátnu pomoc za nezlučiteľnú s vnútorným trhom a nariaďujúce jej vymáhanie – Pojem ‚štátna pomoc‘ – Selektivnosť – Referenčný systém – Výnimka – Rozdielne zaobchádzanie – Odôvodnenie rozdielneho zaobchádzania – Podnik, ktorý je príjemcom opatrenia pomoci – Legitímna dôvera“

Vo veci T-219/10 RENV,

**World Duty Free Group SA**, predtým Autogrill España, SA, so sídlom v Madride (Španielsko), v zastúpení: J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero a A. Lamadrid de Pablo, advokáti,

žalobkyňa

ktorú v konaní podporuje:

**Spolková republika Nemecko**, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,

**Írsko**, v zastúpení: pôvodne G. Hodge a E. Creedon, neskôr G. Hodge a D. Browne, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci B. Doherty Barry a A. Goodman, barristers,

a

**Španielske kráľovstvo**, v zastúpení: M. Sampol Pucurull, splnomocnený zástupca,

vedľajší účastníci konania,

proti

**Európskej komisii**, v zastúpení: R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes a P. Němečková, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorej predmetom je návrh na základe článku 263 ZFEÚ na zrušenie článku 1 ods. 1 rozhodnutia Komisie 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), a subsidiárne na zrušenie článku 4 tohto rozhodnutia,

\* Jazyk konania: španielčina.

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata rozšírená komora),

v zložení: predseda komory S. Gervasoni (spravodajca), sudcovia L. Madise, R. da Silva Passos, K. Kowalik–Bańczyk a C. Mac Eochaidh,

tajomník: X. Lopez Bancalari, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 31. januára 2018,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

**I. Okolnosti predchádzajúce sporu**

- 1 Dňa 10. októbra 2007 v nadväznosti na viaceré písomné otázky, ktoré Komisii Európskych spoločenstiev položili v rokoch 2005 a 2006 poslanci Európskeho parlamentu, ako aj na sťažnosť, ktorú dostala od súkromného subjektu v roku 2007, rozhodla táto inštitúcia 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 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“ alebo „sporná schéma“).
- 2 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 (pozri body 67 a 69 nižšie) vzniknutý týmto nadobudnutím podielu možno odpočítať vo forme odpisov od základu dane z príjmov právnických osôb, ktorej podnik podlieha. Sporné 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.
- 3 Listom z 5. decembra 2007 boli Komisii doručené pripomienky Španielskeho kráľovstva k rozhodnutiu o začatí konania vo veci formálneho zisťovania (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“). V období medzi 18. januárom a 16. júnom 2008 boli Komisii doručené aj pripomienky 32 dotknutých tretích osôb. Listami z 30. júna 2008 a z 22. apríla 2009 predložilo Španielske kráľovstvo svoje stanovisko k pripomienkam dotknutých tretích osôb.
- 4 V dňoch 18. februára 2008, 12. mája a 8. júna 2009 Komisia uskutočnila technické stretnutia so španielskymi orgánmi. Ďalšie technické stretnutia sa uskutočnili aj s niektorými z 32 dotknutých tretích osôb.
- 5 Listom zo 14. júla 2008 a elektronickou poštou zo 16. júna 2009 poskytlo Španielske kráľovstvo Komisii dodatočné informácie.

- 6 Komisia ukončila konanie, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov uskutočnené v rámci Európskej únie, 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, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).
- 7 Komisia vyhlásila spornú schému, ktorú tvorí daňová výhoda umožňujúca španielskym spoločnostiam odpisovať goodwill, ktorý vznikne z nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch, ak sa uplatňuje na nadobudnutia podielov v spoločnostiach usadených v Únii, za nezlučiteľnú s vnútorným trhom (článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia). Článok 4 napadnutého rozhodnutia najmä nariaďuje, aby Španielske kráľovstvo vymáhalo poskytnutú pomoc.
- 8 Komisia napriek tomu ponechala konanie otvorené, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov uskutočňované mimo Únie, keďže španielske orgány sa zaviazali poskytnúť doplňujúce informácie o prekážkach týkajúcich sa cezhraničných zlúčení alebo splynutí, ktoré existujú mimo Únie a na ktoré poukazovali.
- 9 Španielske kráľovstvo oznámilo Komisii informácie o priamych investíciách uskutočnených španielskymi spoločnosťami mimo Únie 12., 16. a 20. novembra 2009, ako aj 3. januára 2010. Komisia tiež dostala pripomienky od niekoľkých dotknutých tretích osôb.
- 10 Technické stretnutia medzi Komisiou a španielskymi orgánmi sa uskutočnili 27. novembra 2009, 16. júna 2010 a 29. júna 2010.
- 11 Dňa 12. januára 2011 Komisia prijala rozhodnutie 2011/282/EÚ 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, s. 1, ďalej len „rozhodnutie z 12. januára 2011“), ktorým sa sporná schéma vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, pokiaľ sa uplatňuje na nadobudnutia podielov v podnikoch usadených mimo Únie.

## **II. Konanie a návrhy účastníkov konania**

- 12 Návrhom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 14. mája 2010 žalobkyňa World Duty Free Group, SA, podala žalobu o neplatnosť napadnutého rozhodnutia.
- 13 Rozsudkom zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), Všeobecný súd vyhovel týmto návrhom, pričom vychádzal zo skutočnosti, že Komisia nesprávne uplatnila podmienku selektívnosti podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ.
- 14 Ďalej Všeobecný súd svojím rozsudkom zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938), zrušil aj rozhodnutie z 12. januára 2011.
- 15 Návrhom podaným do kancelárie Súdneho dvora 19. januára 2015 Komisia podala odvolanie proti rozsudku zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939). Toto odvolanie, zapísané pod číslom C-20/15 P, bolo pripojené k odvolaniu zapísanému pod číslom C-21/15 P, ktoré podala Komisia proti rozsudku zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 16 Žalobkyňa, ktorú podporuje Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo, navrhovala, aby sa odvolanie zamietlo.

- 17 Rozsudkom z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, ďalej len „World Duty Free“), Súdny dvor zrušil rozsudok zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), a vrátil vec Všeobecnému s tým, že o trovách konania sa rozhodne neskôr. Súdny dvor tiež zrušil rozsudok zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 18 V súlade s článkom 217 ods. 1 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu účastníci konania podali svoje písomné pripomienky 2. marca 2017 a Španielske kráľovstvo 3. marca 2017.
- 19 Hlavní účastníci konania a Španielske kráľovstvo predložili v súlade s článkom 217 ods. 3 rokovacieho poriadku svoje doplnujúce vyjadrenia k písomným pripomienkam 24. apríla 2017.
- 20 Všeobecný súd na základe správy sudcu spravodajcu rozhodol o otvorení ústnej časti konania.
- 21 Rozhodnutím predsedu rozšírenej deviatej komory Všeobecného súdu z 8. decembra 2017 po vypočutí účastníkov konania boli táto vec a vec T-399/11 RENV, Banco Santander a Santusa/Komisia, spojené do spoločného konania na účely ústnej časti konania podľa článku 68 rokovacieho poriadku.
- 22 Prednesy účastníkov konania boli vypočuté na pojednávaní 31. januára 2018.
- 23 Žalobkyňa navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zrušil článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom stanovuje, že sporná schéma vykazuje znaky štátnej pomoci,
  - subsidiárne zrušil článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom stanovuje, že sporná schéma vykazuje znaky štátnej pomoci, keď sa uplatňuje na nadobúdanie podielov, ktoré znamená prevzatie kontroly,
  - subsidiárne zrušil článok 4 napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom nariaďuje vymáhanie pomoci pre transakcie uskutočnené pred uverejnením napadnutého rozhodnutia v *Úradnom vestníku Európskej únie*,
  - zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.
- 24 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu ako neprípustnú, alebo, pokiaľ žalobu nezamietne ako neprípustnú, vyhlásil, že nie je dôvod rozhodnúť,
  - pokiaľ žalobu nezamietne ako neprípustnú, ani nevyhlási, že nie je dôvod rozhodnúť, zamietol žalobu ako nedôvodnú,
  - zaviazal žalobkyňu na náhradu trov konania.
- 25 Žalobkyňa tiež navrhuje, aby Všeobecný súd prijal opatrenia na zabezpečenie priebehu konania na účely dosiahnutia poskytnutia dokumentov Komisiou.
- 26 Španielske kráľovstvo navrhuje, aby Všeobecný súd:
- vyhovel žalobe o neplatnosť,
  - zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

### III. Právny stav

- 27 Komisia tvrdí, že táto žaloba je neprípustná, pretože žalobkyňa nie je dotknutá sporným opatrením. Subsidiárne tvrdí, že žalobkyňa už nemá záujem na konaní.
- 28 Žalobkyňa tvrdí, že jej žaloba je prípustná.
- 29 Treba pripomenúť, že súd Únie je oprávnený posúdiť podľa okolností každej veci, či riadny výkon spravodlivosti odôvodňuje zamietnutie žaloby vo veci samej bez toho, aby predtým rozhodol o jej prípustnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2002, Rada/Boehringer, C-23/00 P, EU:C:2002:118, bod 52).
- 30 V prejednávanej veci je opodstatnené preskúmať žalobu z vecného hľadiska a prípadne nerozhodnúť o aktívnej legitimácii žalobkyne a jej záujme na konaní.
- 31 V tomto ohľade žalobkyňa na podporu svojej žaloby uvádza tri žalobné dôvody, z ktorých prvý je založený na neexistencii selektívnosti sporného opatrenia, druhý je založený na nesprávnom posúdení pri identifikácii príjemcu sporného opatrenia a tretí je založený na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery.

#### A. O prvom žalobnom dôvode založenom na neexistencii selektívnosti sporného opatrenia

##### 1. Argumentácia účastníkov konania

- 32 V rámci prvého žalobného dôvodu žalobkyňa uvádza tri výhrady, z ktorých prvá je založená na neexistencii selektívnosti *prima facie* sporného opatrenia, druhá je založená na nesprávnom posúdení pri identifikácii referenčného systému (alebo referenčného rámca respektíve spoločného alebo obvyklého režimu) a tretia na tom, že sporné opatrenie je odôvodnené povahou a štruktúrou systému, ktorého je súčasťou.
- 33 Treba spresniť, že pokiaľ ide o posledné dve výhrady, žalobkyňa uvádza, že vo svojej žalobe uvádza všeobecnú argumentáciu, ktorú možno uplatniť na obe tieto výhrady.
- 34 V rámci prvej výhrady žalobkyňa v podstate tvrdí, že sporná schéma nemá selektívnu povahu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže výhoda z nej vyplývajúca je dostupná všetkým podnikom. Žalobkyňa uvádza, že selektívnosť v napadnutom rozhodnutí vychádza z tautologického a v kruhu sa pohybujúceho odôvodnenia, podľa ktorého sporné opatrenie môžu využívať iba podniky, ktoré ho naozaj využívajú.
- 35 Žalobkyňa vychádza tiež z existencie štatistických údajov, ktoré by mali umožniť odôvodniť skutočnosť, že sporné opatrenie mohli využívať podniky rôznej veľkosti z rôznych sektorov, a z nekoherentnosti Komisie vo vzťahu k jej vlastnej praxi.
- 36 Napokon žalobkyňa tvrdí, že napadnuté rozhodnutie nie je v tomto ohľade dostatočne odôvodnené.
- 37 V rámci druhej výhrady žalobkyňa tvrdí, že hoci španielske podniky môžu bez ťažkostí pristúpiť ku kombinácii so spoločnosťami rezidentmi, čo im potom umožňuje využiť výhodu odpisovania goodwillu, pokiaľ ide o transakcie týkajúce sa spoločností nerezidentov, stretávajú sa s ťažkosťami, ktoré im bránia v podnikovej kombinácii, a teda vo využití výhody tohto odpisovania. V závislosti od druhu predmetnej transakcie sa teda tieto podniky nachádzajú v odlišných skutkových a právnych situáciách. Preto nie je možné domnievať sa, že by sporné opatrenie, ktoré sa uplatňuje len na

nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch, zavádzalo výnimku zo spoločného alebo obvyklého daňového režimu, t. j. rozlišovanie medzi transakciami, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

- 38 Žalobkyňa v tomto ohľade poukazuje na určité množstvo rozsudkov Súdneho dvora.
- 39 V rámci tretej výhrady žalobkyňa subsidiárne tvrdí, že výnimka, ktorá by bola zavedená sporným opatrením, je odôvodnená logikou španielskeho daňového systému. Sporné opatrenie by totiž umožnilo zabezpečiť daňovú neutralitu medzi transakciami nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch a transakciami nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch.
- 40 V tejto súvislosti žalobkyňa tvrdí, že v rámci samotnej Únie existujú prekážky pre cezhraničné kombinácie. Okolnosť, aj keby sa preukázala, že takéto prekážky predstavujú porušenie práva Únie, však podľa nej neumožňuje vyvodiť záver o neexistencii prekážok. Navyše nie všetky tieto prekážky predstavujú porušenia. Aj za predpokladu, že by dotknuté prekážky boli odstránené, ich existencia v čase prijatia sporného opatrenia by mala viesť Komisiu ku klasifikácii tohto opatrenia ako existujúcej pomoci.
- 41 Podľa žalobkyne je napadnuté rozhodnutie nedostatočne odôvodnené, keďže Komisia údajne nevyšvetlila, v čom neexistovali prekážky pre cezhraničné kombinácie.
- 42 Žalobkyňa tiež kritizuje argumentáciu Komisie, podľa ktorej je sporné opatrenie neprimerané a príliš nepresné. Podľa žalobkyne by sa sporné opatrenie malo správne uplatňovať od okamihu dosiahnutia prahovej hodnoty 5 % podielu. V každom prípade Komisia mala vyhlásiť, že sporné opatrenie nie je selektívne, pokiaľ ide o nadobudnutia väčšinových podielov. Napadnuté rozhodnutie by malo byť preto zrušené aspoň v rozsahu, v akom vyhlasuje, že štátnu pomoc predstavuje aj uplatnenie sporného opatrenia na nadobudnutia väčšinových podielov.
- 43 V tomto ohľade sa odvolávajú na niekoľko rozsudkov.
- 44 Žalobkyňa tiež kritizuje niektoré body napadnutého rozhodnutia, v ktorých Komisia potvrdzuje svoje odôvodnenie úvahami týkajúcimi sa narušenia vnútorného trhu v dôsledku sporného opatrenia.
- 45 Španielske kráľovstvo uvádza, že cieľom sporného opatrenia je zabezpečiť dodržiavanie zásady daňovej neutrality. Podľa tejto zásady by daňové vplyvy tej istej investície mali byť rovnaké.
- 46 Španielske kráľovstvo sa domnieva, že sporné opatrenie nijako nesúvisí so „zásadou konkurencieschopnosti“.
- 47 Zdôrazňuje tiež, že výhoda vyplývajúca zo sporného opatrenia je prístupná každému podniku bez ohľadu na jeho činnosť.
- 48 Ďalej uvádza, že sporné opatrenie sa obmedzuje len na zabezpečenie návratnosti investícií tým, že umožní, aby náklady na túto investíciu boli odpočítané v okamihu určovania sumy podliehajúcej dani.
- 49 Španielske kráľovstvo tvrdí, že Komisia nezohľadnila právne a vecné prekážky cezhraničných kombinácií v rámci Únie, hoci Komisiu o týchto ťažkostiach informovalo v priebehu konania vo veci formálneho zisťovania. Ďalej uvádza, že dotknuté prekážky existovali v okamihu, keď sporné opatrenie nadobudlo účinnosť, a neboli odstránené, a to napriek neskoršiemu prijatiu právnych predpisov Únie v tejto oblasti.

- 50 Španielske kráľovstvo tvrdí, že Komisia nevykonala dôkladné preskúmanie právnej a skutkovej situácie, pokiaľ ide o prekážky cezhraničných kombinácií podnikov. Uvádza, že Komisia má k dispozícii rozsiahlu dokumentáciu, ktorú jej Španielske kráľovstvo poskytlo. Existenciu prekážok uznal aj člen Komisie poverený hospodárskou súťažou v rámci korešpondencie so španielskou administratívou. Tieto prekážky sa neobmedzujú na výslovné právne prekážky.
- 51 Španielske kráľovstvo tvrdí, že je nesporná existencia právnych, ale aj ekonomických a vecných prekážok cezhraničných kombinácií.
- 52 Komisia odpovedá, že analýza selektívnej povahy uskutočnená v napadnutom rozhodnutí je v súlade s judikatúrou, lebo vychádza z definovania relevantného referenčného rámca a pokračuje zistením existencie výnimky, ktorú vytvorilo sporné opatrenie. Komisia vo svojich pripomienkach predložených k rozsudku World Duty Free usudzuje, že jej analýza bola potvrdená týmto rozsudkom.
- 53 Komisia uvádza, že sporné opatrenie nie je odôvodnené logikou španielskeho daňového systému. Vychádza najmä zo skutočnosti, že na účely odpísania goodwillu v prípade vnútroštátnych transakcií musí k podnikovej kombinácii nevyhnutne dôjsť, zatiaľ čo v prípade cezhraničných transakcií by sa sporné opatrenie uplatňovalo už od jednoduchého nadobudnutia 5 % podielu v podniku nerezidentovi.
- 54 Komisia uvádza, že v napadnutom rozhodnutí neuznala, že by prítomnosť prekážok cezhraničných kombinácií mohla odôvodňovať sporné opatrenie.
- 55 Komisia tvrdí, že existencia takýchto prekážok v Únii nebola preukázaná.
- 56 Komisia tiež pripomína, že v obvyklom režime je odpisovanie goodwillu pri nadobudnutí podielov len vo výške 5 % možné výlučne v prípade, ak po tomto nadobudnutí dôjde k podnikovej kombinácii. V dôsledku toho podnik, ktorý síce nadobudne minimálne 5 % podiel spoločnosti rezidentovi, ale nemôže sa s ňou zlúčiť napríklad preto, že nemá dostatok majetkových podielov, nebude môcť využiť výhodu odpisovania goodwillu. Naopak podnik, ktorý analogickým spôsobom nadobudne podiely v spoločnosti nerezidentovi, ale nemôže sa s ňou zlúčiť, pretože nemá dostatok majetkových podielov, bude môcť využiť sporné opatrenie a teda odpisovať goodwill.
- 57 Komisia spresňuje, že na rozdiel od toho, čo sa podľa nej tvrdí v žalobe, španielske orgány ju nepožiadali, aby konštatovala neexistenciu pomoci v prípade, že sa sporné opatrenie uplatnilo na väčšinové podiely.
- 58 Komisia nakoniec odmieta argumentáciu žalobkyne týkajúcu sa narušení, ktoré by sporné opatrenie spôsobovalo na vnútornom trhu.

## **2. Posúdenie Všeobecným súdom**

- 59 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 štátny zásah alebo o zásah prostredníctvom štátnych prostriedkov. Po druhé toto opatrenie musí byť spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narušovať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (pozri rozsudok World Duty Free, bod 53 a citované judikatúry).
- 60 Pokiaľ ide o podmienku selektívnosti výhody, ktorá je jednou z náležitostí pojmu „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že posúdenie tejto podmienky predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy môže dotknuté vnútroštátne opatrenie zvýhodňovať „určitých podnikateľov 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 (pozri rozsudok World Duty Free, bod 54 a citovanú judikatúru).

- 61 Okrem toho, ak je dotknuté opatrenie koncipované ako schéma pomoci, a nie ako individuálna pomoc, úlohou Komisie je určiť, že toto opatrenie síce poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, avšak prospech z nej majú výlučne určité podniky alebo určité odvetvia činností (pozri rozsudok World Duty Free, bod 55 a citovanú judikatúru).
- 62 Pokiaľ ide konkrétne o vnútroštátne opatrenia, ktoré poskytujú daňovú výhodu, je potrebné pripomenúť, že opatrenie takejto povahy, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcu do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môže príjmom zabezpečovať selektívnu výhodu a predstavuje tak štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Naopak daňová výhoda, ktorá vyplýva zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavuje takúto pomoc v zmysle uvedeného ustanovenia (pozri rozsudok World Duty Free, bod 56 a citovanú judikatúru).
- 63 V tomto kontexte musí Komisia na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte a v druhom rade preukázať, že toto daňové opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri rozsudok World Duty Free, bod 57 a citovanú judikatúru).
- 64 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 členskému štátu podarí preukázať, že toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého súčasťou sú uvedené opatrenia (pozri rozsudok World Duty Free, bod 58 a citovanú judikatúru).
- 65 Až po uplatnení trojfázovej metódy opísanej v bodoch 63 a 64 vyššie teda možno dospieť k záveru, že vnútroštátne daňové opatrenie má selektívnu povahu.
- 66 Je tiež vhodné, stále na úvod, zopakovať dôvody napadnutého rozhodnutia, na základe ktorých Komisia dospela k záveru o selektívnej povahe sporného opatrenia.
- 67 Najskôr treba spresniť, že goodwill je definovaný v napadnutom rozhodnutí ako hodnota uznávaného obchodného mena, dobrých vzťahov so zákazníkmi, kvalifikácie zamestnancov a ďalších faktorov, pri ktorých možno predpokladať, že v budúcnosti prinesú väčší ako zrejmy zisk (odôvodnenie 18 napadnutého rozhodnutia). Goodwill vzniká ako účtovný rozdiel medzi uhradenou nadobúdacou cenou a trhovou hodnotou aktív, ktoré tvoria podniky nadobudnuté kombinovaným subjektom alebo pod jeho kontrolou (odôvodnenie 99 napadnutého rozhodnutia). Ak sa nadobudnutie spoločnosti uskutoční formou nadobudnutia jej akcií, goodwill predstavuje rozdiel medzi cenou uhradenou za nadobudnutie podielu v spoločnosti a trhovou hodnotou aktív, ktoré tvoria túto spoločnosť, teda rozdiel, ktorý by sa mal účtovať v nadobúdajúcom podniku oddelene ako samostatný nehmotný majetok, a to od okamihu, keď nadobúdajúci podnik prevezme kontrolu nad nadobudnutým podnikom (odôvodnenie 18 napadnutého rozhodnutia).
- 68 V odôvodnení 19 napadnutého rozhodnutia sa uvádza, že podľa španielskych daňových zásad, s výnimkou sporného opatrenia, možno goodwill odpisovať výlučne po vykonaní podnikovej kombinácie, teda, v širšom význame tohto výrazu, tak po nadobudnutí alebo vklade všetkých aktív tvoriacich nezávislé podniky, alebo po fúzii alebo rozdelení spoločností.



- 69 V napadnutom rozhodnutí je finančný goodwill definovaný ako ekvivalent goodwillu, ktorý by sa zaúčtoval do účtovníctva nadobúdacieho podniku v prípade kombinácie tohto podniku s nadobudnutým podnikom. Podľa Komisie teda koncepcia finančného goodwillu upraveného sporným opatrením zavádza do oblasti nadobúdania podielov pojem, ktorý sa všeobecne používa pri transakciách podnikovej kombinácie (odôvodnenie 20 napadnutého rozhodnutia).
- 70 V napadnutom rozhodnutí Komisia usúdila, že relevantným referenčným rámcom alebo systémom bol všeobecný španielsky systém dane z príjmov právnických osôb, a presnejšie pravidlá zdaňovania finančného goodwillu definované v tomto daňovom systéme (odôvodnenie 96 napadnutého rozhodnutia). Komisia spresnila, že „sporné opatrenie [sa malo] posudzovať s ohľadom na všeobecné ustanovenia systému dane z príjmu právnických osôb, ktoré sa vzťahujú na situácie, v ktorých výskyt goodwillu [viedol] k daňovej výhode... predovšetkým z dôvodu, že Komisia dospela k záveru, že situácie, v ktorých [bolo možné] odpisovať finančný goodwill, [nezahŕňali] celú kategóriu daňovníkov, ktorí sa nachádzajú v podobnej faktickej a právnej situácii“ (odôvodnenie 89 napadnutého rozhodnutia). Komisia sa preto domnievala, že referenčný rámec sa nemohol obmedzovať na zdaňovanie finančného goodwillu zavedené sporným opatrením, pretože toto opatrenie predstavovalo výhodu len pre nadobúdania podielov v spoločnostiach nerezidentoch, a teda že to boli práve všeobecné ustanovenia systému dane z príjmu právnických osôb týkajúce sa odpisovania finančného goodwillu (ďalej len „zdaňovanie goodwillu“), ktoré predstavovali referenčný rámec.
- 71 Komisia tiež uviedla, že sporné opatrenie z dôvodu, že umožnilo, aby sa goodwill, ktorý by sa zaúčtoval, ak by došlo k podnikovej kombinácii, objavil aj bez podnikovej kombinácie, predstavuje výnimku z referenčného systému (odôvodnenie 100 napadnutého rozhodnutia), keďže tento systém z účtovných dôvodov upravoval odpisovanie goodwillu len v prípade, že dôjde k takejto podnikovej kombinácii (odôvodnenia 19, 20 a 99 napadnutého rozhodnutia).
- 72 Komisia dodala, že sporné opatrenie nie je možné považovať za úplne nové všeobecné pravidlo, keďže odpisovanie goodwillu vyplývajúceho z jednoduchého nadobudnutia podielu bolo povolené iba v prípade cezhraničných nadobudnutí podielov, nie však v prípade vnútroštátnych nadobudnutí podielov. Sporné opatrenie preto podľa Komisie zavádzalo rozdielne zaobchádzanie medzi vnútroštátnymi a cezhraničnými transakciami (odôvodnenie 100 napadnutého rozhodnutia).
- 73 Komisia ďalej v odôvodnení 111 napadnutého rozhodnutia konštatovala, že sporné opatrenie nebolo nevyhnutné z hľadiska logiky daňového systému. Doplnila, že bolo aj neprimerané. Treba poznamenať, že Komisia už v odôvodnení 91 napadnutého rozhodnutia zdôraznila vágnu, nepresnú, ale aj diskriminačnú povahu sporného opatrenia.
- 74 Komisia spresnila, že sporné opatrenie viedlo k odlišnému zdaňovaniu podnikov nachádzajúcich sa v porovnateľných situáciách len preto, že niektoré z nich investovali v zahraničí (odôvodnenie 111 napadnutého rozhodnutia), a tým, že sa uplatňovalo aj na menšinové podiely, viedlo tiež k rovnakému zaobchádzaniu s odlišnými situáciami (odôvodnenie 113 napadnutého rozhodnutia).
- 75 Komisia dospela k záveru, že selektívnosť dotknutého daňového režimu nebola odôvodnená povahou daňového systému (odôvodnenie 114 napadnutého rozhodnutia).
- 76 Je potrebné posúdiť, či Komisia vzhľadom na každú z troch výhrad vznesených žalobkyňou mohla oprávnené dospieť k záveru, že z pripomenutej judikatúry a z vyššie uvedených dôvodov vyplýva, že sporné opatrenie bolo selektívne.

*a) O neexistencii selektívnosti prima facie*

- 77 V rozsudku zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisía (T-219/10, EU:T:2014:939), Všeobecný súd v podstate dospel k záveru, že nebolo možné konštatovať, že opatrenie predstavujúce daňovú výhodu skresľovalo hospodársku súťaž tým, že zvyhodňovalo určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru, pokiaľ táto výhoda bola dostupná pre všetky podniky, ktoré sú daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb v členskom štáte, ktorý prijal predmetné opatrenie. Všeobecný súd usúdil, že výhoda, ktorú poskytovalo vnútroštátne daňové opatrenie so všeobecnou pôsobnosťou, bola prístupná každému podniku, keďže nebolo možné identifikovať kategóriu podnikov vylúčenú z využitia výhody vyplývajúcej z tohto opatrenia alebo naopak určitú kategóriu podnikov, ktorým bola výhoda tohto opatrenia vyhradená (body 34 až 45, 52 a 79 až 81).
- 78 Všeobecný súd však usúdil, že výhoda, ktorú priznáva sporné opatrenie, bola prístupná každému podniku povinnému platiť daň z príjmov právnických osôb v Španielsku, ktorý sa rozhodne nadobudnúť podiel v spoločnostiach nerezidentoch. Všeobecný súd totiž uviedol, že každý podnik mohol slobodne pristúpiť k tomuto výberu bez toho, aby najmä odvetvie činnosti alebo veľkosť podniku predstavovali v tejto súvislosti obmedzenie a že ten istý podnik mohol postupne, respektíve súbežne nadobúdať podiely v spoločnostiach rezidentoch a v spoločnostiach nerezidentoch (rozsudok zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisía, T-219/10, EU:T:2014:939, body 53 až 61).
- 79 Podľa takéhoto konštatovania o dostupnosti sporného opatrenia, Všeobecný súd na základe úvah uvedených v bode 77 vyššie dospel k záveru, že Komisia sa na účely zistenia, že sporné opatrenie bolo selektívne, nemohla obmedziť na konštatovanie, že predstavovalo výnimku z referenčného systému, že poskytovalo výhodu iba podnikom uskutočňujúcim transakcie, ktorých sa týkalo, a že „[malo] za cieľ zvyhodňovať vývoz kapitálu“.
- 80 V rozsudku World Duty Free Súdny dvor odmietol odôvodnenie uvedené v bode 77 vyššie, pričom sa domnieval, že zavádzalo dodatočnú požiadavku týkajúcu sa identifikácie osobitnej kategórie podnikov odlišiteľných na základe špecifických vlastností, ktorú však nebolo možné vyvodiť z judikatúry (pozri body 69 až 71 a 78).
- 81 Súdny dvor totiž rozhodol, že podmienka uplatnenia alebo získania daňovej pomoci môže byť základom selektívnosti tejto pomoci, ak uvedená podmienka vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom, ktorý slúži ako referenčný rámec, nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a ak preto poukazuje na diskrimináciu týchto podnikov, ktoré boli z uvedenej pomoci vylúčené (rozsudok World Duty Free, bod 86). Súdny dvor takisto uviedol, že skutočnosť, že podniky rezidenti, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, nemôžu získať výhodu, ktorú upravuje sporné opatrenie, môže umožniť dospieť k záveru o selektívnosti tohto opatrenia (rozsudok World Duty Free, bod 87).
- 82 Zistenie selektívnosti preto nevyhnutne nevyplýva z nemožnosti určitých podnikov využívať výhodu stanovenú predmetným opatrením vzhľadom na právne, hospodárske a vecné obmedzenia, ktoré bránia vykonaniu transakcie, ktorá podmieňuje poskytnutie tejto výhody, ale môže vyplývať len zo zistenia, že existuje transakcia, ktorá napriek tomu, že je porovnateľná s transakciou, ktorá podmieňuje poskytnutie predmetnej výhody, nezakladá nárok na túto výhodu. Z toho vyplýva, že daňové opatrenie môže byť selektívne napriek tomu, že akýkoľvek podnik sa môže slobodne rozhodnúť vykonať transakciu, ktorá podmieňuje poskytnutie daňovej výhody upravenej týmto opatrením.
- 83 Dôraz sa teda kládol na pojem selektívnosti založenej 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 charakteristické vlastnosti.
- 84 Všeobecnému súdu preto prináleží, aby túto úvahu uplatnil na sporné opatrenie.

- 85 Možno teda len konštatovať, že sporné opatrenie zvyhodňuje podniky, ktoré podliehajú dani v Španielsku a ktoré sa rozhodli nadobudnúť podiel v spoločnostiach nerezidentoch, oproti podnikom, ktoré podliehajú dani v Španielsku a ktoré sa rozhodli nadobudnúť podiely v spoločnostiach rezidentoch.
- 86 Podniky, ktoré podliehajú dani v Španielsku, nemôžu pri výkone transakcie nadobudnutia podielu v spoločnosti rezidentovi získať na základe tejto transakcie výhodu stanovenú sporným opatrením.
- 87 Pokiaľ sa teda podnik, ktorý podlieha dani v Španielsku, rozhodol nadobudnúť podiely v spoločnosti nerezidentovi, potom je – v rámci vymedzenom touto transakciou – zvyhodnený vo vzťahu k akémukoľvek inému podniku, vrátane jeho samotného (pozri bod 78 vyššie), ktorý sa rozhodne vykonať nadobudnutie podielov v spoločnosti rezidentovi.
- 88 Z vyššie uvedeného vyplýva, že také vnútroštátne daňové opatrenie, ako je sporné opatrenie, poskytujúce výhodu, ktorej poskytnutie je podmienené vykonaním hospodárskej transakcie, môže byť selektívne aj v prípade, keď sa vzhľadom na vlastnosti predmetnej transakcie môže akýkoľvek podnik slobodne rozhodnúť vykonať takúto transakciu.
- 89 Prvá výhrada uvádzaná žalobkyňou, ktorá sa v podstate zakladá na tom, že každý podnik môže využiť výhodu, ktorú poskytuje sporné opatrenie, sa teda musí zamietnuť bez toho, aby bolo potrebné vyhovieť návrhom na nariadenie opatrení na zabezpečenie priebehu konania podaným žalobkyňou v tejto súvislosti, keďže tieto opatrenia mali umožniť preukázať, že akákoľvek spoločnosť môže využiť výhodu, ktorú poskytuje sporné opatrenie.

#### ***b) O existencii výnimky***

- 90 Svojou druhou výhradou žalobkyňa kritizuje spôsob, akým Komisia v prejednávanej veci uplatnila prvé dve fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie, na základe ktorých je možné určiť, či existuje výnimka zo spoločného alebo obvyklého daňového režimu, t. j. rozlišovanie medzi transakciami, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. V podstate spochybňuje porovnávacie kritériá zohľadnené Komisiou v rámci týchto dvoch fáz.
- 91 Všeobecnému súdu preto prináleží, aby posúdil, či Komisia správne vykonala prvé dve fázy analytickej metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie, konkrétne určenie spoločného daňového systému (prvá fáza) a konštatovanie výnimky z tohto daňového systému (druhá fáza).

#### ***1) O prvej fáze***

- 92 Ako sa uviedlo v bode 70 vyššie, Komisia použila ako referenčný rámec svojej analýzy selektívnosti zdaňovanie goodwillu a tento rámec neobmedzila len na zdaňovanie finančného goodwillu. Domnievala sa totiž, že situácie, v ktorých bolo možné odpisovať finančný goodwill, nezahŕňali celú kategóriu daňovníkov, ktorí sa nachádzajú v podobnej skutkovej a právnej situácii. V napadnutom rozhodnutí teda neobmedzila preskúmanie kritéria selektívnosti len na nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch.
- 93 Žalobkyňa však napriek tomu tvrdí, že hoci španielske podniky môžu bez ťažkostí pristúpiť ku kombinácii so spoločnosťami rezidentmi, čo im potom umožňuje využiť výhodu odpisovania goodwillu, pokiaľ ide o transakcie týkajúce sa spoločností nerezidentov, stretávajú sa s ťažkosťami, ktoré im bránia v podnikovej kombinácii, a teda vo využití výhody tohto odpisovania. V závislosti od druhu predmetnej transakcie sa teda tieto podniky nachádzajú v odlišných skutkových a právnych situáciách, ktoré odôvodňujú odlišné daňové zaobchádzanie. Preto nie je možné domnievať sa, že by

sporné opatrenie, ktoré sa uplatňuje len na nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch, zavádzalo rozlišovanie medzi transakciami, ktoré sa nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

- 94 Argumentácia žalobkyne vedie Všeobecný súd k preskúmaniu relevantnosti referenčného rámca zvoleného Komisiou v prejednávanej veci, ktorý by sa podľa žalobkyne mal z dôvodu prekážok cezhraničných kombinácií obmedziť na sporné opatrenie, ktoré sa uplatňuje len na nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch.
- 95 Otázkou je tu teda určenie spoločného vnútroštátneho daňového systému, t. j. prvá z troch fáz metódy, ktorej uplatnenie Súdny dvor stanovuje na účely preskúmania existencie selektívneho vnútroštátneho daňového opatrenia (pozri body 63 a 64 vyššie).
- 96 Po prvé treba uviesť, že táto prvá fáza je upravená v bode 16 oznámenia Komisie o uplatňovaní pravidiel štátnej pomoci pri opatreniach týkajúcich sa priameho zdaňovania podnikov (Ú. v. ES C 384, 1998, s. 3; Mim. vyd. 08/001, s. 277, ďalej len „oznámenie z roku 1998“). V tomto bode sa spresňuje, že najskôr treba určiť uplatniteľný spoločný systém.
- 97 Okrem toho v oznámení o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1, ďalej len „oznámenie z roku 2016“) Komisia uvádza, že referenčný systém predstavuje referenčné kritérium, na základe ktorého sa musí posudzovať selektívnosť určitého opatrenia (bod 132).
- 98 Po druhé treba zdôrazniť, že hoci judikatúra Súdneho dvora priniesla spresnenia umožňujúce vymedziť geografický rozsah referenčného rámca ešte pred analýzou vzťahov, ktoré má s opatrením považovaným za pomoc (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, EU:C:2006:511, body 64 až 66; pozri tiež, pokiaľ ide o správny subjekt, ktorý má nezávislú normatívnu právomoc vo vzťahu k dotknutému členskému štátu, rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 a 62) vecné vymedzenie tohto referenčného rámca sa naopak v zásade vykoná v súvislosti s týmto opatrením.
- 99 Preto v rozsudku z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50), týkajúcom sa opatrenia spočívajúceho v oslobodení od dane z príjmu právnických osôb, ktoré využívali výrobné a pracovné družstvá, Súdny dvor rozhodol, že táto daň ako celok predstavuje referenčný rámec vzhľadom na skutočnosť, že pre potreby výpočtu dane z príjmu právnických osôb sa základ dane príjemcov tohto opatrenia určuje tým istým spôsobom ako pri ostatných formách spoločností, čiže v závislosti od výšky čistého zisku vyplývajúceho z činnosti podniku na konci zdaňovacieho obdobia. Referenčný rámec bol teda definovaný po zohľadnení jednak cieľa opatrenia, ktorý zjavne súvisel s cieľom referenčného rámca, a jednak situácie príjemcov tohto opatrenia, ktorá bola porovnateľná so situáciou iných osôb, na ktoré sa uplatňoval predmetný referenčný rámec.
- 100 V rozsudku z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 63 až 67), aj keď dotknuté opatrenie vyhradzovalo výhodu určitým podnikom tým, že im umožňovalo speňažiť hospodársku hodnotu zníženia emisií oxidov dusíka, ktoré dosiahli, Súdny dvor pripustil, aby bol referenčný rámec vymedzený predovšetkým neuvedením tohto opatrenia v právnych predpisoch, ktoré však mali obdobný environmentálny cieľ ako toto opatrenie. Komisia preto uviedla, že uvedený referenčný rámec pozostával zo „zákonov týkajúcich sa správy životného prostredia a znečisťovania ovzdušia neobsahujúcich uvedené opatrenie“.
- 101 Súdny dvor v týchto dvoch veciach konštatoval, že existoval režim, ktorého cieľ súvisel s cieľom dotknutého opatrenia a ktorý, hoci bol menej výhodný ako toto opatrenie, sa napriek tomu uplatňoval na hospodárske subjekty, ktoré sa nachádzali v porovnateľnej situácii ako príjemcovia tohto opatrenia. Vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50) boli tieto hospodárske subjekty ostatné spoločnosti, ktoré podliehali dani

z príjmu právnických osôb a ktorých základ dane bol určený rovnakým spôsobom ako v prípade výrobných a pracovných družstiev. Vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko, C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 64), šlo o podniky produkujúce emisie oxidov dusíka, na ktoré sa dotknuté opatrenie neuplatňovalo, ale ktorým napriek tomu boli rovnako ako spoločnostiam, na ktoré sa toto opatrenie uplatňovalo, ukladané povinnosti v oblasti obmedzenia alebo zníženia emisií oxidov dusíka.

- 102 Z judikatúry teda vyplýva, že okrem existencie súvislosti medzi cieľom dotknutého opatrenia a cieľom obvyklého režimu preskúmanie porovnateľnosti situácií, na ktoré sa uplatňuje toto opatrenie, a situácií, ktoré patria pod tento režim, umožňuje tiež vymedziť vecnú pôsobnosť uvedeného režimu.
- 103 A práve porovnateľnosť týchto situácií tiež umožňuje dospieť k záveru o existencii výnimky (pozri bod 63 vyššie), keď sa so situáciami, na ktoré sa uplatňuje sporné opatrenie, zaobchádza iným spôsobom ako so situáciami, na ktoré sa uplatňuje obvyklý režim, a to napriek tomu, že sú porovnateľné.
- 104 To znamená, že spoločná úvaha týkajúca sa prvých dvoch fáz metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie môže v niektorých prípadoch viesť súčasne k stanoveniu obvyklého režimu a existencie výnimky.
- 105 Treba však spresniť, že v rozsudku z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 54 až 61), Súdny dvor pokračoval v analýze tak, že preskúmal osobitné charakteristické vlastnosti výrobných a pracovných družstiev a na základe tejto analýzy dospel k podobnému záveru ako v priebehu druhej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie, a síce, že sa v zásade nemožno domnievať, že by sa tieto družstvá nachádzali v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii ako obchodné spoločnosti.
- 106 Po tretie, stále na základe judikatúry Súdneho dvora, sa porovnateľnosť situácií, ktorá umožňuje v rámci prvej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie vecne vymedziť obvyklý režim, posudzuje vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom.
- 107 Preto vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i. (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 50), práve preskúmaním situácie hospodárskych subjektov vzhľadom na cieľ dane z príjmov právnických osôb dospel Súdny dvor k záveru o porovnateľnosti situácie výrobných a pracovných družstiev a situácie iných spoločností. Hoci totiž cieľom tejto dane je zdanenie ziskov spoločností (bod 54), k určeniu základu dane družstiev a základu dane iných spoločností, ktoré je prvým krokom nevyhnutným na účely stanovenia dane, dochádza rovnakým spôsobom (bod 50).
- 108 Vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551, body 63, 64 a 67), iným spoločnostiam než príjemcom sporného opatrenia, ktoré produkovali emisie oxidov dusíka, sa v dôsledku toho uložili prostredníctvom „zákonov týkajúcich sa správy životného prostredia a znečisťovania ovzdušia“ (pozri bod 100 vyššie) rovnaké povinnosti v oblasti obmedzenia alebo zníženia emisií oxidov dusíka. Tieto spoločnosti sa teda vzhľadom na cieľ ochrany životného prostredia sledovaný nielen sporným opatrením, ale predovšetkým uvedenými zákonmi, ktoré tvorili obvyklý režim, nachádzali v porovnateľnej situácii ako spoločnosti príjemcovia sporného opatrenia.
- 109 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba stanoviť, či sa v prejednávanej veci vzhľadom na obvyklý režim identifikovaný Komisiou, ktorého cieľ musí súvisieť s cieľom sporného opatrenia, podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach rezidentoch a podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch nachádzajú, ako tvrdí žalobkyňa, v právnych a skutkových situáciách, ktoré nie sú porovnateľné a ktoré sú tak odlišné, že obvyklý režim by sa mal obmedzovať na sporné opatrenie.
- 110 V tomto ohľade treba uviesť, že sporné opatrenie umožňuje daňovo odpísať goodwill vyplývajúci z nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch.

- 111 V španielskom daňovom systéme sa pri výpočte základu dane vychádza z účtovného výsledku, ktorý sa potom upraví podľa osobitných daňových pravidiel (odôvodnenia 37 a 97 napadnutého rozhodnutia).
- 112 Jedno z týchto daňových pravidiel, ktorého cieľ súvisí s cieľom sporného opatrenia, upravuje odpisovanie goodwillu.
- 113 Podľa tohto pravidla je odpisovanie goodwillu možné v prípade „podnikovej kombinácie“, teda v širšom význame tohto výrazu, tak po nadobudnutí alebo vklade všetkých aktív tvoriacich nezávislé podniky, ako aj po fúzii alebo rozdelení spoločností (odôvodnenia 19 a 99 napadnutého rozhodnutia).
- 114 Treba spresniť, že z ustanovení článku 89 ods. 3 španielskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb nie je možné vyvodiť, že by podniky mohli okrem predpokladu, že sa uplatňuje sporné opatrenie, využiť výhodu odpisovania goodwillu aj v prípade jednoduchých nadobudnutí podielov. Ako totiž uvádza samotné Španielske kráľovstvo vo svojich pripomienkach, ak podnik v zmysle týchto ustanovení nadobudne podiel v určitej spoločnosti, je oprávnený odpisovať goodwill týkajúci sa tohto nadobudnutia podielu len v prípade, že sa následne zlúči s nadobudnutou spoločnosťou. Zlúčenie, ktoré je jednou z foriem podnikovej kombinácie – dokonca jedinou, ktorú Komisia zohľadňuje v úzkom zmysle tohto výrazu (odôvodnenie 23 napadnutého rozhodnutia), ktorý uplatňuje v prípade, že sa obmedzuje na prípad nadobudnutia podielov (odôvodnenia 20 a 27 napadnutého rozhodnutia) – je teda nevyhnutnou podmienkou pre odpisovanie goodwillu.
- 115 Z vyššie uvedeného vyplýva, že len podniková kombinácia umožňuje odpisovanie goodwillu na daňové účely. Treba tiež zdôrazniť, že takéto daňové zaobchádzanie s goodwillom sa uplatňuje bez ohľadu na to, či ide o cezhraničné transakcie a vnútroštátne transakcie v Španielskom kráľovstve.
- 116 S účtovnou logikou totiž súvisí, že zdaňovanie goodwillu sa uskutočňuje na základe kritéria založeného na existencii či neexistencii podnikovej kombinácie.
- 117 Podniková kombinácia je totiž výsledkom nadobudnutia alebo vkladu aktív tvoriacich nezávislé podniky alebo fúzie či rozdelenia spoločností (pozri bod 113 vyššie). V nadväznosti na tieto transakcie sa goodwill, ktorý je výsledkom rozdielu medzi nadobúdacou cenou a trhovou hodnotou takto nadobudnutých aktív, uvedie v účtovníctve podniku ako samostatný nehmotný majetok, ktorý vznikol podnikovou kombináciou (odôvodnenia 19 a 99 napadnutého rozhodnutia).
- 118 Preto vzhľadom na účtovné techniky a zásady, ktoré sa zdaňovanie goodwillu snaží rešpektovať, je relevantné konštatovanie existencie podnikovej kombinácie, ktorá viedla k zaúčtovaniu tohto goodwillu, čo následne umožní jeho odpísanie.
- 119 Je pravda, že podľa španielskych účtovných zásad, rozdiel medzi cenou zaplatenou za nadobudnutie podielu v spoločnosti a trhovou hodnotou aktív, ktoré tvoria túto spoločnosť, môže, dokonca aj v prípade neexistencie podnikovej kombinácie, byť účtovaný v nadobúdajúcom podniku ako samostatný nehmotný majetok, keď nadobúdajúci podnik prevezme kontrolu nad nadobudnutým podnikom. Ide totiž o to, aby sa v rámci konsolidácie účtov zobrazila celková situácia skupiny podnikov, ktoré podliehajú jednotnej kontrole (odôvodnenia 18 a 97 napadnutého rozhodnutia).
- 120 Skutočnosť, že podnik má podiely v spoločnosti rezidentovi alebo v spoločnosti nerezidentovi, však nijako nesúvisí so zápisom goodwillu do účtovníctva podniku, a teda ani s cieľom zdaňovania goodwillu.
- 121 V tomto ohľade je irelevantné, že môžu existovať prekážky cezhraničnej podnikovej kombinácie. Cieľom zdaňovania goodwillu je totiž zaručiť určitú koherentnosť medzi zdaňovaním goodwillu a jeho účtovaním, čo odôvodňuje možnosť odpísať goodwill, ak je výsledkom podnikovej kombinácie (pozri

body 116 a 118 vyššie). Cieľom zdaňovania goodwillu nie je kompenzovať existenciu prekážok cezhraničnej kombinácie alebo zabezpečiť rovnakého zaobchádzanie s rôznymi druhmi nadobudnutí podielov v spoločnostiach.

- 122 V dôsledku toho sa vzhľadom na cieľ sledovaný zdaňovaním goodwillu podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii ako podniky, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach rezidentoch.
- 123 Komisia preto oprávnené v rámci prvej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie neobmedzila preskúmanie kritéria selektívnosti len na nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch a tým uznala ako obvyklý režim zdaňovanie goodwillu a nie zdaňovanie finančného goodwillu zavedené sporným opatrením (pozri bod 70 vyššie).
- 124 Je potrebné dodať, že sporné opatrenie tým, že umožňuje odpisovanie goodwillu v prípade nadobudnutí podielov v spoločnostiach nerezidentoch bez toho, aby došlo k podnikovej kombinácii, uplatňuje na tieto transakcie rozdielne zaobchádzanie, než sa uplatňuje v prípade nadobudnutí podielov v spoločnostiach rezidentoch, hoci tieto dva druhy transakcií sa vzhľadom na cieľ sledovaný obvyklým režimom nachádzajú v porovnateľných právnych a faktických situáciách. Od tohto štádia analýzy možno preto poukázať na to, že Komisia z právneho hľadiska správne konštatovala v rámci druhej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie, že sporné opatrenie predstavovalo výnimku z obvyklého režimu (rozsudok World Duty Free, bod 57).
- 125 Z vyššie uvedeného vyplýva, že výhradu žalobkyne treba zamietnuť nielen v rozsahu, v akom sa týka prvej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie, ale aj v rozsahu, v akom sa týka druhej fázy tejto metódy, čo potvrdzuje existenciu väzby medzi týmito dvoma fázami, ba niekedy, ako v prejednávanej veci, spoločného odôvodnenia (pozri bod 104 vyššie).
- 126 Napriek existencii daňového systému, v spojitosti so sporným opatrením a vzhľadom na cieľ tohto daňového systému, sa transakcie, na ktoré sa toto opatrenie neuplatňuje, nachádzajú v porovnateľnej situácii s transakciami, na ktoré sa uplatňuje, však treba ešte preskúmať, či by sporné opatrenie mohlo vzhľadom na svoje vlastné charakteristické vlastnosti a teda nezávisle od akejkoľvek porovnávacej analýzy, predstavovať samo osebe autonómny referenčný rámec, ako to tvrdí žalobkyňa.
- 127 V tejto súvislosti treba poukázať na to, že opatrenie môže tvoriť svoj vlastný referenčný rámec, pokiaľ vytvára jasne vymedzený daňový režim, ktorý sleduje špecifické ciele a tým sa odlišuje od akéhokoľvek iného daňového režimu uplatňovaného v dotknutom členskom štáte. Za tohto predpokladu treba teda na účely posúdenia podmienky selektívnosti určiť, či sú niektoré hospodárske subjekty vylúčené z pôsobnosti tohto opatrenia, hoci sa vzhľadom na cieľ, ktorý toto opatrenie sleduje, tieto hospodárske subjekty nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii ako subjekty, na ktoré sa toto opatrenie uplatňuje (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. marca 2012, British Aggregates/Komisia, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, body 51, 63, 67 a 71 až 75).
- 128 Pokiaľ ide o opatrenie, ktoré zavádza jasne vymedzený daňový režim, ale patrí do širšieho právneho súboru, generálny advokát Warner vo svojich návrhoch vo veci Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:52, s. 728) uviedol spresnenia, ktoré napriek tomu, že sa týkajú vnútroštátneho systému sociálneho zabezpečenia, sa môžu užitočne uplatniť v daňovej oblasti na účely určenia, či takéto opatrenie možno považovať samo osebe za autonómny referenčný rámec.
- 129 Podľa generálneho advokáta Warnera všeobecná reforma systému sociálneho zabezpečenia v členskom štáte, ktorá nepriamo viedla k zníženiu sadzby príspevkov zamestnávateľa, mohla ako taká nespadať do oblasti pôsobnosti ustanovení týkajúcich sa štátnej pomoci. Domnieval sa však, že opatrenie, o ktoré išlo v tejto veci, nepredstavovalo takúto reformu, a ani nebolo súčasťou reformy takejto povahy, ale

jeho cieľom bolo len vyriešenie konkrétneho problému. V dôsledku toho toto opatrenie, ako to potvrdil Súdny dvor v rozsudku z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71), patrilo do pôsobnosti ustanovení týkajúcich sa štátnej pomoci.

- 130 Prístup, ktorý prezentoval generálny advokát Warner vo svojich návrhoch vo veci Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:52, s. 728), vedie k tomu, že na účely vylúčenia určitého opatrenia z pôsobnosti ustanovení týkajúcich sa štátnej pomoci treba vychádzať zo systematického a všeobecného charakteru tohto opatrenia.
- 131 Vzhľadom na neexistenciu iných spresnení v judikatúre, pokiaľ ide o metódu umožňujúcu identifikovať v rámci širšieho súboru autonómny režim, ktorý by mohol predstavovať referenčný rámec, je vhodné orientačne odkázať na oznámenia prijaté Komisiou v danej oblasti.
- 132 Navyše podobný prístup, ako zaujal generálny advokát Warner, je opísaný v bode 133 oznámenia z roku 2016, z ktorého vyplýva, že referenčný systém tvorí jednotný súbor pravidiel, ktoré sa všeobecne uplatňujú na základe objektívnych kritérií na všetky podniky patriace do rozsahu jeho pôsobnosti vymedzeného cieľom tohto systému.
- 133 Možno ešte uviesť, že bod 13 oznámenia z roku 1998 stanovuje na účely rozlíšenia medzi štátnou pomocou a všeobecnými opatreniami dve kategórie všeobecných opatrení, a to na jednej strane „daňové opatrenia čisto technického charakteru (napríklad stanovenie sadzby zdanenia, odpisových pravidiel a pravidiel o prenose strát, ustanovení na zabránenie dvojitého zdanenia alebo daňovému úniku)“ a na druhej strane „opatrenia, ktoré sledujú všeobecný politický cieľ prostredníctvom zníženia daňového zaťaženia týkajúceho sa určitých výrobných nákladov“.
- 134 V prejednáwanej veci sporné opatrenie predstavuje len jeden spôsob uplatnenia širšej dane, konkrétne dane z príjmu právnických osôb, a teda nezavádza jasne vymedzený daňový režim (pozri bod 127 vyššie). Preto by sa mali uplatniť úvahy uvedené v bodoch 128 až 133 vyššie.
- 135 V tejto súvislosti je potrebné poukázať na to, že sporné opatrenie nezavádza, ako to z právneho hľadiska správne uvádza Komisia v odôvodnení 100 napadnutého rozhodnutia, nové plnohodnotné všeobecné pravidlo týkajúce sa odpisovania goodwillu, ale výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktorej iba podnikové kombinácie môžu viesť k odpisovaniu goodwillu, pričom táto výnimka by mala podľa Španielskeho kráľovstva zamedziť nepriaznivým účinkom, ktoré by pri nadobudnutiach podielov v spoločnostiach nerezidentoch spôsobovalo uplatnenie všeobecného pravidla.
- 136 Po prvé teda sporné opatrenie vyhradzuje výhodu odpísania goodwillu výlučne nadobudnutiam podielov v spoločnostiach nerezidentoch. Toto opatrenie teda z transakcie spočívajúcej v nadobudnutí podielov nerobí nové všeobecné kritérium, ktoré by organizovalo zdaňovanie goodwillu, čo by mohlo viesť k záveru, že sporné opatrenie predstavuje „daňové opatrenie čisto technického charakteru“ v zmysle bodu 13 oznámenia z roku 1998.
- 137 Po druhé vo svojich pripomienkach uvedených v napadnutom rozhodnutí Španielske kráľovstvo uviedlo, že sporné opatrenie bolo prijaté v dôsledku toho, že existovali najmä právne prekážky, ktoré bránili španielskym investorom vykonávať cezhraničné podnikové kombinácie, a teda využiť výhodu odpisovania goodwillu, ktoré umožňuje španielske daňové právo v prípade takejto podnikovej kombinácie, hoci vo vnútroštátnom kontexte by mohli vykonať takéto podnikové kombinácie bez ťažkostí (odôvodnenia 48 a 80 napadnutého rozhodnutia). Cieľom sporného opatrenia bolo teda podľa jeho autora napraviť podľa neho neuspokojivú situáciu, ktorá vznikla v dôsledku režimu zdaňovania goodwillu. Toto opatrenie preto nepredstavuje reformu dane z príjmov právnických osôb vo vzťahu k uvedenému režimu.



- 138 Navyše v rozsahu, v akom je cieľom sporného opatrenia vyriešiť konkrétny problém údajných účinkov prekážok cezhraničných kombinácií na zdaňovanie goodwillu, nemožno toto opatrenie považovať za sledujúce ciele všeobecnej hospodárskej politiky v zmysle bodu 13 oznámenia z roku 1998.
- 139 V dôsledku toho, ak sa preberú slová, ktoré použil generálny advokát Warner vo svojich návrhoch vo veci Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:52, s. 728), sporné opatrenie, ktorého cieľom je vyriešenie konkrétneho problému, nepredstavuje všeobecnú reformu.
- 140 Z vyššie uvedeného vyplýva, že referenčný systém sa nemôže obmedzovať len na sporné opatrenie. To potvrdzuje, že zdaňovanie goodwillu, ako to z právneho hľadiska správne uviedla Komisia v napadnutom rozhodnutí, predstavuje v tejto veci relevantný referenčný systém (pozri bod 123 vyššie).
- 141 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy a najmä na úvahy uvedené v bodoch 121 a 138 vyššie sa výhrada žalobkyne založená na existencii prekážok cezhraničných kombinácií musí zamietnuť v rozsahu, v akom smeruje k spochybneniu referenčného rámca stanoveného Komisiou.

## 2) O druhej fáze

- 142 Žalobkyňa tvrdí, že Komisia, ktorá podľa nej bola povinná preukázať, že nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch a nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch boli porovnateľné vzhľadom na cieľ daňovej neutrality sledovaný sporným opatrením, si túto povinnosť nesplnila.
- 143 Pokiaľ ide o druhú fázu metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie, hoci Súdny dvor v rozsudku z 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41), odkázal na cieľ sledovaný „dotknutým opatrením“, následne odkázal na cieľ sledovaný „právnym režimom“, ktorého súčasťou je toto opatrenie (rozsudky z 29. apríla 2004, *GIL Insurance a i.*, C-308/01, EU:C:2004:252, bod 68; z 3. marca 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, bod 40; zo 6. septembra 2006, *Portugalsko/Komisia*, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 54, a z 21. decembra 2016, *Komisia/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 54). V rozsudku *World Duty Free* Súdny dvor rozhodujúci ako veľká komora ešte výslovnejšie odkazuje na cieľ sledovaný spoločným alebo obvyklým daňovým režimom, ktorý sa uplatňuje v dotknutom členskom štáte (bod 57).
- 144 Treba zdôrazniť, že na základe tejto judikatúry porovnanie, ktoré sa uplatňuje na účely vykonania druhej etapy metódy uvedenej v bodoch 61 a 64 vyššie, sa odvtedy vo veľkej miere približuje porovnaniu, ktoré Súdny dvor používa na účely definovania vecnej pôsobnosti referenčného rámca (pozri body 102 až 108 a 125 vyššie).
- 145 Podľa judikatúry uvedenej v bode 143 vyššie, najmä podľa rozsudku *World Duty Free*, ku ktorému mali účastníci konania možnosť predložiť svoje pripomienky v súlade so zásadou kontradiktórnosti konania, je potrebné zohľadniť cieľ spoločného režimu ako celku.
- 146 Treba však konštatovať, že cieľom sledovaným obvyklým režimom nie je umožniť podnikom využívať daňovú výhodu, ktorú predstavuje odpisovanie finančného goodwillu, v prípade, že čelia ťažkostiam, ktoré im bránia v podnikovej kombinácii (pozri body 116 až 121 vyššie).
- 147 Je to skôr sporné opatrenie, ktorého cieľom je zamedziť existencii prekážok cezhraničnej kombinácie a tým umožniť podľa Španielskeho kráľovstva zaručiť dodržiavanie zásady daňovej neutrality (pozri bod 137 vyššie).

- 148 Tvrdenie žalobkyne týkajúce sa existencie prekážok cezhraničných kombinácií, ktoré sa na rozdiel od toho, čo uvádza, zakladá na cielei sporného opatrenia a nie na cielei obvyklého režimu, sa preto musí zamietnuť ako neúčinné v štádiu preskúmania druhej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie. Toto tvrdenie však naopak bude opäť preskúmané v rámci tretej výhrady, ktorá sa týka tretej fázy tejto metódy.
- 149 Navyše treba pripomenúť, že obvyklý režim predpokladá odpisovanie goodwillu len v prípade podnikovej kombinácie a že sporné opatrenie tým, že toto odpisovanie umožňuje pri nadobudnutiach podielov v spoločnostiach nerezidentoch, uplatňuje na tieto transakcie rozdielne zaobchádzanie, než sa uplatňuje v prípade nadobudnutí podielov v spoločnostiach rezidentoch, hoci tieto dva druhy transakcií sa vzhľadom na cieľ sledovaný obvyklým režimom nachádzajú v porovnateľných právnych a skutkových situáciách. Sporné opatrenie teda zavádza výnimku z tohto režimu, ako to Komisia z právneho hľadiska správne posúdila (pozri bod 124 vyššie).
- 150 Táto výhrada žalobkyne sa teda musí zamietnuť.
- 151 Záver uvedený v bode 150 vyššie nemožno spochybníť ani judikatúrou uvádzanou žalobkyňou.
- 152 Po prvé totiž, pokiaľ ide o rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 a 62), nariadenie o letiskových poplatkoch, o ktoré šlo v tejto veci, bolo prijaté letiskom v rámci jeho právomoci autonómnej regulácie, a preto ho nebolo možné považovať za výnimku z režimu uplatňovaného na všetky letiská. Kontext veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, teda nijako nesúvisí s kontextom prejednávanej veci.
- 153 Po druhé vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9), spočívala poskytnutá výhoda v práve na preferenčný prístup do pruhu vyhradeného pre autobusy, ktorý využívali taxíky, nie však súkromne prenajímané vozidlá s vodičom (bod 63). Vzhľadom na cieľ dotknutého opatrenia, konkrétne zabezpečiť bezpečný a účinný dopravný systém (bod 50), skutočnosť, že len taxíky sa mohli uchádzať alebo vyčkávať na cestujúcich, ktorí si ich vopred nerezervovali (bod 5), a že niektoré povinnosti, najmä skutočnosť, že musia byť identifikovateľné a schopné prepravovať osoby pohybujúce sa na invalidnom vozíku (bod 60), boli uložené len im, umožnila Súdnemu dvoru dospieť k záveru, že taxíky sa nenachádzali v situácii porovnateľnej so situáciou súkromne prenajímaných vozidiel s vodičom (bod 61).
- 154 Rovnako, pokiaľ ide o rozsudok z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), sporné opatrenie v tejto veci bolo uplatniteľné na niektorých daňovníkov, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto opatrením, ktoré sa zaviedlo na účely zabezpečenia vybavenia najstarších súdnych konaní v daňovej oblasti, pričom by sa rešpektovala zásada primeranej lehoty, nenachádzali v tej istej situácii ako iní daňovníci, ktorí boli účastníkmi skorších konaní s daňovými orgánmi (body 40 až 42).
- 155 Je teda pravda, že v týchto dvoch rozsudkoch Súdny dvor zohľadnil cieľ opatrenia, ktoré malo poskytnúť dotknutú výhodu, namiesto širšieho cieľa režimu, ktorého bolo toto opatrenie súčasťou, hoci v rozsudku zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 55), Súdny dvor pripomenul, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ ukladá povinnosť určiť, či v rámci daného právneho režimu je vnútroštátne opatrenie spôsobilé zvýhodniť „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov“ oproti iným, ktorí by sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.
- 156 Napriek tomu vo svojej najnovšej judikatúre Súdny dvor spresnil, že je potrebné zohľadniť cieľ režimu, ktorého súčasťou je opatrenie poskytujúce výhodu, a nie cieľ tohto opatrenia (pozri bod 143 vyššie).

- 157 Po tretie v rozsudku z 9. decembra 1997, Tiercé Ladbroke/Komisnia (C-353/95 P, EU:C:1997:596), Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátny zákonodarca inak zaobchádzal so stávkami organizovanými vo Francúzsku na francúzske preteky a stávkami organizovanými vo Francúzsku na zahraničné preteky tým, že stanovil, že posledné uvedené stávky podliehali zákonným a daňovým zrážkam v krajinách, v ktorých boli tieto preteky organizované (body 2, 3 a 36).
- 158 Súdny dvor síce zdôraznil, že tieto dve kategórie stávok nie sú rovnaké (rozsudok z 9. decembra 1997, Tiercé Ladbroke/Komisnia, C-353/95 P, EU:C:1997:596, bod 33), čo môže odkazovať na úvahu týkajúcu sa druhej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie.
- 159 Na účely odôvodnenia tohto konštatovania však Súdny dvor najmä zdôraznil, že pre vzájomné stávky bola charakteristická skutočnosť, že vklady tvorili spoločný balík, ktorý sa po odpočítaní rôznych poplatkov rozdelil medzi výhercov rovným spôsobom bez ohľadu na pôvod stávky, z čoho vyplývalo, že časť vkladov vyhradená pre výhercov sa nemohla meniť v závislosti od štátov, v ktorých boli stávky uskutočnené. Dospel preto k záveru, že dobré fungovanie takéhoto systému mohlo byť zaručené len v prípade, že úroveň poplatkov, ktorých predmetom mohla byť suma vkladov stávok na jedny konkrétne preteky, bola úroveň poplatkov uplatňovaná v štáte, v ktorom sa konali preteky (bod 34).
- 160 Súdny dvor preto prijal v tejto veci prístup, ktorý v skutočnosti patrí do tretej fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie, ktorá sa zakladá na preskúmaní odôvodnenia zisteného rozdielného zaobchádzania.
- 161 Preto sa nemožno účinne odvolávať na rozsudok z 9. decembra 1997, Tiercé Ladbroke/Komisnia (C-353/95 P, EU:C:1997:596), na účely spochybnenia spôsobu, akým Komisia v danom prípade postupovala, pokiaľ ide o prvé dve fázy metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie.
- 162 Okrem toho osobitné okolnosti veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, sa líšia od okolností v prejednávanej veci. Preto bez ďalšieho vysvetlenia zo strany žalobkyne nemožno zo skutočnosti, že Súdny dvor uznal, že pri stávkach organizovaných vo Francúzsku na belgické preteky a pri stávkach organizovaných vo Francúzsku na francúzske preteky ide o rozdielne situácie (pozri bod 158 vyššie), vyvodiť existenciu rozdielných situácií v prípade nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch a v prípade nadobudnutia podielov v spoločnostiach nerezidentoch.
- 163 V každom prípade záver, ku ktorému Všeobecný súd dospel v bode 150 vyššie, vychádza z najnovšej judikatúry Súdneho dvora uvedenej v bode 143 vyššie.
- 164 Z vyššie uvedeného vyplýva, že táto výhrada sa musí zamietnuť.

***c) O odôvodnenosti sporného opatrenia vzhľadom na povahu a štruktúru systému, ktorého je súčasťou (tretia fáza)***

- 165 Žalobkyňa tvrdí, že výnimka zavedená sporným opatrením je odôvodnená povahou a štruktúrou systému, ktorého je súčasťou. Odkazuje teda na tretiu fázu analytickej metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie.
- 166 Ako bolo pripomenuté v bode 64 vyššie, Súdny dvor v rámci tretej fázy analytickej metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie rozhodol, že pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný obvyklým režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú *a priori* selektívne, ak sa členskému štátu podarí preukázať, že toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého súčasťou sú uvedené opatrenia.

- 167 V tomto ohľade treba pripomenúť, že je potrebné rozlišovať medzi na jednej strane cieľmi, ktoré sú stanovené pre daňové opatrenie alebo osobitný daňový režim a nie sú im vlastné, a na druhej strane vlastnými mechanizmami samotného daňového systému, ktoré sú nevyhnutné na uskutočňovanie týchto cieľov. V dôsledku toho sa oslobodenia od daní vyplývajúce z cieľa, ktorý nie je vlastný daňovému systému, do ktorého spadajú, nemôžu vyhnúť požiadavkám vyplývajúcim z článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 8. septembra 2011, *Paint Graphos a i.*, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 69 a 70).
- 168 V odseku 138 oznámenia z roku 2016 Komisia navyše odkazuje aj na základné alebo určujúce zásady vlastné dotknutému daňovému systému alebo na mechanizmy, ktoré sú vlastné tomuto systému a potrebné na jeho fungovanie, ako aj na jeho účinnosť, ktoré jediné môžu odôvodniť uplatnenie výnimky.
- 169 V prejednávanej veci by rozdielne zaobchádzanie medzi nadobudnutím podielov v spoločnostiach rezidentoch a nadobudnutím podielov v spoločnostiach nerezidentoch, ktoré zavádza sporné opatrenie, podľa názoru Španielskeho kráľovstva umožnilo neutralizovať rozdielne zaobchádzanie, ktoré by španielsky režim zdaňovania goodwillu zavádzal v prospech prvej skupiny a v neprospech druhej skupiny.
- 170 Rozlišovanie zavedené sporným opatrením je teda odôvodnené, keďže vyplýva zo zásady daňovej neutrality.
- 171 Zásada neutrality, ktorú španielske daňové právo uznáva (odôvodnenie 112 napadnutého rozhodnutia), je súčasťou mechanizmov vlastných daňovému systému, ako to okrem iného vyplýva aj z bodu 139 oznámenia z roku 2016, podľa ktorého môže zásada daňovej neutrality predstavovať možné odôvodnenie výnimky z obvyklého systému.
- 172 Španielske kráľovstvo sa teda môže účinne odvolávať na zásadu daňovej neutrality s cieľom odôvodniť rozlišovanie, ktoré zavádza sporné opatrenie.
- 173 Treba uviesť, že len v takom konkrétnom prípade, o aký ide v prejednávanej veci, sa možno v tretej fáze analytickej metódy uvedenej v bodoch 63 a 64 vyššie účinne odvolávať na cieľ sledovaný sporným opatrením.
- 174 Keďže sa uznala relevantnosť odôvodnenia uvedeného Španielskym kráľovstvom v súvislosti s rozlišovaním zavedeným sporným opatrením, a to na základe zásady daňovej neutrality, je potrebné ešte určiť, či je sporné opatrenie skutočne spôsobilé zaručiť daňovú neutralitu.
- 175 Podľa ustálenej judikatúry článok 107 ods. 1 ZFEÚ nerozlišuje štátne intervencie podľa príčin alebo cieľov, ale definuje ich v závislosti od ich účinkov (pozri rozsudok Súdneho dvora z 15. novembra 2011, *Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo*, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 87 a citovanú judikatúru).
- 176 V prvom rade je potrebné pripomenúť, že ak Komisia zistí výnimku, členskému štátu prináleží, aby preukázal, že táto výnimka je odôvodnená, pretože vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, ktorého je súčasťou (pozri bod 64 vyššie).
- 177 Preto je namieste stanoviť, či v prejednávanej veci dôkazy predložené Španielskym kráľovstvom, na ktoré sa odvoláva žalobkyňa, sú na rozdiel od toho, čo uviedla Komisia, dostatočné na odôvodnenie výnimky, ktorá bola konštatovaná v bode 149 vyššie.

- 178 Žalobkyňa sa opiera o skutočnosť, že podľa Španielskeho kráľovstva je cieľom sporného opatrenia obnoviť daňovú neutralitu tým, že sa odstráni neodôvodnené rozdielne zaobchádzanie na jednej strane s podnikmi, ktoré sa môžu bez ťažkostí vykonať fúziu so spoločnosťou rezidentom, ktorá im umožní využiť odpisovanie goodwillu, a na druhej strane podnikmi, ktoré čelia ťažkostiam právneho charakteru, ktoré im bránia vo fúzii so spoločnosťou nerezidentom, a teda vo využití výhody odpisovania goodwillu.
- 179 Treba uviesť, že sporné opatrenie s cieľom odstrániť neodôvodnené rozdielne zaobchádzanie, ktoré by vyplývalo z obvyklého režimu, poskytuje výhodu odpisovania goodwillu podnikom, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch.
- 180 Sporné opatrenie teda nevyhnutne vychádza z predpokladu, podľa ktorého podniky, ktoré chcú uskutočniť cezhraničné fúzie, avšak nemôžu z dôvodu najmä právnych prekážok podnikových kombinácií, obvyčajne nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch alebo si minimálne zachovávajú podiely, ktoré už majú.
- 181 Bez takéhoto predpokladu by totiž nebolo možné sporné opatrenie považovať za prospešné pre podniky, ktoré sú podľa Španielskeho kráľovstva predmetom neodôvodneného nepriaznivého zaobchádzania vyplývajúceho z uplatňovania obvyklého režimu. Nemohlo by teda mať neutralizujúci účinok.
- 182 Predpoklad uvedený v bode 180 vyššie však nebol preukázaný.
- 183 Žalobkyňa síce tvrdí, že v prípade, že cezhraničné fúzie sú nemožné z dôvodu prekážok vyplývajúcich z právnych predpisov a správnych postupov dotknutých štátov, sa takéto transakcie musia vo väčšine prípadov vykonať prostredníctvom nadobudnutia podielov v zahraničných spoločnostiach.
- 184 Nadobudnutie podielov však na rozdiel od fúzie nevedie k zrušeniu nadobudnutej spoločnosti. Vzhľadom na tento rozdiel a na jeho právne a hospodárske dôsledky nie je zjavné, že by tieto dva druhy transakcií sledovali rovnaké ciele alebo by zodpovedali rovnakým hospodárskym stratégiám. Platí to tým viac pri nadobudnutí menšinových podielov, ktoré patria do pôsobnosti sporného opatrenia v prípade, že dosiahnu prahovú hodnotu 5 %. V dôsledku toho nemožno predpokladať, že podnik, ktorý nemôže uskutočniť fúziu s určitou spoločnosťou, obvyčajne nadobudne podiely v tejto spoločnosti.
- 185 Je dokonca pravdepodobné, že podniky, ktoré chcú uskutočniť fúziu so spoločnosťou nerezidentom a nachádzajú sa v situácii, keď je nemožné ju uskutočniť najmä z dôvodu právnych prekážok podnikových kombinácií, sa vzdajú nadobudnutia alebo zachovania podielov v danej spoločnosti. Práve takéto podniky, ktoré by mohli byť predmetom nepriaznivého zaobchádzania, nemajú teda možnosť využiť výhodu poskytovanú sporným opatrením.
- 186 Z písomností v spise však nevyplýva, že by Španielske kráľovstvo, ktorému prináleží dokázať, že výnimka je odôvodnená (pozri bod 176 vyššie), preukázalo, že podniky, ktoré chcú uskutočniť cezhraničné fúzie, avšak nemôžu z dôvodu najmä právnych prekážok podnikových kombinácií, obvyčajne nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch alebo si minimálne zachovávajú podiely, ktoré už majú.
- 187 Napokon ani žalobkyňa nepristúpila k takémuto dokazovaniu.
- 188 Z predchádzajúceho vyplýva, že sa nepreukázalo, že výhoda vyplývajúca zo sporného opatrenia prinesie prospech podnikom, ktoré sú predmetom rozdielneho zaobchádzania, ktoré by malo toto opatrenie odstrániť. Neutralizujúce účinky sporného opatrenia teda neboli preukázané.

- 189 V tomto ohľade možno zdôrazniť, že Komisia v odôvodnení 91 napadnutého rozhodnutia uviedla, že sporné opatrenie bolo príliš nepresné a paušálne, keďže nestanovovalo žiadne podmienky, napríklad existenciu špecifických, právne vymedzených situácií, ktoré by odôvodňovali rozdielne zdaňovanie.
- 190 V druhom rade aj za predpokladu, že by sporné opatrenie malo za následok neutralizáciu údajných penalizačných účinkov obvyklého režimu, čo nie je preukázané, je neprimerané, a teda neodôvodnené, ako to správne uviedla Komisia (odôvodnenia 111 až 113 napadnutého rozhodnutia).
- 191 Všetky podniky, ktoré nadobúdajú minimálne 5 % podiely v spoločnostiach rezidentoch, totiž nechcú nevyhnutne vykonať fúziu s týmito spoločnosťami, a teda získať nárok na priznanie výhody odpisovania goodwillu.
- 192 Najskôr treba uviesť, že takáto fúzia nie je vždy možná. Je to tak napríklad vtedy, ak predmetný podnik nemá taký podiel, ktorý by mu poskytoval kontrolu nad spoločnosťou, s ktorou chce vykonať fúziu, a ak ostatní akcionári tejto spoločnosti nesúhlasia s takouto kombináciou.
- 193 Navyše aj za predpokladu, že by takáto fúzia bola možná, odpisovanie goodwillu prinesie prospech len podnikom, ktoré chcú pristúpiť k takejto transakcii. Nie je však isté, že by všetky podniky, ktoré nadobudli podiely, vrátane väčšinových, v spoločnosti rezidentovi, chceli pristúpiť k fúzii s touto spoločnosťou, a to najmä vzhľadom na skutočnosť, že nie je zjavné, že nadobudnutie podielov a fúzia sledujú dosiahnutie týchto istých cieľov alebo že predstavujú rovnaké hospodárske stratégie (pozri bod 184 vyššie).
- 194 Napriek tomu všetky podniky, ktoré nadobudnú podiely v spoločnostiach nerezidentoch, aj keď nevyhnutne nie je ich cieľom uskutočniť fúziu, budú mať výhodu odpisovania goodwillu.
- 195 V tejto súvislosti Komisia v odôvodnení 91 napadnutého rozhodnutia správne uviedla, že sporné opatrenie „zahŕňa širokú kategóriu transakcií diskriminujúcim spôsobom, ktorý nie je možné odôvodniť rozdielmi medzi daňovníkmi“.
- 196 Treba ešte zdôrazniť, že okolnosť, že podniky, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach rezidentoch by mohli ľahšie, ak by chceli, využiť odpisovanie goodwillu vykonaním fúzie, nestavia tieto podnikmi do rovnako výhodnej situácie ako podniky, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch, na základe čoho automaticky získavajú možnosť odpisovania goodwillu.
- 197 Z predchádzajúceho vyplýva, že uplatnenie sporného opatrenia vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktoré sa pritom nachádzajú v porovnateľných situáciách.
- 198 Preto aj za predpokladu, že by sporné opatrenie umožňovalo obnovenie určitej daňovej neutrality narušenej obvyklým režimom, čo sa nepreukázalo (pozri bod 188 vyššie), účinky, ktoré spôsobuje, majú v každom prípade za následok, že ho nemožno považovať za odôvodnené z hľadiska zásady daňovej neutrality, ako to Komisia z právneho hľadiska správne uviedla v napadnutom rozhodnutí (pozri bod 190 vyššie).
- 199 Na záver, ako vyplýva z každého z dvoch samostatných odôvodnení uvedených v úvahách, ktoré sa nachádzajú v bodoch 176 až 198 vyššie, z písomností v spise nevyplýva, že by výnimka, ktorú zavádza sporné opatrenie, bola odôvodnená vzhľadom na zásadu daňovej neutrality.
- 200 Napriek tomu, že referenčným systémom, ktorý treba použiť na preskúmanie selektívnej povahy sporného opatrenia, je zdaňovanie goodwillu (pozri bod 140 vyššie) a že sporné opatrenie zavádza výnimku z tohto systému (pozri bod 149 vyššie), prípadná existencia prekážok pre cezhraničné fúzie nie je vzhľadom na predchádzajúce úvahy spôsobilá odôvodniť výnimku, ktorú zavádza sporné opatrenie.

- 201 Tvrdenie žalobkyne, podľa ktorého je sporné opatrenie odôvodnené vzhľadom na cieľ daňovej neutrality, sa preto musí zamietnuť bez toho, aby bolo potrebné preskúmať jej argumentáciu týkajúcu sa existencie prekážok, ktoré znemožňujú alebo sťažujú cezhraničné fúzie.
- 202 V dôsledku toho nie je namieste vyhovieť návrhu na nariadenie opatrení na zabezpečenie priebehu konania, ktoré v tejto súvislosti podala žalobkyňa, keďže tieto opatrenia by mali umožniť určenie existencie prekážok, ktoré znemožňujú alebo sťažujú cezhraničné fúzie.
- 203 Záver uvedený v bode 201 vyššie nemožno spochybníť ani ďalšími tvrdeniami uvedenými žalobkyňou.
- 204 V prvom rade podľa žalobkyne prináleží Komisii, aby rozlišovala medzi nadobudnutiami podielov v spoločnostiach nerezidentoch, ktoré viedli k prevzatiu kontroly, a ostatnými nadobudnutiami podielov na účely vyhlásenia, že uplatnenie sporného opatrenia na prvú skupinu nadobudnutí nemožno kvalifikovať ako štátnu pomoc.
- 205 Ako však bolo uvedené v bode 193 vyššie, niektoré podniky nadobúdajú väčšinové podiely v spoločnostiach rezidentoch bez toho, aby chceli uskutočniť fúziu. Tieto podniky sú preto v dôsledku sporného opatrenia predmetom nepriaznivejšieho zaobchádzania v porovnaní s podnikmi nadobúdajúcimi podiely v spoločnostiach nerezidentoch, hoci sa vo vzťahu k nim nachádzajú v porovnateľnej situácii. Toto nepriaznivé zaobchádzanie odкрýva nekoherentnosť, ktorú zavádza sporné opatrenie v zdaňovaní goodwillu a ktorú by zavádzalo aj vtedy, ak by z neho plynula výhoda len pre nadobudnutia väčšinových podielov v spoločnostiach nerezidentoch.
- 206 Pre doplnenie, aj za predpokladu, že by sa sporné opatrenie mohlo považovať za odôvodnené v prípade nadobudnutí väčšinových podielov, treba konštatovať, že Komisii neprináleží, aby v rámci napadnutého rozhodnutia stanovovala podmienky uplatňovania sporného opatrenia, ktoré by jej za určitých predpokladov umožnili nekvalifikovať ho ako štátnu pomoc. Táto otázka totiž patrí do dialógu medzi španielskymi orgánmi a Komisiou v rámci oznamovania dotknutého režimu, ku ktorému však malo dôjsť pred jeho zavedením (rozsudok z 9. septembra 2009, Diputación Foral de Álava a i./Komisia, T-227/01 až T-229/01, T-265/01, T-266/01 a T-270/01, EU:T:2009:315, bod 381).
- 207 Ďalej je namieste uviesť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v prípade schémy pomoci sa Komisia môže obmedziť na preskúmanie všeobecných vlastností dotknutej schémy bez toho, aby bola povinná skúmať každý konkrétny prípad jej uplatnenia s cieľom preskúmať, či schéma vykazuje znaky pomoci (rozsudky z 29. apríla 2004, Grécko/Komisia, C-278/00, EU:C:2004:239, bod 24; z 15. decembra 2005, Taliansko/Komisia, C-66/02, EU:C:2005:768, bod 91, a z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 122).
- 208 Žalobkyňa v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok z 22. novembra 2001, Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie/Komisia (T-9/98, EU:T:2001:271, bod 117). Hoci je pravda, že Súd prvého stupňa v tejto veci rozhodol, že Komisia sa nemohla uspokojiť len s uskutočnením všeobecnej a abstraktnej analýzy opatrenia dotknutého v uvedenom prípade, ale mala tiež preskúmať osobitný prípad žalobkyne dotknutej v tejto veci, toto riešenie bolo prijaté za veľmi špecifických okolností odlišných od tohto sporu, keďže po prvé prijatie predmetného opatrenia bolo odôvodnené najmä osobitosťami situácie žalobkyne počas správneho konania, po druhé táto osobitná situácia nebola len predmetom písomných pripomienok zo strany nemeckej vlády a materskej spoločnosti žalobkyne v tejto veci, ale aj predmetom podrobných diskusií medzi touto vládou a Komisiou, a po tretie nemecká vláda navrhla Komisii, že uplatní predmetné opatrenie len na žalobkyňu v tejto veci a individuálne oznámi všetky ostatné prípady prípadného uplatnenia uvedeného opatrenia (body 80 až 82).
- 209 Pokiaľ ide o odkaz na rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), treba uviesť, že tento rozsudok predchádza rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo

(C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), ktorý potvrdil judikatúru, podľa ktorej sa Komisia v prípade schémy pomoci môže obmedziť na skúmanie všeobecných vlastností dotknutej schémy bez toho, aby bola povinná skúmať každý osobitný prípad uplatnenia, s cieľom overiť, či táto schéma vykazuje znaky pomoci (pozri bod 207 vyššie).

- 210 Okrem toho vo veciach, v ktorých boli vyhlásené rozsudky z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), a z 28. novembra 2008, Hotel Cipriani a i./Komisia (T-254/00, T-270/00 a T-277/00, EU:T:2008:537), tiež citované žalobkyňou sa poukazovalo na porušenie zásady zákazu diskriminácie, keďže Komisia v súvislosti so schémou pomoci skúmala individuálnu situáciu niektorých podnikov, konkrétne mestských podnikov, bez toho, aby postupovala rovnako v prípade súkromných podnikov, ktoré sa nachádzali v obdobných situáciách. Žalobkyňa však nepoukazuje na porušenie zásady zákazu diskriminácie založené na tom, že situácia niektorých podnikov bola predmetom individuálneho preskúmania. Preto riešenie prijaté Všeobecným súdom (a potvrdené Súdnym dvorom v bodoch 128 a 160 jeho rozsudku), podľa ktorého Komisia nebola vzhľadom na neexistenciu špecifických informácií v súvislosti so žalujúcimi podnikmi a odvetviami, v ktorých podnikajú, povinná odchyliť sa na základe zásady zákazu diskriminácie od svojho postupu založeného na preskúmaní predmetnej schémy pomoci podľa jej všeobecných vlastností a analyzovať ich individuálnu situáciu, nie je v prejednávanej veci relevantné.
- 211 Predovšetkým judikatúra uvedená v bodoch 208 až 210 vyššie nie je relevantná, pretože v prejednávanej veci nejde o vymedzenie podnikov, vo vzťahu ku ktorým by sa nemusela uplatniť kvalifikácia za štátnu pomoc, podľa odvetví, ale o určenie podnikov, vo vzťahu ku ktorým túto kvalifikáciu nemožno prijať, podľa hospodárskych transakcií, na ktoré sa vzťahuje predmetná výhoda. Ak by Komisii bola uložená povinnosť preskúmania rôznych hospodárskych transakcií, na ktoré by sa sporná výhoda mohla platne uplatniť bez toho, aby mohla byť konštatovaná existencia pomoci, viedlo by ju to k zmene obsahu alebo podmienok uplatnenia skúmaného opatrenia, a nielen k vymedzeniu jeho geografického alebo odvetvového dosahu. Takáto povinnosť by viedla Komisiu k prekročeniu rámca právomocí, ktoré jej boli zverené na základe ustanovení Zmluvy o FEÚ a nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [108 ZFEÚ] (Ú. v. ES L 83, 1999, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339).
- 212 Navyše, pokiaľ ide o odôvodnenie rozlišovania uskutočňovaného sporným opatrením, treba pripomenúť, že povinnosť takéhoto odôvodnenia prináleží dotknutému členskému štátu (pozri body 64 a 176 vyššie). Tomuto štátu preto tiež prináleží, aby prispôsobil obsah alebo podmienky uplatňovania tohto opatrenia, ak sa ukáže, že je odôvodniteľné len čiastočne.
- 213 Napokon členský štát je vzhľadom na svoje vedomosti o povahe a štruktúre systému, ktorého súčasťou je sporné opatrenie, najpovolanejší vymedziť obsah alebo podmienky uplatňovania tohto opatrenia, najmä pokiaľ tak ako v prejednávanej veci je posúdenie vplyvov tohto opatrenia, ktoré by mali odôvodňovať ním zavádzanú výnimku, zložité (pozri body 178 až 198 vyššie).
- 214 Preto aj za predpokladu, že by v rámci konania vo veci formálneho zisťovania bolo preskúmanie Komisie týkajúce sa nadobudnutí väčšinových podielov predmetom špecifických diskusií medzi Komisiou a Španielskym kráľovstvom na základe ním predložených zdokumentovaných žiadostí, z úvah uvedených v bodoch 204 až 213 vyššie vyplýva, že táto výhrada sa musí v každom prípade zamietnuť aj vo vzťahu k nadobudnutiam väčšinových podielov, a to bez toho, aby bolo potrebné preskúmať argumentáciu týkajúcu sa existencie prekážok, ktoré znemožňujú alebo sťažujú cezhraničné fúzie.
- 215 V dôsledku toho nie je namieste vyhovieť návrhu na nariadenie opatrení na zabezpečenie priebehu konania, ktoré v tejto súvislosti podala žalobkyňa, keďže tieto opatrenia by mali umožniť určenie existencie prekážok, ktoré znemožňujú alebo sťažujú cezhraničné fúzie.



- 216 Ďalej žalobkyňa tvrdí, že Komisia sa opierala aj o dôvod, podľa ktorého sporné opatrenie bolo neprimerané, pretože sa uplatňuje aj na nadobúdanie menšinových podielov, z ktorého nevyplýva nadobudnutie kontroly. Táto kritika by sa mohla vnímať ako subsidiárny návrh žalobkyne na zrušenie napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom vyhlasuje za protiprávne uplatnenie sporného opatrenia na nadobudnutia väčšinových podielov.
- 217 Tento návrh sa však musí zamietnuť.
- 218 Po prvé sa totiž Komisia mohla oprávnene domnievať, že Španielske kráľovstvo nepreukázalo odôvodnenosť sporného opatrenia, a to bez toho, aby sa opierala o neprimeranosť tohto opatrenia (pozri body 176 až 188 vyššie).
- 219 Navyše, aj keby sporné opatrenie poskytovalo výhodu len nadobudnutiam väčšinových podielov v spoločnostiach nerezidentoch, zavádza nekoherentnosť v zdaňovaní goodwillu, čím spochybňuje svoje odôvodnenie založené na zásade daňovej neutrality (pozri bod 205 vyššie).
- 220 Po druhé vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 206 až 213 vyššie Komisia nebola povinná konštatovať, že v prípade nadobudnutí väčšinových podielov nešlo o pomoc, aj keď ju o to podľa žalobkyne Španielske kráľovstvo požiadalo.
- 221 Napokon po tretie je namieste pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry čiastočné zrušenie aktu Európskej únie je možné len vtedy, ak časti, ktorých zrušenie sa navrhuje, sú oddeliteľné od ostatných častí aktu (pozri rozsudok z 24. mája 2005, Francúzsko/Parlament a Rada, C-244/03, EU:C:2005:299, bod 12 a citovanú judikatúru). Táto podmienka oddeliteľnosti nie je splnená, ak by čiastočné zrušenie aktu spôsobilo zmenu jeho podstaty (rozsudok z 24. mája 2005, Francúzsko/Parlament a Rada, C-244/03, EU:C:2005:299, bod 13). V prejednávanvej veci by však zrušenie napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom konštatuje existenciu štátnej pomoci, vrátane prípadu nadobudnutí väčšinových podielov, viedlo k zmene podstaty uvedeného rozhodnutia.
- 222 Preto je namieste zamietnuť tvrdenie uvedené v bode 216 vyššie a zamietnuť z neho vychádzajúce subsidiárne návrhy.
- 223 V druhom rade, pokiaľ ide o odvolávanie sa na rozhodovaciu prax Komisie, toto tvrdenie treba zamietnuť.
- 224 V tomto ohľade treba zdôrazniť, že v súlade s judikatúrou povaha určitého opatrenia ako štátnej pomoci sa musí posudzovať len v rámci článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a nie s ohľadom na údajnú skoršiu rozhodovaciu prax Komisie (rozsudok Súdneho dvora z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 136).
- 225 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že v každom prípade je namieste (pozri bod 201 vyššie) zamietnuť túto výhradu založenú na odôvodnenosti sporného opatrenia vzhľadom na povahu a štruktúru systému, ktorého je súčasťou.
- 226 Ďalej tvrdenie založené na nedostatku odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, pokiaľ ide o konštatovanie selektívnosti sporného opatrenia, nemožno prijať. Ako totiž vyplýva z úvah uvedených v bodoch 65 až 75 vyššie, Komisia dostatočne odôvodnila svoje rozhodnutie v súvislosti s konštatovaním selektívnosti sporného opatrenia.
- 227 Napokon, pokiaľ ide o údajné účinky sporného opatrenia na vnútornom trhu a o argumentáciu, ktorú uviedla žalobkyňa v tejto súvislosti, stačí uviesť, že napadnuté rozhodnutie sa v rozsahu, v akom sa v ňom konštatuje, že sporné opatrenie je selektívne, nezakladá na existencii takýchto narušení. Aj za predpokladu, že by to tak bolo, zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že Komisia mohla

z právneho hľadiska správne konštatovať, že sporné opatrenie bolo selektívne, aj bez toho, aby sa na účely takéhoto zistenia musela nevyhnutne opierať o možné rušivé účinky sporného opatrenia na vnútornom trhu.

- 228 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že prvý žalobný dôvod založený na neexistencii selektívnosti sporného opatrenia sa musí v celom rozsahu zamietnuť.

## **B. O druhom žalobnom dôvode založenom na nesprávnom posúdení pri identifikácii príjemcu sporného opatrenia**

### ***1. Argumentácia účastníkov konania***

- 229 Žalobkyňa v podstate napáda skutočnosť, že výhoda zo sporného opatrenia prináša prospech podnikom, ktoré podliehajú dani v Španielsku a nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch. Príjemcami sporného opatrenia by v skutočnosti mali byť tieto spoločnosti a ich akcionári, ktorí by mohli predať svoje podiely za lepšiu cenu.
- 230 Žalobkyňa tvrdí, že Komisia v napadnutom rozhodnutí uviedla nekoherentnú a nesprávnu odpoveď na tvrdenie niektorých dotknutých osôb, ktoré je založené na skutočnosti, že skutočnými príjemcami pomoci sú akcionári spoločností nerezidentov, ktorí predávajú svoje akcie podnikom, ktoré podliehajú dani v Španielsku.
- 231 Žalobkyňa sa odvoláva aj na predchádzajúcu rozhodovaciu prax Komisie.
- 232 Komisia tvrdí, že nekoherentnosť uvádzaná žalobkyňou neexistuje.
- 233 V každom prípade sa Komisia domnieva, že podniky, na ktoré sa uplatňuje sporné opatrenie, majú prospech z poskytnutej výhody.

### ***2. Posúdenie Všeobecným súdom***

- 234 Najprv treba pripomenúť, že na základe sporného opatrenia podniky podliehajúce dani v Španielsku, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch, si môžu v prípade, že spĺňajú aj ostatné podmienky stanovené opatrením, znížiť základ dane z príjmu právnických osôb, ktorú sú povinné platiť.
- 235 Žalobkyňa tvrdí, že výhoda vyplývajúca zo sporného opatrenia, ktorej okamžitými príjemcami sú podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch, sa v skutočnosti prenesie do predajných cien akcií. V dôsledku toho nemajú zo sporného opatrenia prospech tieto podniky, ale skôr predávajúci predmetných podielov.
- 236 Takéto tvrdenie sa musí zamietnuť na základe každého z troch ďalej uvedených samostatných dôvodov.
- 237 V prvom rade nemožno predpokladať, že sa výhoda, ktorú poskytuje predmetné opatrenie, nevyhnutne prenesie do predajných cien akcií nadobudnutých spoločnosťami. Takáto okolnosť nie je v prejednávanej veci preukázaná. V dôsledku toho toto tvrdenie nie je vecne podložené.
- 238 V druhom rade aj za predpokladu, že by podniky, ktoré podliehajú dani v Španielsku a chceli by nakupovať akcie spoločností nerezidentov, zvýšili ponúknutú cenu po zohľadnení zníženia základu dane z príjmov právnických osôb, ktoré by im bolo priznané na základe tohto nadobudnutia, viedlo by to

k zvýšeniu ich šance uskutočniť predmetné transakcie. Tieto podniky by teda mali „hospodársku výhodu, ktorú by nezískali za bežných trhových podmienok“ podľa formulácie použitej Súdny dvorom v jeho rozsudku z 11. júla 1996, SFEI a i. (C-39/94, EU:C:1996:285, bod 60).

- 239 Situácia skúmaná v prejednávanej veci sa teda líši od situácie, v ktorej je príjemca výhody povinný bezodplatne preniesť túto výhodu na tretiu osobu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2003, Belgicko/Komisia, C-457/00, EU:C:2003:387, bod 58). Nadobúdajúcim podnikom sa totiž aj za predpokladu, že v plnom rozsahu prenášajú daňovú výhodu vyplývajúcu zo sporného opatrenia do kúpnej ceny akcií nadobudnutých spoločností, zlepšuje vyjednávaciu pozíciu ako kupujúcich, čo samo osebe predstavuje zjavnú výhodu, ako to správne zdôrazňuje Komisia.
- 240 V treťom rade Súdny dvor rozhodol, že okolnosť, že prospech podniku dosiahnutý využitím určitej výhody, a osobitne daňovej výhody, sa neprekrýva s touto výhodou, respektíve sa zdá, že neexistuje, nemá vplyv na vymáhanie pomoci od príjemcov tejto výhody (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity, C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, body 92, 93, 100 a 102).
- 241 V dôsledku toho takáto okolnosť nemá vplyv ani na postavenie príjemcov dotknutej výhody ako príjemcov pomoci.
- 242 Ak by sa totiž v takejto situácii pripustilo, že príjemcovia výhody, ktorú upravuje určité opatrenie, nie sú skutočnými príjemcami tohto opatrenia, viedlo by to k zamedzeniu akéhokoľvek opatrenia na vymáhanie vo vzťahu k nim, čo by bolo v rozpore s riešením, ktoré zvolil Súdny dvor.
- 243 V prejednávanej veci sa žalobkyňa odvoláva v podstate na zníženie, či dokonca zánik prospechu dosiahnutého využitím výhody, ktorú jej poskytuje sporné opatrenie.
- 244 Na základe judikatúry citovanej v bode 240 vyššie, ako je vykladaná v bode 241 vyššie, okolnosť, aj pokiaľ by sa preukázala, že daňová výhoda vyplývajúca zo sporného opatrenia by bola v prejednávanej veci v plnom rozsahu prenesená nadobúdajúcimi podnikmi do ceny akcií nadobudnutých podnikmi a že prospech vyplývajúci zo sporného opatrenia dosiahnutý nadobúdajúcimi podnikmi pri kúpe podielov na základe tejto skutočnosti by sa ukázal ako neexistujúci, neumožňuje vyvodiť záver, že by tieto podniky neboli príjemcami sporného opatrenia.
- 245 Z každého z týchto troch dôvodov uvedených v bodoch 237 až 244 vyššie vyplýva, že podniky, ktoré podliehajú dani v Španielsku a nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch, nie sú len okamžitými príjemcami dotknutej pomoci, ale aj jej skutočnými príjemcami.
- 246 Práve to jednoznačne uvádza Komisia v napadnutom rozhodnutí, ktorého v tomto bode dostatočne podrobné odôvodnenie vôbec nie je nekoherentné.
- 247 V tomto ohľade možno zdôrazniť, že Komisia v odôvodnení 105 napadnutého rozhodnutia uviedla, že sa domnievala, že príjemcami pomoci boli podniky, ktoré si mohli uplatniť odpisovanie goodwillu na daňové účely. Najmä uviedla, že nijaký mechanizmus nezaručoval, že by výhoda bola úplne alebo čiastočne prenesená na predajcov príslušných podielov a že aj keby to tak bolo, sporné opatrenie by posilňovalo schopnosť nadobúdateľa ponúknuť vyššiu cenu, „ktorá má pri transakcii nadobudnutia na základe verejnej súťaže rozhodujúcu dôležitosť“.
- 248 Ďalej tvrdenie žalobkyne založené na údajne nekoherentnej praxi Komisie, pokiaľ ide o určenie príjemcu predmetnej pomoci, treba zamietnuť.
- 249 Podľa judikatúry sa má totiž povaha určitého opatrenia ako štátnej pomoci posudzovať len v rámci článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a nie s ohľadom na údajnú skoršiu rozhodovaciu prax Komisie (pozri rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo,

C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 136 a citovanú judikatúru). Určenie príjemcu pomoci je jednou zo zložiek konštatovania jej existencie, ktorá zodpovedá objektívnej situácii a nemôže závisieť od správania inštitúcií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. decembra 2013, Komisia/Írsko a i., C-272/12 P, EU:C:2013:812, bod 53).

250 Zo všetkých vyššie uvedených skutočností vyplýva, že druhý žalobný dôvod sa musí zamietnuť.

## **C. O treťom žalobnom dôvode založenom na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery**

### **1. Argumentácia účastníkov konania**

251 Žalobkyňa v podstate poukazuje na nesprávne právne posúdenie pri určení referenčného dátumu, ktorý Komisia zohľadnila na účely stanovenia pomoci, ktorá má byť predmetom vymáhania. Komisia porušila zásadu ochrany legitímnej dôvery, keďže ako referenčný dátum nezohľadnila dátum uverejnenia napadnutého rozhodnutia.

252 Žalobkyňa sa opiera najmä o judikatúru súdov Únie, ako aj o rozhodovacie prax Komisie, na základe ktorej sa odvoláva na porušenie zásady rovnosti zaobchádzania.

253 Žalobkyňa spochybňuje tvrdenie Komisie, podľa ktorého po uverejnení rozhodnutia o začatí konania, by sa mal obozretný hospodársky subjekt zdržať uplatňovania sporného opatrenia až do uverejnenia konečného rozhodnutia.

254 Žalobkyňa tiež poukazuje na nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia.

255 Komisia tvrdí, že vzhľadom na judikatúru nedošlo k porušeniu zásady ochrany legitímnej dôvery.

256 Uvádza tiež, že tvrdenie založené na predchádzajúcej praxi je neúčinné a v každom prípade nedôvodné.

### **2. Posúdenie Všeobecným súdom**

257 Treba uviesť, že podľa ustálenej judikatúry právo dovolávať sa zásady ochrany legitímnej dôvery predpokladá splnenie troch kumulatívnych podmienok. Po prvé musia byť dotknutej osobe administratívou poskytnuté presné, bezpodmienečné a súhlasné záruky pochádzajúce z oprávnených a spoľahlivých zdrojov. Po druhé tieto záruky musia svojou povahou vyvolať legitímne očakávanie u toho, komu sú určené. Po tretie poskytnuté záruky musia byť v súlade s platnými predpismi [pozri rozsudky zo 16. decembra 2008, Masdar (UK)/Komisia, C-47/07 P, EU:C:2008:726, bod 81 a citovanú judikatúru, a z 23. februára 2006, Cementbouw Handel & Industrie/Komisia, T-282/02, EU:T:2006:64, bod 77 a citovanú judikatúru].

258 Treba tiež pripomenúť, že na žalobný dôvod založený na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery sa nemožno účinne odvolávať na účely spochybnenia rozhodnutia Komisie, ktoré kvalifikuje vnútroštátne opatrenie ako štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže pojem štátna pomoc sa týka objektívnej situácie a nemôže závisieť od správania alebo vyhlásení inštitúcií (rozsudok z 10. decembra 2013, Komisia/Írsko a i., C-272/12 P, EU:C:2013:812, bod 53). Ak sa teda vnútroštátne opatrenie môže oprávnenne kvalifikovať ako štátna pomoc, predchádzajúce záruky týkajúce sa skutočnosti, že nejde o pomoc, nemôžu byť zlučiteľné s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ. Keďže tretia podmienka uvedená v bode 257 vyššie nie je splnená, je vylúčené odvolávať sa na porušenie zásady ochrany legitímnej dôvery proti rozhodnutiu Komisie, ktorým sa opatrenie kvalifikuje ako štátna pomoc.

- 259 Žalobný dôvod založený na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery však možno účinne predložiť proti rozhodnutiu, ktorým Komisia v súlade s článkom 108 ods. 2 ZFEÚ rozhodla, že príslušný členský štát musí zrušiť alebo zmeniť vnútroštátne opatrenie v lehote, ktorú určí Komisia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. decembra 2013, Komisia/Írsko a i., C-272/12 P, EU:C:2013:812, bod 53).
- 260 V prípade Komisie môže ísť napríklad o možnosť uložiť členskému štátu povinnosť progresívne ukončiť existujúcu schému pomoci, ktorá sa stala nezlučiteľná s vnútorným trhom (pozri rozhodnutie dotknuté v rozsudku z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), alebo nariadiť vymáhanie novej pomoci vyplatenej bez jej predchádzajúceho oznámenia Komisii, ktorú Komisia považuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom.
- 261 Pokiaľ ide o tento posledný príklad, ktorý je dotknutý v prejednávanej veci, je namieste zdôrazniť, že ak existuje pravidlo alebo zásada, podľa ktorej je Komisia povinná nariadiť vymáhanie akejkoľvek pomoci, ktorá je protiprávna a nezlučiteľná s vnútorným trhom, záruky poskytnuté bez vymáhania takejto pomoci, ktoré môžu vyplývať zo záruk poskytnutých v súvislosti s neexistenciou kvalifikácie dotknutého opatrenia ako pomoci, by nevyhnutne boli v rozpore s touto zásadou alebo s týmto pravidlom.
- 262 Tretia kumulatívna podmienka uplatnenia zásady ochrany legitímnej dôvery (pozri bod 257 vyššie), týkajúca sa skutočnosti, že poskytnuté záruky musia byť v súlade s uplatniteľnými predpismi (pozri rozsudky zo 16. novembra 1983, Thyssen/Komisia, 188/82, EU:C:1983:329, bod 11; zo 6. februára 1986, Vlachou/Dvor audítorov, 162/84, EU:C:1986:56, bod 6; z 27. marca 1990, Chomel/Komisia, T-123/89, EU:T:1990:24, bod 28; zo 6. júla 1999, Forvass/Komisia, T-203/97, EU:T:1999:135, bod 70; z 18. júna 2014, Španielsko/Komisia, T-260/11, EU:T:2014:555, bod 84, a z 22. apríla 2016, Írsko a Aughinish Alumina/Komisia, T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, bod 213), by teda nikdy nemohla byť splnená.
- 263 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už v rozsudku z 21. marca 1990, Belgicko/Komisia (C-142/87, EU:C:1990:125, bod 66), rozhodol, že odstránenie protiprávnej pomoci nezlučiteľnej s vnútorným trhom prostredníctvom jej vymáhania je logickým dôsledkom konštatovania jej protiprávnosti.
- 264 Logická súvislosť takto stanovená v rámci judikatúry Súdneho dvora medzi protiprávnosťou pomoci a jej vymáhaním však nezakladá povinnosť Komisie nariadiť vymáhanie všetkej protiprávnej pomoci, ktorá je nezlučiteľná s vnútorným trhom.
- 265 Ako totiž Komisia uviedla v oznámení z roku 2007 s názvom „K efektívnemu vykonávaniu rozhodnutí Komisie prikazujúcich členským štátom vymáhať neoprávnene poskytnutú a nezlučiteľnú štátnu pomoc“ (Ú. v. EÚ C 272, 2007, s. 4), iba v druhej polovici 80. rokov a v 90. rokoch minulého storočia začala systematickejšie nariaďovať vymáhanie pomoci, ktorá je protiprávna a nezlučiteľná s vnútorným trhom, a až prijatím nariadenia č. 659/1999 bola „stanovená povinnosť Komisie vyžadovať vymáhanie tohto druhu pomoci“.
- 266 Táto povinnosť vyplýva z prvej vety článku 14 ods. 1 nariadenia Rady (EÚ) č. 659/1999, ktorá stanovuje, že v prípade záporného rozhodnutia týkajúceho sa protiprávnej pomoci Komisia „rozhodne, že dotknutý členský štát prijme všetky potrebné opatrenia, aby vymohol pomoc od príjemcu“.
- 267 Napriek prijatiu takéhoto ustanovenia, ktoré zdá sa ukladať Komisii povinnosť nariadiť vymáhanie akejkoľvek pomoci, ktorá je neoprávnená a nezlučiteľná s vnútorným trhom, žalobný dôvod založený na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery možno naďalej účinne uplatniť voči rozhodnutiu, ktorým sa nariaďuje vymáhanie novej pomoci poskytnutej bez predchádzajúceho oznámenia Komisii, ktorú Komisia považuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom.

- 268 Po prvé výnimka z povinnosti nariadiť vymáhanie protiprávnej a nezlučiteľnej pomoci s vnútorným trhom je totiž upravená už v druhej vete článku 14 ods. 1 nariadenia č. 659/1999, ktorá stanovuje, že Komisia nebude vyžadovať vymáhanie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Únie.
- 269 Zásada ochrany legitímnej dôvery sa uznáva ako všeobecná zásada práva Únie (rozsudok z 19. mája 1992, Mulder a i./Rada a Komisia, C-104/89 a C-37/90, EU:C:1992:217, bod 15; pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 28. apríla 1988, Mulder, 120/86, EU:C:1988:213, body 26 a 27).
- 270 Po druhé článok 14 ods. 1 nariadenia č. 659/1999 a najmä jeho prvú vetu však nemožno vykladať tak, že bráni splneniu tretej z kumulatívnych podmienok uplatnenia zásady ochrany legitímnej dôvery, čím vylučuje uplatňovanie tejto zásady (pozri najmä body 257, 261 a 262 vyššie).
- 271 Cieľom druhej vety článku 14 ods. 1 nariadenia č. 659/1999 je práve zabezpečiť ochranu legitímnej dôvery, ako to vyplýva z vyhlásenia 29/99 zapísaného do zápisnice zo zasadnutia Rady, na ktorom došlo k formálnemu prijatiu uvedeného nariadenia (mesačné zoznamy aktov Rady, marec 1999), vyhlásenia, podľa ktorého „Komisia je stále viazaná všeobecnými zásadami práva [Únie] a najmä zásadu legitímnej dôvery, ktorá má prednosť pred... sekundárnym právom“.
- 272 Z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobkyňa môže na účely spochybnenia zákonnosti napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom nariaďuje vymáhanie poskytnutej pomoci, pred Všeobecným súdom účinne uplatniť žalobný dôvod založený na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery a dovoľávať sa v tomto ohľade záruk, ktoré im mohla poskytnúť Komisia, pokiaľ ide o neexistenciu kvalifikácie sporného opatrenia ako pomoci, z čoho by nevyhnutne vyplývalo, že výhoda, ktorú by jej toto opatrenie poskytovalo, nebude predmetom vymáhania (pozri bod 261 vyššie) alebo bude len predmetom vymáhania rešpektujúceho tieto záruky.
- 273 Preto treba preskúmať, či je žalobný dôvod uvedený žalobkyňou dôvodný.
- 274 Žalobkyňa spochybňuje prechodný režim uplatňovaný Komisiou v rozsahu, v akom ako referenčný dátum uplatňuje dátum uverejnenia rozhodnutia o začatí konania. Domnieva sa, že Komisia mala zohľadniť dátum uverejnenia napadnutého rozhodnutia.
- 275 Na úvod treba uviesť, že Komisia v odôvodnení 154 napadnutého rozhodnutia usúdila, že sporné opatrenie predstavuje protiprávnu štátnu pomoc, konkrétne novú pomoc poskytnutú v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ.
- 276 Je nesporné, že Španielske kráľovstvo spornú schému neoznámilo Komisii podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ.
- 277 Žalobkyňa síce tvrdí, že opatrenie sa stalo selektívnym v rámci Únie až v dôsledku zániku prekážok cezhraničných fúzií, ktorý podľa žalobkyne nemožno konštatovať skôr než po nadobudnutí účinnosti smernice Európskeho parlamentu a Rady 2005/56/ES z 26. októbra 2005 o cezhraničných zlúčeníach alebo splynutiach kapitálových spoločností (Ú. v. EÚ L 310, 2005, s. 1). Sporné opatrenie teda v čase, keď nadobudlo svoju účinnosť, nepredstavovalo pomoc, a preto ho možno považovať za existujúcu pomoc v zmysle ustanovení článku 1 písm. b) bodu v) nariadenia č. 659/1999.
- 278 V rámci týchto úvah však žalobkyňa vychádza z predpokladu, že existencia prekážok cezhraničných kombinácií umožňuje, aby sa toto opatrenie nepovažovalo za selektívne.
- 279 Irelevantnosť tohto predpokladu sa však už konštatovala v bodoch 200, 201 a 214 vyššie.

- 280 V dôsledku toho možno dospieť k záveru, že žalobkyňa nepreukázala, že by sporné opatrenie predstavovalo existujúcu pomoc. Komisia ho teda z právneho hľadiska správne kvalifikovala ako protiprávnu pomoc.
- 281 Ak sa pomoc poskytne bez predchádzajúceho oznámenia Komisii, čiže je podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ protiprávna, príjemca tejto pomoci nemôže mať v danom čase legitímnu dôveru, že pomoc je zákonná, s výnimkou toho, že by existovali výnimočné okolnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. novembra 1987, RSV/Komisia, 223/85, EU:C:1987:502, body 16 a 17; z 20. septembra 1990, Komisia/Nemecko, C-5/89, EU:C:1990:320, body 14 a 16; z 13. júna 2013, HGA a i./Komisia, C-630/11 P až C-633/11 P, EU:C:2013:387, bod 134; z 27. januára 1998, Ladbroke Racing/Komisia, T-67/94, EU:T:1998:7, bod 182; zo 16. októbra 2014, Alcoa Trasformazioni/Komisia, T-177/10, EU:T:2014:897, bod 61, a z 22. apríla 2016, Írsko a Aughinish Alumina/Komisia, T-50/06 RENV II a T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, bod 214).
- 282 Keďže sa Komisia v napadnutom rozhodnutí domnievala, že existovali takéto okolnosti (odôvodnenia 29 a 175 napadnutého rozhodnutia), nenariadila vymáhanie predmetnej pomoci, najmä čo sa týka príjemcov sporného opatrenia, ktorí nadobudli podiely v zahraničnej spoločnosti do 21. decembra 2007, čo bol dátum uverejnenia rozhodnutia o začatí konania.
- 283 Uplatnenie prechodného režimu bolo podľa Komisie odôvodnené tým, že táto poskytla konkrétne, bezpodmienečné a jednotné uistenia takej povahy, že príjemcovia predmetného opatrenia mali dôvodnú nádej, že schéma odpisovania goodwillu je oprávnená v tom zmysle, že nespadá do pôsobnosti pravidiel štátnej pomoci a že akékoľvek výhody vyplývajúce z nej preto nemôžu byť podrobené následnému konaniu týkajúcemu sa vrátenia pomoci (odôvodnenie 166 napadnutého rozhodnutia).
- 284 Preto 19. januára 2006 v odpovedi na otázku poslanca Parlamentu člen Komisie v jej mene uviedol:
- „Komisia nemôže potvrdiť, že vysoké ponuky španielskych podnikov sú spôsobené daňovými zákonmi Španielska, ktoré umožňujú podnikom odpisovať goodwill rýchlejšie ako ich francúzskym alebo talianskym protistranám. Komisia však môže potvrdiť, že takéto vnútroštátne právne predpisy nespádajú do pôsobnosti uplatňovania pravidiel štátnej pomoci, keďže predstavujú skôr všeobecné pravidlá odpisovania vzťahujúce sa na všetky podniky v Španielsku.“
- 285 Rovnako 17. februára 2006 v odpovedi na otázku poslanca Parlamentu člen Komisie stále v mene tejto inštitúcie uviedol:
- „Podľa informácií, ktoré máme v súčasnosti, sa však Komisii zdá, že španielske pravidlá (zdaňovania) týkajúce sa odpisovania ‚goodwillu‘ sa vzťahujú na všetky podniky v Španielsku nezávisle od ich veľkosti, odvetvia, právnej formy, alebo či sú v súkromnom alebo verejnom vlastníctve, keďže predstavujú všeobecné pravidlá odpisovania. Preto sa zdá, že nepatria do pôsobnosti uplatňovania pravidiel štátnej pomoci.“
- 286 Hoci odpovede Komisie neboli zverejnené v *Úradnom vestníku Európskej únie* v úplnom znení, čísla otázok, ich autor, ich predmet, inštitúcia, ktorej boli určené, ako aj odkaz na existenciu a dátum odpovedí boli uverejnené (Ú. v. EÚ C 327, 2006, s. 164 a 192).
- 287 V prejednávanej veci je nesporné, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcich bodoch mohli v žalobkyni vyvolať legitímnu dôveru.
- 288 Spor účastníkov konania sa týka dôsledkov, ktoré treba vyvodiť z rozhodnutia o začatí konania z 10. októbra 2007, ktoré bolo uverejnené spolu so zhrnutím v *Úradnom vestníku Európskej únie* 21. decembra 2007 (pozri bod 274 vyššie).

- 289 V tomto ohľade judikatúra Súdneho dvora, ktorá vychádza zo znenia článku 108 ods. 3 ZFEÚ, stanovuje, že v prípade, ak Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania, posledná veta článku 108 ods. 3 ZFEÚ zakazuje dotknutému členskému štátu vykonať zamýšľané opatrenia skôr než v tomto konaní dôjde k prijatiu konečného rozhodnutia. Nová pomoc teda podlieha preventívnemu preskúmaniu vykonávanému Komisiou a v zásade nemôže byť poskytnutá dotknutým členským štátom dovtedy, kým ju táto inštitúcia nevyhlási za zlučiteľnú so Zmluvou (rozsudok z 30. júna 1992, Španielsko/Komisia, C-312/90, EU:C:1992:282, bod 16).
- 290 Navyše Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania vo vzťahu k novému už uplatňovanému vnútroštátnemu opatreniu, je nevyhnutné rozhodnúť o odkladnom účinku takéhoto rozhodnutia, čo platí aj pre vnútroštátne sudy, ktoré môžu vo veci rozhodovať a ktoré sú povinné prijať všetky opatrenia nevyhnutné na vyvodenie dôsledkov z prípadného porušenia povinnosti pozastaviť vykonávanie uvedeného opatrenia (rozsudok z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 42).
- 291 Napokon, pokiaľ ide o rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania vo vzťahu k už vykonávanému opatreniu kvalifikovanému Komisiou ako nová pomoc, už sa rozhodlo, že po prijatí dotknutého opatrenia existovala prinajmenšom významná pochybnosť o jeho zákonnosti, ktorá bez toho, aby tým bola dotknutá možnosť navrhnuť sudcovi v skrátenom súdnom konaní vydanie predbežného opatrenia, mala viesť členský štát k prerušeniu uplatňovania uvedeného opatrenia, pretože začatie konania vo veci formálneho zisťovania na základe článku 108 ods. 2 ZFEÚ vylučovalo vydanie okamžitého rozhodnutia o zlučiteľnosti opatrenia so spoločným trhom, ktoré by umožnilo riadne pokračovať v jeho uplatňovaní. Táto pochybnosť o zákonnosti predmetného opatrenia mala tiež viesť podniky, ktoré boli príjemcami tohto opatrenia, aby v každom prípade odmietli nové platby alebo aby si odložili nabok sumy, ktoré prípadne budú potrebovať, aby ich mohli neskôr vrátiť (rozsudok z 9. októbra 2001, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2001:528, bod 59).
- 292 Vzhľadom na odkladný účinok rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania prijatého vo vzťahu k novému uplatňovanému vnútroštátnemu opatreniu sa teda príjemcovia tohto opatrenia nemôžu dôvodne odvolávať, ako je to v prejednávanej veci, na výnimočné okolnosti, ktoré by mohli odôvodňovať zachovanie legitímnej dôvery po vydaní tohto rozhodnutia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. apríla 2016, Francúzsko/Komisia, T-56/06 RENV, EU:T:2016:228, body 50 až 56).
- 293 Okrem toho dočasný režim, ktorý Komisia prijala, umožnil príjemcom pomoci, ktorí nadobudli podiely alebo sa neodvolateľne zaviazali nadobudnúť podiely pred dátumom uverejnenia rozhodnutia o začatí konania, naďalej uplatňovať toto opatrenie počas celého stanoveného obdobia odpisovania. Predmetné podniky preto mohli po tomto dátume okamžite zmeniť svoje správanie tak, že neprijmú zmluvný záväzok týkajúci sa nadobudnutia podielu v zahraničnej spoločnosti, ak by sa domnievali, že takýto záväzok by vzhľadom na riziko, že nebudú môcť z dlhodobého hľadiska profitovať z daňovej výhody stanovenej sporným opatrením, nemal pre ne dostatočný hospodársky záujem.
- 294 Napokon treba uviesť, že v zhrnutí rozhodnutia o začatí konania uverejnenom spolu s týmto rozhodnutím v *Úradnom vestníku Európskej únie* z 21. decembra 2007 Komisia uviedla, že sa domnieva, že predmetný daňový režim spĺňa všetky platné kritériá platné na to, aby bol považovaný za štátnu pomoc. Komisia tiež spresnila, že:

„Opatrenie zjavne predstavuje výnimku zo španielskeho daňového systému v tom zmysle, že finančný goodwill sa odpisuje aj v prípade, že nie je zapísaný v účtovníctve nadobúdajúcej spoločnosti, keďže nedošlo k podnikovej kombinácii medzi nadobúdajúcou spoločnosťou a nadobudnutou spoločnosťou. Poskytuje teda hospodársku výhodu vo forme zníženia daňového zaťaženia spoločností, ktoré nadobúdajú významné podiely v zahraničných spoločnostiach. Toto opatrenie zdá sa vedie k použitiu štátnych zdrojov a je špecifické, pretože zvyhodňuje podniky, ktoré uskutočňujú určité typy investícií.



Toto opatrenie má zdá sa vplyv na obchod medzi členskými štátmi, keďže posilňuje postavenie jeho príjemcov, ktorí vykonávajú určité holdingové činnosti a môže narušiť hospodársku súťaž, keďže dotovaním španielskych spoločností, ktoré nadobúdajú spoločnosti v zahraničí, nezvýhodňuje nešpanielskych konkurentov, ktorí na dotknutých trhoch predkladajú porovnateľné ponuky.

Zdá sa, že sa neuplatňuje nijaká z výnimiek stanovených v článku [10]7 ods. 2 a 3 a pomoc sa teda zdá byť nezlučiteľná s [vnútorným] trhom. Komisia sa teda domnieva, že španielske orgány tým, že vykonali dotknuté opatrenie, možno poskytnú štátnu pomoc v zmysle článku [10]7 ods. 1 Zmluvy.“

- 295 Vzhľadom na skutočnosti uvedené v bode 294 vyššie, k dátumu uverejnenia rozhodnutia o začatí konania sa podniky, na ktoré sa uplatňovala sporná schéma alebo by sa mohla uplatniť, mohli oboznámiť s konkrétnymi dôvodmi, pre ktoré sa Komisia domnievala, že opatrenia stanovené touto schémou by mohli spĺňať každú z podmienok požadovaných článkom 107 ZFEÚ a mohli by byť považované za nezlučiteľné s vnútorným trhom.
- 296 Zo zhrnutia rozhodnutia o začatí konania alebo z chronológie uvedenej v odôvodneniach 1 až 7 tohto rozhodnutia nevyplýva, že by sa sporná schéma mohla týkať existujúcej pomoci. Dotknuté podniky mohli najmä pochopiť, že táto schéma, ktorá bola zavedená pred začatím konania vo veci formálneho zisťovania, nebola predmetom schválenia zo strany Komisie.
- 297 Z vyššie uvedeného vyplýva, že prijatie rozhodnutia o začatí konania v prejednávanej veci postačovalo pre zánik legitímnej dôvery, ktorú mohli u príjemcov sporného opatrenia vyvolať vyhlásenia citované v bodoch 284 a 285 vyššie.
- 298 Ani ďalšie tvrdenia žalobkyne nemôžu spochybniť tento záver.
- 299 V prvom rade vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 24. novembra 1987, RSV/Komisia (223/85, EU:C:1987:502, bod 6), síce došlo k poskytnutiu novej pomoci ešte pred jej oznámením Komisii.
- 300 Sumy, ktorých vymáhanie Komisia požadovala, však boli zaplatené ešte pred prijatím akéhokoľvek rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania (pozri v tejto súvislosti správu pre pojednávanie uverejnenú v Zbierke, s. 4621 a 4622).
- 301 Riešenie prijaté v rozsudku z 24. novembra 1987, RSV/Komisia (223/85, EU:C:1987:502), teda nie je uplatniteľné, pretože v prejednávanej veci pomoc, ktorej vymáhanie nariadila Komisia, ešte nebola poskytnutá v deň uverejnenia rozhodnutia o začatí konania, ba dokonca sa týkala výhody poskytnutej na základe správania príjemcov pomoci po uverejnení tohto rozhodnutia (pozri bod 293 vyššie).
- 302 V druhom rade sa žalobkyňa odvoláva na rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), týkajúci sa belgického daňového režimu koordinačných centier.
- 303 Existujú však zásadné rozdiely medzi kontextom tejto veci a kontextom veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia(C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416).
- 304 Po prvé Komisia v tejto veci prostredníctvom dvoch po sebe nasledujúcich rozhodnutí (bod 16) konštatovala, že sporný režim vykazoval znaky pomoci. Išlo teda o existujúcu schému pomoci, v súvislosti s ktorou sa judikatúra týkajúca sa vymáhania protiprávnej pomoci nezlučiteľnej s vnútorným trhom, ktorá uznáva porušenie zásady ochrany legitímnej dôvery len za výnimočných okolností (pozri bod 281 vyššie), neuplatňovala.

- 305 Rovnako sa neuplatňovali ani ustanovenia Zmluvy týkajúce sa účinkov prijatia rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, a ani judikatúra, ktorá vyvodzuje dôsledky z uplatňovania týchto ustanovení v prípade, že pomoc bola vyplatená protiprávne (pozri body 289 až 292 vyššie), teda ustanovenia Zmluvy a judikatúra, ktoré taktiež obmedzujú uplatnenie zásady ochrany legitímnej dôvery.
- 306 Ďalej vo svojich návrhoch v spojených veciach Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89, body 404 a 405) generálny advokát Léger zdôraznil špecifickosť situácie, v ktorej dôvera vznikla v dôsledku prijatia predchádzajúcich rozhodnutí Komisie, a preto musela byť predmetom osobitnej ochrany.
- 307 V takom prípade totiž rozhodnutia Komisie, ktorými sa konštatuje neexistencia prvku pomoci, potvrdzujú právnu situáciu osôb, na ktoré sa vzťahuje predmetné opatrenie tým, že pripúšťajú jeho súlad s ustanoveniami článku 107 ZFEÚ, a to až do prijatia prípadného rozhodnutie v opačnom zmysle.
- 308 V tomto ohľade treba pripomenúť, že pre akty inštitúcií Únie v zásade platí prezumpcia zákonnosti, pokiaľ neboli vzaté späť alebo zrušené (rozsudok z 15. júna 1994, Komisia/BASF a i., C-137/92 P, EU:C:1994:247, bod 48).
- 309 Po druhé vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), išlo o možnosť alebo nemožnosť predĺženia obdobia uplatňovania tejto schémy pomoci na jej príjemcov.
- 310 V uvedenej veci možnosť využiť dotknutú schému podliehala získaniu povolenia poskytovaného na desať rokov, ktoré bolo obnoviteľné. Sporné rozhodnutie stanovilo, že od dátumu, keď bolo oznámené, držiteľia takéhoto povolenia nemohli v prípade uplynutia jeho platnosti dosiahnuť jeho obnovenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 32 až 34).
- 311 Súdny dvor rozhodol, že lehota približne ôsmich mesiacov, ktorá uplynula medzi uverejnením rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania a napadnutým rozhodnutím, nebola dostatočná na to, aby príjemcom pomoci umožnila zohľadniť prípadné rozhodnutie o zrušení sporného režimu. Vychádzal najmä zo skutočnosti, že táto schéma vyžadovala účtovné opatrenia a finančné a ekonomické rozhodnutia, ktoré nemohli byť prijaté obozretným hospodárskym subjektom v tak krátkej dobe (rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 162).
- 312 Vo svojom rozsudku zo 17. septembra 2009, Komisia/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), Súdny dvor zdôraznil, že vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), držiteľia povolenia, ktorí nemohli dosiahnuť jeho obnovenie v dôsledku rozhodnutia Komisie, uskutočnili v dôsledku tohto povolenia značné investície a prijali dlhodobé záväzky (bod 91).
- 313 Vo svojich návrhoch vo veci Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:89, bod 418) generálny advokát Léger poznamenal, že sporná schéma v tejto veci predstavuje daňový režim, ktorý sa odchyľuje od všeobecného práva a obsahuje viacero oslobodení a osobitný spôsob stanovenia daňového základu a že možnosť zrušenia opatrenia tohto druhu bola pre podnik ťažšie zohľadniteľná ako možnosť zrušenia subvencie, keďže nevyžadovala len zohľadnenie hospodárskych dôsledkov tohto zrušenia, ale aj prístupenie k významnej reorganizácii, najmä z hľadiska účtovníctva.
- 314 V prejednávanej veci naopak, ako sa rozhodlo v bode 293 vyššie, podniky, na ktoré sa sporná schéma uplatňovala alebo by sa mohla uplatniť, mohli odo dňa uverejnenia rozhodnutia o začatí konania okamžite zmeniť svoje správanie tak, že neprijmú zmluvný záväzok týkajúci sa nadobudnutia podielu

v zahraničnej spoločnosti, ak by sa domnievali, že takýto záväzok by vzhľadom na riziko, že nebudú môcť z dlhodobého hľadiska profitovať z daňovej výhody stanovenej spornou schémou, nemal pre ne dostatočný hospodársky záujem.

- 315 V dôsledku toho okolnosti vlastné veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), a ktoré boli uvedené v bodoch 302 až 314 vyššie, nemožno konštatovať v prejednávanej veci, či už ide o skutočnosť, že pomoc sporná v tejto veci bola existujúcou pomocou alebo o skutočnosť, že príjemcovia tejto pomoci museli po jej zákaze prijať určité opatrenia, čo však nebolo možné uskutočniť v krátkej lehote. Preto sa žalobkyňa nemôže dôvodne odvolávať na tento rozsudok.
- 316 V treťom rade sa žalobkyňa odvoláva na porušenie zásady rovnosti zaobchádzania. Odvoláva sa na rozhodnutia Komisie v otázke daňových režimov, ktoré, ako uvádza sama žalobkyňa, majú spoločné črty s belgickým daňovým režimom koordinačných centier, teda s režimom preskúmaným vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 16). Ako sa však už uviedlo v bode 315 vyššie, charakteristické črty tohto režimu sa líšia od charakteristických črt spornej schémy.
- 317 Situácie, na ktoré sa v tomto ohľade odvoláva žalobkyňa, preto nie sú porovnateľné so situáciou v prejednávanej veci.
- 318 Ďalej v rozsahu, v akom žalobkyňa odkazuje tak na rozhodnutia Komisie prijaté v súvislosti s daňovými režimami, ktoré sa podľa nej podobajú na belgický daňový režim koordinačných centier, ako aj na viaceré ďalšie rozhodnutia Komisie týkajúce sa daňových opatrení, nepreukazuje, že Komisia uznala legitímnu dôveru v takom kontexte, pre ktorý bolo charakteristické poskytnutie výhody vyplývajúce z novej pomoci, ktorá nebola oznámená Komisii, aj po rozhodnutí o začatí konania.
- 319 Dokonca sa ani nepreukázalo, ani sa netvrdí, že by príjemcovia výhod dotknutých v rozhodnutiach, na ktoré sa žalobkyňa odvoláva, mohli okamžite prispôsobiť svoje správanie (pozri bod 314 vyššie).
- 320 Vzhľadom na nepreukázanie a *a fortiori* uvedenie okolností, ktoré by prípadne umožnili odôvodniť priznanie prechodného režimu, ktorého účinky by boli zachované aj po dátume uverejnenia rozhodnutia o začatí konania, sa tvrdenie žalobkyne založené na rozhodovacej praxi Komisie v oblasti ochrany legitímnej dôvery, musí zamietnuť.
- 321 Pokiaľ ide o rozhodnutie Komisie z 31. októbra 2000 o zákonoch o dani z príjmu právnických osôb v Španielsku (Ú. v. ES L 60, 2001, s. 57), výlučne rozhodnutie vyplývajúce z rozhodovacej praxe Komisie uvádzané žalobkyňami, v súvislosti s ktorým žalobkyňa predloží dostatok dôkazov na to, aby umožnili Všeobecnému súdu podrobne preskúmať, či je kontext uvedenej veci porovnateľný s kontextom v prejednávanej veci, ide tu, ako to správne zdôrazňuje Komisia, o rozhodnutie prijaté podľa Zmluvy o ESÚO, v prípade ktorej podmienky preskúmania pomoci neboli porovnateľné s podmienkami stanovenými v Zmluve o ES a v Zmluve o FEÚ. V Zmluve o ESÚO najmä neexistovali podobné ustanovenia ako v článku 108 ods. 3 ZFEÚ, o ktorý sa opiera judikatúra citovaná v bode 289 vyššie.
- 322 Navyše toto rozhodnutie z časového hľadiska predchádza rozsudku z 9. októbra 2001, Taliansko/Komisia (C-400/99, EU:C:2001:528), už citovanému v bode 291 vyššie, podľa ktorého po prijatí rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania existovala prinajmenšom významná pochybnosť o súlade predmetného opatrenia s pravidlami Únie v oblasti štátnej pomoci.
- 323 Takéto rozhodnutie preto nemôže viesť k záveru o existencii legitímnej dôvery, na ktorú by sa žalobkyňa mohla dôvodne odvolávať.

- 324 Z vyššie uvedeného vyplýva, že aj za predpokladu, že by tvrdenie založené na skoršej rozhodovacej praxi Komisie, pokiaľ ide o spôsoby vymáhania tejto pomoci a o to, či tieto spôsoby zasahujú alebo nezasahujú do zásady ochrany legitímnej dôvery, bolo účinné na účely uplatnenia tejto zásady, toto tvrdenie je v každom prípade nedôvodné.
- 325 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy sa tento dôvod uvedený žalobkyňou musí zamietnuť.
- 326 Pokiaľ ide o nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, aj za predpokladu, že by žalobkyňa poukazovala na tento nedostatok, treba konštatovať, ako to vyplýva z vecnej analýzy, ktorú bol Všeobecný súd spôsobilý uskutočniť v predchádzajúcich úvahách, že Komisia v napadnutom rozhodnutí dostatočne presným a koherentným spôsobom vysvetlila a odôvodnila spôsoby vymáhania pomoci na to, aby umožnila žalobkyni napadnúť platnosť tohto rozhodnutia a súdu Únie vykonať jeho preskúmanie zákonnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. septembra 1995, Tiercé Ladbroke/Komisia, T-471/93, EU:T:1995:167, bod 29). V tejto súvislosti možno odkázať najmä na body 275 a 283 vyššie, v ktorých sa výslovne odkazuje na určité časti napadnutého rozhodnutia.
- 327 Preto aj za predpokladu, že by cieľom tretieho žalobného dôvodu bolo spochybníť formálnu zákonnosť napadnutého rozhodnutia, bolo by potrebné ho zamietnuť ako v každom prípade nedôvodný.
- 328 Z vyššie uvedeného vyplýva, že všetky žalobné dôvody predložené na podporu tejto žaloby sa musia zamietnuť.
- 329 Preto je namieste zamietnuť žalobu v celom rozsahu bez toho, aby bolo potrebné rozhodnúť o tvrdeniach týkajúcich sa nedostatku aktívnej legitímácie a záujmu na konaní žalobkyne, ktoré uviedla Komisia.

#### **IV. O trovách**

- 330 V súlade s článkom 219 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu v rozhodnutiach Všeobecného súdu vydaných po zrušení a vrátení veci Všeobecný súd rozhodne jednak o trovách konania na Všeobecnom súde a jednak o trovách odvolacieho konania na Súdnom dvore. Keďže v rozsudku World Duty Free Súdny dvor vyhradil trovy konania žalobkyne a Komisie, prináleží Všeobecnému súdu rozhodnúť v tomto rozsudku aj o trovách konania súvisiacich s konaním o odvolaní vo veci C-20/15 P (pozri bod 15 vyššie).
- 331 Podľa článku 134 ods. 1 rokovacieho poriadku je účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže žalobkyňa nemala vo veci úspech, znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania vynaložené Komisiou v súlade s jej návrhmi.
- 332 Pokiaľ ide o vedľajších účastníkov konania, keďže v rozsudku World Duty Free Súdny dvor rozhodol o trovách konania, nie je potrebné rozhodnúť o ich trovách týkajúcich sa tohto konania.
- 333 V súlade s článkom 138 ods. 1 rokovacieho poriadku, podľa ktorého členské štáty a inštitúcie, ktoré do konania vstúpili ako vedľajší účastníci konania, znášajú svoje vlastné trovy konania, treba rozhodnúť, že Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata rozšírená komora)

rozhodol takto:

- 1. Žaloba sa zmieta.**
- 2. World Duty Free Group, SA, znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania vynaložené Európskou komisiou.**
- 3. Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 15. novembra 2018.

Podpisy

## Obsah

I. Okolnosti predchádzajúce sporu .....	2
II. Konanie a návrhy účastníkov konania .....	3
III. Právny stav .....	5
A. O prvom žalobnom dôvode založenom na neexistencii selektívnosti sporného opatrenia .....	5
1. Argumentácia účastníkov konania .....	5
2. Posúdenie Všeobecným súdom .....	7
a) O neexistencii selektívnosti prima facie .....	10
b) O existencii výnimky .....	11
1) O prvej fáze .....	11
2) O druhej fáze .....	17
c) O odôvodnenosti sporného opatrenia vzhľadom na povahu a štruktúru systému, ktorého je súčasťou .....	19
B. O druhom žalobnom dôvode založenom na nesprávnom posúdení pri identifikácii príjemcu sporného opatrenia .....	26
1. Argumentácia účastníkov konania .....	26
2. Posúdenie Všeobecným súdom .....	26
C. O treťom žalobnom dôvode založenom na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery .....	28
1. Argumentácia účastníkov konania .....	28
2. Posúdenie Všeobecným súdom .....	28
IV. O trovách .....	36