



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 6. oktobra 2021 \*

„Pritožba – Državne pomoči – Člen 107(1) PDEU – Davčna ureditev – Določbe o davku od dohodkov pravnih oseb, ki podjetjem, ki imajo davčni domicil v Španiji, omogočajo amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz pridobitve deležev v podjetjih, ki imajo davčni domicil zunaj te države članice – Pojem ‚državna pomoč‘ – Pogoj selektivnosti – Referenčni sistem – Odstopanje – Različno obravnavanje – Utemeljitev različnega obravnavanja“

V združenih zadevah C-51/19 P in C-64/19 P,

zaradi dveh pritožb na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vloženih 25. in 29. januarja 2019,

**World Duty Free Group SA**, nekdanja Autogrill España, SA, s sedežem v Madridu (Španija), ki jo zastopajo J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero in A. Lamadrid de Pablo, abogados (C-51/19 P),

**Kraljevina Španija**, ki sta jo sprva zastopala A. Rubio González in A. Sampol Pucurull, nato S. Centeno Huerta in S. Jiménez García, agenti (C-64/19 P),

pritožnici,

druge stranke v postopku so

**Evropska komisija**, ki jo zastopajo R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes in P. Němečková, agenti,

tožena stranka na prvi stopnji,

**Zvezna republika Nemčija**, ki jo zastopata J. Möller in R. Kanitz, agenta,

**Irska**,

intervenientki na prvi stopnji,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, R. Silva de Lapuerta, podpredsednica, A. Arabadjiev, M. Vilaras, E. Regan, M. Ilešič, A. Kumin in N. Wahl (poročevalec), predsedniki senatov, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, sodniki, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, P. G. Xuereb in I. Jarukaitis, sodniki,

\* Jezik postopka: španščina.

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. septembra 2020,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. januarja 2021

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Družba World Duty Free Group SA (v nadaljevanju: WDFG) s pritožbo v zadevi C-51/19 P predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 15. novembra 2018, World Duty Free Group/Komisija (T-219/10 RENV, v nadaljevanju: izpodbijana sodba, EU:T:2014:784), s katero je to zavrnilo njeno tožbo za razglasitev ničnosti člena 1(1) in podredno člena 4 Odločbe Komisije 2011/5/ES z dne 28. oktobra 2009 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 7, str. 48, v nadaljevanju: sporna odločba).
- 2 Kraljevina Španija s pritožbo v zadevi C-64/19 P Sodišču predlaga, naj razveljavi isto sodbo.

### I. Ozadje spora

- 3 Dejansko stanje spora, kakor ga je Splošno sodišče navedlo v točkah od 1 do 11 izpodbijane sodbe, je mogoče povzeti tako.
- 4 Evropska komisija se je 10. oktobra 2007 po več pisnih vprašanjih, ki so jih postavili poslanci Evropskega parlamenta v letih 2005 in 2006, ter pritožbi, ki jo je nanjo naslovil zasebni gospodarski subjekt leta 2007, odločila, da začne formalni postopek preiskave iz člena 108(2) PDEU glede določbe v členu 12(5), ki je bila v Ley del Impuesto sobre Sociedades (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) vstavljena z Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zakon št. 24/2001 o davčnih, upravnih in socialnih ukrepih) z dne 27. decembra 2001 (BOE št. 313 z dne 31. decembra 2001, str. 50493) in povzeta v Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kraljeva zakonska uredba št. 4/2004 o potrditvi konsolidiranega besedila zakona o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 5. marca 2004 (BOE št. 61 z dne 11. marca 2004, str. 10951) (v nadaljevanju: sporni ukrep).
- 5 Sporni ukrep določa, da se v primeru, da podjetje, obdavčeno v Španiji, pridobi delež v „tuji družbi“ – če je pridobljeni delež v tuji družbi vsaj 5-odstoten in se neprekinjeno obdrži vsaj eno leto – finančno dobro ime, ki izhaja iz te pridobitve deleža, v obliki amortizacije lahko odbije od osnove za odmero davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je podjetje dolžno plačati. Ta ukrep natančno določa, da mora za družbo, da se ta opredeli kot „tuja družba“, veljati enak davek, kot se uporablja v Španiji, njeni dohodki pa morajo večinoma izhajati iz poslovnih dejavnosti, ki se izvajajo v tujini.
- 6 Komisija je 28. oktobra 2009 sprejela sporno odločbo, s katero je zaključila postopek formalne preiskave pridobitve deležev v Evropski uniji.

- 7 Komisija je s to odločbo sporni ukrep, ki pomeni davčno ugodnost, ki španskim družbam omogoča amortizacijo dobrega imena, ki izhaja iz pridobitve deležev v družbah nerezidentkah, razglasila za nezdružljiv z notranjim trgov, kadar se uporablja za pridobitve deležev v družbah, ustanovljenih v Uniji (člen 1(1)), in Kraljevini Španiji odredila izterjavo pomoči, ki ustreza znižanjem davka, odobrenim na podlagi te ureditve (člen 4).
- 8 Kar zadeva pridobitve deležev zunaj Unije, je Komisija pustila postopek odprt, pri tem pa so se španski organi zavezali, da bodo predložili dodatne elemente glede ovir za čezmejne združitve, ki obstajajo zunaj Unije in na katere so se sklicevali.
- 9 Komisija je 12. januarja 2011 sprejela Sklep 2011/282/EU o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 135, str. 1), s katerim je bil sporni ukrep razglašen za nezdružljiv z notranjim trgov tudi, kadar se uporablja za pridobitve deležev v podjetjih s sedežem zunaj Unije.

## II. Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

- 10 Družba WDFG je 14. maja 2010 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti člena 1(1) in podredno člena 4 sporne odločbe.
- 11 Splošno sodišče je s sodbo z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), tožbi ugodilo z obrazložitvijo, da je Komisija napačno uporabila pogoje selektivnosti iz člena 107(1) PDEU. Splošno sodišče je s sodbo z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), razglasilo tudi ničnost Sklepa 2011/282.
- 12 Komisija je 19. januarja 2015 v sodnem tajništvu Sodišča vložila pritožbo zoper sodbo z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939). Ta pritožba, ki je bila vpisana pod številko C-20/15 P, je bila združena s pritožbo, ki je bila vpisana pod številko C-21/15 in ki jo je Komisija vložila zoper sodbo z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938).
- 13 Družba WDFG je ob podpori Zvezne republike Nemčije, Irske in Kraljevine Španije predlagala, naj se pritožba zavrne.
- 14 Sodišče je s sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, v nadaljevanju: sodba WDFG, EU:C:2016:981), razveljavilo sodbi z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), in z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), zadevi vrnilo v odločanje Splošnemu sodišču, odločitev o stroških delno pridržalo ter Zvezni republiki Nemčiji, Irski in Kraljevini Španiji naložilo, da nosijo vsaka svoje stroške.
- 15 S sklepom predsednika devetega razširjenega senata Splošnega sodišča z dne 8. decembra 2017 sta bili zadeva T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Komisija, in zadeva T-399/11 RENV, Banco Santander in Santusa/Komisija, po opredelitvi strank v skladu s členom 68 Poslovnika združeni za ustni del postopka pred Splošnim sodiščem.
- 16 Splošno sodišče je z izpodbijano sodbo zavrnilo tožbo, ki jo je vložila družba WDFG.

- 17 Splošno sodišče je zavrnilo tri tožbene razloge pritožnice, od katerih se je prvi nanašal na neobstojele selektivnosti spornega ukrepa (točke od 32 do 228 izpodbijane sodbe), drugi na napačno opredelitev upravičenca do spornega ukrepa (točke od 229 do 250 izpodbijane sodbe), tretji pa na kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj (točke od 251 do 327 izpodbijane sodbe), in razsodilo, da je treba tožbo v celoti zavrniti, ne da bi bilo treba odločiti o njeni dopustnosti, ki jo je Komisija sicer izpodbijala (točki 30 in 329 izpodbijane sodbe).
- 18 Natančneje, Splošno sodišče je v zvezi s prvim tožbenim razlogom na prvem mestu opozorilo, da je, kot izhaja iz sodbe WDFG, davčni ukrep, s katerim se podeljuje ugodnost, katere odobritev je pogojena z izvedbo gospodarskega posla, lahko selektiven tudi, če se lahko glede na značilnosti zadevnega posla vsako podjetje svobodno odloči za izvedbo tega posla (točke od 77 do 89 izpodbijane sodbe).
- 19 Na drugem mestu je Splošno sodišče sporni ukrep preučilo glede na tri faze metode analize selektivnosti nacionalnega davčnega ukrepa, predstavljene v točkah 63 in 64 izpodbijane sodbe, in sicer, najprej, opredelitev splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državni članici, dalje, presojo tega, ali zadevni davčni ukrep odstopa od navedene splošne ureditve, ker se z njim uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s to splošno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ter nazadnje, presojo, ali je tako odstopanje utemeljeno zaradi narave ali sistematike te ureditve.
- 20 Splošno sodišče je v zvezi s prvo fazo navedlo, da je referenčni okvir, opredeljen v sporni odločbi, in sicer „davčno obravnavanje dobrega imena“ (točka 92 izpodbijane sodbe), upošteven referenčni sistem v obravnavani zadevi, zlasti ker so podjetja, ki pridobijo deleže v družbah nerezidentkah, glede na cilj, ki se uresničuje z davčnim obravnavanjem dobrega imena, v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot podjetja, ki pridobijo deleže v družbah rezidentkah. Po mnenju tega sodišča naj bi bil cilj te ureditve zagotoviti neko vzporednost med računovodskim in davčnim obravnavanjem dobrega imena, ki za podjetja izhaja iz pridobitve deležev v družbi (točke od 116 do 122 izpodbijane sodbe). Splošno sodišče je zato zavrnilo idejo, da je sporni ukrep samostojen referenčni sistem (točke od 126 do 140 izpodbijane sodbe), tako da je zavrnilo očitke v zvezi z obstojem ovir za čezmejne združitve (točke 121, 138 in 141 izpodbijane sodbe).
- 21 V zvezi z drugo fazo je Splošno sodišče menilo, da je Komisija v sporni odločbi pravilno menila, da je bilo s spornim ukrepom uvedeno odstopanje od običajne ureditve. Tako je zavrnilo očitke, da Komisija ni izpolnila svoje obveznosti, da dokaže, da so si pridobitve deležev družb rezidentk in pridobitve deležev družb nerezidentk podobne z vidika cilja davčne nevtralnosti, ki se želi doseči s spornim ukrepom (točke od 142 do 164 izpodbijane sodbe).
- 22 Splošno sodišče je v zvezi s tretjo fazo poudarilo, da odstopanja, določenega s tem ukrepom, in tako ugotovljenega različnega obravnavanja ni mogoče utemeljiti z nobeno od trditev, ki so bile posebej navedene v obravnavani zadevi (točke od 165 do 227 izpodbijane sodbe).

### III. Predlogi strank in postopek pred Sodiščem

- 23 Družba WDFG s pritožbo (zadeva C-51/19 P) Sodišču predlaga, naj:
  - izpodbijano sodbo razveljavi;
  - njeni ničnostni tožbi ugodi in sporno odločbo dokončno razglasi za nično ter

- Komisiji naloži plačilo stroškov.
- 24 Kraljevina Španija s pritožbo (zadeva C-64/19 P) Sodišču predlaga, naj:
- izpodbijano sodbo razveljavi;
  - člen 1(1) sporne odločbe razglasi za ničen v delu, v katerem je z njim sporni ukrep opredeljen kot državna pomoč, in
  - Komisiji naloži plačilo stroškov.
- 25 Zvezna republika Nemčija Sodišču predlaga, naj pritožbama ugotovi.
- 26 Komisija Sodišču predlaga, naj:
- pritožbi zavrne in
  - pritožnicama naloži plačilo stroškov.
- 27 Zadevi C-51/19 P in C-64/19 P sta bili s sklepom z dne 22. marca 2019 združeni za pisni postopek, s sklepom z dne 2. junija 2020 pa za ustni postopek in izdajo sodbe.

#### IV. Pritožbi

- 28 Družba WDFG in Kraljevina Španija v utemeljitev pritožbe navajata en pritožbeni razlog, ki se nanaša na kršitev člena 107(1) PDEU glede pogoja selektivnosti. Splošnemu sodišču v bistvu očitata, da je večkrat napačno uporabilo pravo pri uporabi metode analize v treh fazah v zvezi s selektivnostjo davčnih ukrepov, kot je bila potrjena z ustaljeno sodno prakso Sodišča.
- 29 Zvezna republika Nemčija se s tem, da izpodbija analizo selektivnosti spornega ukrepa, sprejeto v obravnavani zadevi, v bistvu pridružuje stališču pritožnic. Zvezna republika Nemčija zlasti trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je presodilo, da okoliščina, da je sporni ukrep splošen ukrep, ki je dostopen vsem podjetjem, ki izpolnjujejo vsebinske pogoje zanj, ni več upošteven element pri presoji selektivnosti.
- 30 Uvodoma je treba opozoriti, da morajo biti v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, iti mora za poseg države ali iz državnih sredstev. Drugič, ta poseg mora biti tak, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič, z njim mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrto, izkrivljati mora konkurenco ali groziti z izkrivljanjem konkurence (sodba WDFG, točka 53 in navedena sodna praksa, in sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 27).
- 31 Ustaljeno je, da nacionalni ukrepi, s katerimi se podeljuje davčna ugodnost in ki – čeprav ne zajemajo prenosa državnih sredstev – upravičence postavljajo v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, upravičencem lahko dajejo selektivno prednost in zato pomenijo državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbo WDFG, točka 56, in sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 21).

- 32 Glede pogoja v zvezi s selektivnostjo prednosti, ki je neločljivo povezana z opredelitvijo ukrepa kot „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU, ki je edini predmet trditvev, navedenih v okviru teh pritožb, je iz ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da ta pogoj nalaga ugotovitev, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep tak, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (sodba z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 33 Preučitev vprašanja, ali je takšen ukrep selektiven, tako v bistvu sovпада s preučitvijo vprašanja, ali se ta ukrep za vse te gospodarske subjekte uporablja brez razlikovanja (sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 53).
- 34 Kadar je zadevni ukrep predviden kot shema pomoči, in ne kot individualna pomoč, mora Komisija dokazati, da ta ukrep, čeprav na splošno določa prednost, dostop do nje daje izključno posameznim podjetjem ali posameznim sektorjem dejavnosti (sodba WDFG, točka 55 in navedena sodna praksa).
- 35 Komisija mora za to, da bi nacionalni davčni ukrep opredelila kot „selektiven“, na prvem mestu opredeliti referenčni sistem, in sicer „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, in na drugem mestu dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od tega referenčnega sistema, ker se z njim uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s tem sistemom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 36 Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, ter ki so torej *a priori* selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomoč“, če zadevna država članica dokaže, da je to razlikovanje upravičeno, v smislu, da izhaja iz narave ali sistematike ureditve, v katero ti ukrepi spadajo (sodba z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 44 in navedena sodna praksa).
- 37 Različne dele edinega pritožbenega razloga, ki sta ga podali pritožnici, je treba preučiti ob upoštevanju teh ugotovitev.
- 38 Edini pritožbeni razlog, ki ga navaja družba WDFG, je razdeljen na šest delov, ki se v bistvu nanašajo, prvič, na opredelitev referenčnega sistema, drugič, na določitev cilja tega sistema, na podlagi katerega je treba opraviti primerjavo v drugi fazi analize selektivnosti, tretjič, na naložitev dokaznega bremena, četrto, na spoštovanje načela sorazmernosti, petič, na obstoj vzročne zveze med nemogočostjo združitve v tujini in pridobitvijo deležev v tujini ter, šestič, na preučitev deljivosti spornega ukrepa glede na odstotni delež nadzora.
- 39 Edini pritožbeni razlog, ki ga navaja Kraljevina Španija, je sestavljen iz štirih delov. Ti deli se nanašajo, prvič, na določitev referenčnega okvira, drugič, na ugotovitev, da davčno obravnavanje finančnega dobrega imena ne more biti splošen ukrep ali samostojen referenčni okvir, tretjič, na opredelitev cilja tega referenčnega okvira in primerjavo položajev, ki se zahteva s sodbo WDFG, in četrto, na naložitev dokaznega bremena, ki je bila v obravnavani zadevi sprejeta v zvezi s sestavnimi elementi navedenega referenčnega okvira.

- 40 Ker se očitki, navedeni v delih od prvega do četrtega edinega pritožbenega razloga družbe WDFG, in očitki, navedeni v utemeljitev štirih delov edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije, ujemajo ali se zelo obsežno prekrivajo, bodo preučeni skupaj.

## **A. Prvi del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG ter prvi in drugi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije: napake, storjene pri določitvi referenčnega sistema**

### **1. Trditve strank**

- 41 Družba WDFG trdi, da je Splošno sodišče storilo več napak pri določitvi referenčnega sistema.
- 42 Najprej, Splošno sodišče naj bi uporabilo referenčni sistem, ki je drugačen od tistega, ki je opredeljen v sporni odločbi, saj naj bi referenčni sistem iz te odločbe opisalo kot „davčno obravnavanje dobrega imena“ in naj tega okvira ne bi omejilo na „davčno obravnavanje zgolj finančnega dobrega imena“ (točki 92 in 140 izpodbijane sodbe). Po mnenju družbe WDFG se ta „izraza“ nanašata na vsebinsko različna pristopa. Družba WDFG meni, da je Splošno sodišče s tem, da je obrazložitev sporne odločbe nadomestilo s svojo obrazložitvijo in s svojo obrazložitvijo zapolnilo praznino v obrazložitvi sporne odločbe, napačno uporabilo pravo, zaradi česar je treba izpodbijano sodbo razveljaviti.
- 43 Dalje, Splošno sodišče naj bi na podlagi analize, navedene v točkah od 126 do 140 izpodbijane sodbe, neupravičeno izključilo idejo, da lahko sporni ukrep pomeni samostojen referenčni sistem. V zvezi s tem naj Splošno sodišče ne bi le s svojim razlogovanjem nadomestilo razlogovanja iz sporne odločbe, ker naj bi se ta odločba opirala zgolj na neobstoj ovir za čezmejne združitve, ampak naj bi poleg tega opravilo pravno napačen preizkus. V razlogovanju Splošnega sodišča naj bi se namreč opredelitev referenčnega okvira pogojevala zlasti z uporabljenimi zakonodajno tehniko.
- 44 Nazadnje, referenčni okvir, ki ga je Splošno sodišče sprejelo v izpodbijani sodbi, naj bi bil vsekakor določen arbitrarno ter naj bi izhajal iz zamenjave izjeme in splošnega pravila. Zlasti naj ne bi bilo mogoče razumeti, zakaj je Splošno sodišče razsodilo, da je bil zastavljeni cilj ravno „zagotoviti določeno skladnost med davčnim obravnavanjem dobrega imena in njegovo računovodsko obravnavo“ (točka 121 izpodbijane sodbe). Splošno sodišče naj tudi ne bi pojasnilo, zakaj je navedlo, da neobstoj pravila, ki bi preprečevalo amortizacijo finančnega dobrega imena v primeru pridobitve domačih deležev, ne bi bil nič manj kot „splošno pravilo“ širokega referenčnega sistema, ki ga je opredelilo (točka 135 izpodbijane sodbe). Družba WDFG ob sklicevanju zlasti na pristop v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 28. junija 2018, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečaju)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505), v kateri je Sodišče razsodilo, da ni mogoče šteti, da je ukrep, obravnavan v tej zadevi, izjema od splošnega pravila, meni, da je bil referenčni okvir v obravnavanem primeru opredeljen ozko, zaradi česar bi bilo treba izpodbijano sodbo razveljaviti.
- 45 Kraljevina Španija tudi meni, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri določitvi referenčnega sistema.
- 46 Na prvem mestu, Kraljevina Španija poudarja, da je določitev referenčnega sistema, ki je po njenem mnenju izhodišče vsake analize selektivnosti, pravno vprašanje, ki je predmet nadzora Sodišča. Kraljevina Španija, ki se natančneje sklicuje na točki 92 in 140 izpodbijane sodbe, meni, da se je Splošno sodišče oprlo na referenčni okvir, ki je drugačen od tistega, ki je bil sprejet v sporni odločbi, saj je upoštevalo širši okvir od tistega, ki ga je sprejela Komisija.

- 47 Na drugem mestu, Kraljevina Španija tudi meni, da je bilo v izpodbijani sodbi napačno uporabljeno pravo, ker je Splošno sodišče štelo, da davčno obravnavanje finančnega dobrega imena ne more biti splošen ukrep ali samostojen referenčni okvir. Glede tega se ta država članica izrecno sklicuje na točke 95, 103, 104, 106, 122, 125 in od 138 do 141 izpodbijane sodbe, v katerih naj bi Splošno sodišče zavrnilo trditev, ki je temeljila na obstoju ovir za čezmejne poslovne združitve, pri čemer se je sklicevalo na razloge, ki nikakor niso razvidni iz sporne odločbe in ki poleg tega niso prepričljivi.
- 48 Kraljevina Španija v zvezi s tem trdi, da je določitev referenčnega okvira, ki jo je uporabilo Splošno sodišče, napačna iz štirih razlogov.
- 49 Prvič, izpodbijana sodba naj bi temeljila zgolj na zakonodajni tehniki, kar – kot naj bi izhajalo iz sodne prakse – naj ne bi bila primerna metoda za opredelitev selektivnosti ukrepa. Splošno sodišče naj bi zato napačno ugotovilo, da je to, kar opredeljuje cilj ukrepa, nujnost zagotovitve ustrezne skladnosti med davčnim in računovodskim pravilom (točke 116, 118 in 121 izpodbijane sodbe).
- 50 Drugič, Splošno sodišče naj bi na podlagi napačne analize cilja spornega ukrepa, predstavljene v točkah od 116 do 122 izpodbijane sodbe, prav tako napačno ugotovilo, da je bil cilj zadevne davčne ureditve finančnega dobrega imena reševanje „posebnega problema“. V nasprotju s tem, kar je ugotovilo Splošno sodišče, naj namen zadevne davčne zakonodaje v obravnavanem primeru ne bi bil reševanje posebnega problema, temveč zagotovitev polnega učinka načela davčne nevtralnosti, ob zagotovitvi, da odločitve o naložbah temeljijo na ekonomskih preudarkih, in ne na davčnih merilih. V zvezi s tem naj bi moralo Splošno sodišče preučiti, ali je Komisija v sporni odločbi upravičeno in koherentno zavrnila referenčni okvir, ki so ga predlagali španski organi in zainteresirane stranke, zlasti ob upoštevanju dejanskih in pravnih ovir za čezmejne združitve. Pri tej preučitvi naj bi moralo presoditi tudi, ali je Komisija kljub izrecnim napotkom Sodišča v točki 123 sodbe WDFG in v ustaljeni sodni praksi kršila merila iz člena 107 PDEU, ker dejanskih in pravnih položajev ni primerjala glede na cilj spornega ukrepa.
- 51 Tretjič, Kraljevina Španija poudarja, da sporni ukrep – katerega namen je bil uskladiti se z načelom davčne nevtralnosti, ki je bil odprt za vse sektorje in ki ga je bilo mogoče uporabiti, ne da bi obstajala obveznost minimalne naložbe – ni povezan z ukrepom, ki je bil povod za zadevo, v kateri je bila izdana sodba z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71), v kateri je bil pogoj posebnosti, na katerem temelji merilo selektivnosti, določen prav z več elementi.
- 52 Četrtrič, Kraljevina Španija meni, da bi pristop, ki ga je sprejelo Splošno sodišče, pripeljal do tega, da bi se ponovno odločalo o ugotovitvah, ki jih je Sodišče sprejelo v zvezi z nekaterimi davčnimi ukrepi, ki so bili prav tako namenjeni reševanju posebnih problemov, vendar se niso šteli za državne pomoči.
- 53 Komisija trditve pritožnic prereka. Primarno meni, da predložene trditve v bistvenem delu niso dopustne, ker tožba pri Splošnem sodišču ni vsebovala nobenega očitka glede obstoja napak, ki bi vplivale na določitev referenčnega sistema. Če bi se pritožnicama dovolila navedba novih trditev v pritožbi, bi se jima omogočilo, da Sodišču predložita širši spor od tistega, ki je bil predložen v odločanje Splošnemu sodišču. Komisija podredno trdi, da trditve pritožnic niso utemeljene. V nasprotju s trditvami pritožnic naj bi se namreč, prvič, Splošno sodišče sklicevalo na isti referenčni sistem, kot je bil opredeljen v sporni odločbi, drugič, spornega ukrepa naj ne bi bilo mogoče šteti za samostojen referenčni sistem in, tretjič, izpodbijana sodba naj bi bila pravno zadostno obrazložena.



## **2. Presoja Sodišča**

### **a) Dopustnost**

- 54 V zvezi z dopustnostjo trditev in dokazov, predloženih v podporo obravnavanim delom, ki jo Komisija izpodbija zaradi domnevne novosti trditev, navedenih v utemeljitev zahtevkov pritožnic v zvezi z določitvijo referenčnega okvira, je treba opozoriti, da se v skladu s členom 170(1) Poslovnika Sodišča s pritožbo ne more spreminjati predmet spora pred Splošnim sodiščem.
- 55 V skladu z ustaljeno sodno prakso je zato pristojnost Sodišča v okviru pritožbe omejena na presojo pravne rešitve, podane glede razlogov in trditev, o katerih se je razpravljalo na prvi stopnji. Stranka torej pred Sodiščem ne more prvič navesti razloga, ki ga ni navedla pred Splošnim sodiščem, saj bi ji to omogočalo, da Sodišču, katerega pristojnost glede pritožb je omejena, predloži spor, katerega predmet je širši od tistega, o katerem je odločalo Splošno sodišče (sodba z dne 29. julija 2019, Bayerische Motoren Werke in Freistaat Sachsen/Komisija, C-654/17 P, EU:C:2019:634, točka 69 in navedena sodna praksa).
- 56 Vendar lahko pritožnik vloži pritožbo, v kateri se pred Sodiščem sklicuje na razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika (sodbi z dne 29. novembra 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall in drugi/Komisija, C-176/06 P, neobjavljena, EU:C:2007:730, točka 17, in z dne 4. marca 2021, Komisija/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, točka 47).
- 57 V obravnavanem primeru je iz točk od 92 do 141 izpodbijane sodbe razvidno, da je Splošno sodišče preučilo, ali je Komisija v okviru prve faze analize selektivnosti pravilno opredelila referenčno davčno ureditev. V teh okoliščinah pritožnici v pritožbenem postopku lahko izpodbijata obrazložitev izpodbijane sodbe v zvezi s to prvo fazo, ne glede na to, da na prvi stopnji nista razvili argumentacije, s katero bi sporno odločbo izpodbijali prav v zvezi s tem.
- 58 Poleg tega je treba ugotoviti, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 35 sklepnih predlogov, da trditve, ki sta jih navedli pritožnici, vsebujejo jasne in utemeljene očitke zoper obrazložitev izpodbijane sodbe ter se v glavnem nanašajo na to, da Splošno sodišče ni spoštovalo omejitev in načina izvajanja sodnega nadzora, in jih nikakor ni bilo mogoče uveljavljati pred zadnjenavedenim sodiščem.
- 59 Glede na navedeno so prvi del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG ter prvi in drugi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije dopustni.

### **b) Utemeljenost**

- 60 Določitev referenčnega okvira je zlasti pomembna pri davčnih ukrepih, ker je obstoj gospodarske prednosti v smislu člena 107(1) PDEU mogoče dokazati le, če se ta primerja s tako imenovano „običajno“ obdavčitvijo. Zato je določitev vseh podjetij, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, odvisna od predhodne opredelitve pravne ureditve, glede na cilj katere je treba, če je to potrebno, preučiti primerljivost dejanskega in pravnega položaja podjetij, ki jim zadevni ukrep koristi, in tistih, ki jim ne (sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 55 in 60, in z dne 28. junija, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečaju)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 88 in 89).

- 61 Za presojo selektivnosti splošnega davčnega ukrepa je torej pomembno, da je splošna davčna ureditev ali referenčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici, v odločbi Komisije pravilno opredeljen in da ga sodišče, ki odloča o sporu v zvezi s to opredelitvijo, preuči. Ker je določitev referenčnega sistema izhodišče primerjalne preučitve, ki jo je treba opraviti v okviru presoje selektivnosti sheme pomoči, napaka, storjena pri tej določitvi, nujno omaja celotno analizo pogoja selektivnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 28. junija 2018, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečajju)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 107, in z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točka 46).
- 62 V tem okviru je treba najprej pojasniti, da mora določitev referenčnega okvira, ki jo je treba opraviti po kontradiktorni razpravi z zadevno državo članico, izhajati iz objektivnega preizkusa vsebine, povezanosti in konkretnih učinkov določb, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava te države. V zvezi s tem selektivnosti davčnega ukrepa ni mogoče presojati glede na referenčni okvir, sestavljen iz nekaterih določb nacionalnega prava zadevne države članice, ki so bile umetno izvzete iz širšega zakonodajnega okvira (sodba z dne 28. junija 2018, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečajju)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 103).
- 63 Zato se je treba, kot je v bistvu navedel generalni pravobranilec v točki 49 sklepnih predlogov, kadar je zadevni davčni ukrep neločljivo povezan s splošnim davčnim sistemom zadevne države članice, sklicevati na ta sistem. Če pa se izkaže, da je tak ukrep mogoče jasno ločiti od navedenega splošnega sistema, ni mogoče izključiti, da je referenčni okvir, ki ga je treba upoštevati, ožji od tega splošnega sistema ali da je celo enak samemu ukrepu, če ima ta ukrep značilnost predpisa s samostojno pravno logiko in če ni mogoče ugotoviti koherentne normativne celote zunaj njega.
- 64 Dalje, ker je zunaj področij, na katerih je davčno pravo Unije harmonizirano, zadevna država članica tista, ki z izvajanjem svojih izključnih pristojnosti na področju neposrednega obdavčenja opredeli konstitutivne značilnosti davka, je treba pri določitvi referenčnega sistema ali „običajne“ davčne ureditve, na podlagi katere je treba analizirati pogoj selektivnosti, upoštevati navedene značilnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 16. marca 2021, Komisija/Poljska, C-562/19 P, EU:C:2021:201, točki 38 in 39).
- 65 Poleg tega je treba opozoriti, da ker mora določitev referenčnega okvira temeljiti na objektivnem preizkusu vsebine in razmerja med pravili, ki se uporabljajo na podlagi nacionalnega prava, v tej prvi fazi preizkusa selektivnosti ni treba upoštevati ciljev, ki jih je uresničeval zakonodajalec pri sprejetju obravnavanega ukrepa. V zvezi s tem je Sodišče večkrat razsodilo, da cilj, ki se uresničuje z državnimi posegi, ne zadostuje za to, da ti posegi ne bi bili opredeljeni kot „pomoč“ v smislu člena 107 PDEU, ker ta določba ne razlikuje glede na vzroke ali cilje teh posegov, ampak jih opredeljuje glede na njihove učinke (glej v tem smislu sodbi z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točki 84 in 85, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 48).
- 66 Nazadnje, nujno je, da se opredelitev pravil, ki morajo sestavljati referenčni sistem, opravi na podlagi objektivnih meril, zlasti zato, da se omogoči sodni nadzor nad presojami, na katerih ta opredelitev temelji. Komisija mora upoštevati elemente, ki jih eventualno navede zadevna država članica, ter – splošneje – svojo preučitev opraviti natančno in dovolj obrazloženo, da omogoči popoln sodni nadzor.
- 67 Utemeljenost trditev pritožnic v zvezi z določitvijo referenčnega sistema kot prve faze in nujne premise analize selektivnosti je treba presojati ob upoštevanju teh preudarkov. Kot je razvidno iz točk od 41 do 52 te sodbe, pritožnici v bistvu trdita, da je Splošno sodišče napačno uporabilo

pravo, prvič, ker je nadomestilo obrazložitev sporne odločbe v zvezi z opredelitvijo uporabljenega referenčnega sistema, drugič, ker je izključilo, da bi bilo mogoče sporni ukrep šteti za samostojen referenčni sistem, in ker je v zvezi s tem nadomestilo obrazložitev ter, tretjič, ker je ta sistem opredelilo arbitrarno.

68 Te tri očitke je treba preizkusiti zaporedoma.

*1) Obstoj napačne uporabe prava pri določitvi referenčnega sistema (prvi očitek iz prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in prvi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije)*

69 Družba WDFG s prvim očitkom iz prvega dela edinega pritožbenega razloga in Kraljevina Španija s prvim delom edinega pritožbenega razloga trdita, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri določitvi referenčnega sistema, ker je referenčni sistem, ki ga je Komisija sprejela v sporni odločbi, nadomestilo s svojim referenčnim sistemom. Medtem ko naj bi Komisija kot referenčni sistem navedla pravila o davčnem obravnavanju finančnega dobrega imena, naj bi Splošno sodišče na podlagi vsebinsko drugačne analize v ta sistem vključilo tudi davčno obravnavanje „nefinančnega“ dobrega imena. Družba WDFG in Kraljevina Španija napotujeta predvsem na točki 92 in 140 izpodbijane sodbe.

70 V zvezi s tem je treba spomniti, da sta pri nadzoru zakonitosti iz člena 263 PDEU Sodišče in Splošno sodišče pristojni, da odločata o tožbah zaradi nepristojnosti, zaradi bistvene kršitve postopka, zaradi kršitve Pogodbe ali katerega koli pravnega pravila v zvezi z njeno uporabo oziroma zaradi zlorabe pooblastil. Člen 264 PDEU določa, da Sodišče, če je tožba utemeljena, zadevni akt razglasi za ničen. Sodišče in Splošno sodišče torej nikakor ne smeta nadomestiti obrazložitve avtorja izpodbijanega akta s svojo obrazložitvijo (sodbi z dne 27. januarja 2000, DIR International Film in drugi/Komisija, C-164/98 P, EU:C:2000:48, točka 38, in z dne 4. junija 2020, Madžarska/Komisija, C-456/18 P, EU:C:2020:421, točka 70 in navedena sodna praksa).

71 Splošno sodišče pa je lahko v okviru ničnostne tožbe – razen če tega ne utemeljuje noben vsebinski dejavnik – napeljeno na to, da razlaga obrazložitev izpodbijanega akta drugače kot avtor tega akta in da v nekaterih okoliščinah uradno obrazložitev tega avtorja celo zavrne (glej v tem smislu sodbi z dne 27. januarja 2000, DIR International Film in drugi/Komisija, C-164/98 P, EU:C:2000:48, točka 42, in z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 142).

72 V obravnavani zadevi je Splošno sodišče, kot je razvidno iz točk 70, 92, 123 in 140 izpodbijane sodbe, štelo, da je Komisija za referenčni sistem za presojo selektivnosti spornega ukrepa uporabila davčno obravnavanje „dobrega imena“. Natančneje, Splošno sodišče je v točki 92 izpodbijane sodbe navedlo, da Komisija „tega okvira ni omejila na davčno obravnavanje zgolj finančnega dobrega imena“. Kot pa sta pritožnici pravilno navedli, je Komisija v točki 96 obrazložitve sporne odločbe navedla, da ustrezen okvir za oceno spornega ukrepa tvorijo pravila v zvezi z davčnim obravnavanjem „finančnega dobrega imena“.

73 Vendar čeprav se terminologija, uporabljena v izpodbijani sodbi, razlikuje od tiste, ki je bila uporabljena v sporni odločbi, ni mogoče ugotoviti, da je Splošno sodišče s tem opredelilo referenčni sistem, ki je vsebinsko drugačen od tistega, ki ga je opredelila Komisija, ali da se je, da bi ugotovilo, da je referenčni sistem, ki je upošteven v obravnavani zadevi, davčno obravnavanje dobrega imena, oprlo na obrazložitev, ki je drugačna od tiste, ki jo je Komisija uporabila v sporni odločbi.

- 74 Kot namreč trdi Komisija, je v okoliščinah obravnavane zadeve obravnavanje dobrega imena popolnoma primerljivo z obravnavanjem finančnega dobrega imena.
- 75 V zvezi s tem, kot je Splošno sodišče opozorilo v točki 70 izpodbijane sodbe, je Komisija v sporni odločbi, zlasti v odgovor na trditve španskih organov glede opredelitve referenčnega sistema, izrecno izključila, da bi moral biti navedeni sistem omejen na davčno obravnavanje dobrega imena, ki nastane zaradi pridobitve deleža družbe s sedežem v državi, ki ni Španija. Splošno sodišče je tako poudarilo, da je Komisija, kot je jasno razvidno iz točke 89 obrazložitve sporne odločbe, navedla, da je treba sporni ukrep presoditi ob upoštevanju splošnih določb ureditve davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporabljajo za položaje, v katerih nastanek dobrega imena vodi k davčni ugodnosti. V tej odločbi je pojasnila, da je njeno stališče utemeljeno z ugotovitvijo, da primeri, v katerih je mogoče amortizirati finančno dobro ime, ne zajemajo celotne kategorije davčnih zavezancev v dejansko in pravno primerljivem položaju.
- 76 V tem okviru je treba poudariti, da se je Splošno sodišče, kot je razvidno iz točke 71 izpodbijane sodbe, za opredelitev referenčnega sistema oprlo zlasti na ugotovitve Komisije iz točk 19, 20, 99 in 100 obrazložitve sporne odločbe, v skladu s katerimi je amortizacija dobrega imena v referenčnem sistemu določena le v primeru poslovne združitve, tako da sporni ukrep z omogočanjem, da se dobro ime, ki bi se knjižilo, če bi se družbi združili, pojavi, čeprav poslovna združitve ne obstaja, pomeni odstopanje od tega referenčnega sistema.
- 77 Poleg tega se je Splošno sodišče s tem, da se je sklicevalo tudi na točko 100 obrazložitve sporne odločbe, oprlo tudi na ugotovitve Komisije, v skladu s katerimi je bilo – ker je amortizacija dobrega imena, ki je posledica zgolj pridobitve deležev, dovoljena le pri čezmejnih pridobitvah deležev, ne pa pri pridobitvah nacionalnih deležev – s spornim ukrepom uvedeno različno obravnavanje nacionalnih poslov in čezmejnih poslov, tako da tega ukrepa ni mogoče šteti za popolnoma novo splošno pravilo.
- 78 Iz teh delov sporne odločbe, na katere se nanaša izpodbijana sodba, nedvoumno izhaja, da se je, kot je ugotovilo Splošno sodišče, Komisija, ko je za referenčni sistem opredelila „pravila o davčni obravnavi finančnega dobrega imena“, poleg pravil, ki se izrecno uporabljajo za amortizacijo dobrega imena v primeru pridobitve deležev, nameravala sklicevati tudi na pravila splošne španske ureditve davka od dohodkov pravnih oseb, ki urejajo amortizacijo dobrega imena na splošno, saj zadnjenavedena pravila namreč določajo ustrezen okvir za ocenjevanje prvonavedenih pravil.
- 79 Iz tega izhaja, da se je Splošno sodišče v točkah 70, 92, 123 in 140 izpodbijane sodbe omejilo na razlago sporne odločbe glede opredelitve referenčnega sistema v skladu z navedbami v tej odločbi in zato ni nadomestilo obrazložitve navedene odločbe v smislu sodne prakse iz točke 70 te sodbe. Splošno sodišče zato pri določitvi referenčnega sistema ni napačno uporabilo prava.
- 80 Prvi očitek iz prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in prvi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije je zato treba zavrnil kot neutemeljena.

2) *Zavrnitev tega, da se sporni ukrep šteje za samostojen referenčni sistem (drugi očitek iz prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in drugi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije)*

*i) Obstoj nadomestitve obrazložitve*

- 81 Pritožnici Splošnemu sodišču očitata, da je obrazložitev sporne odločbe nadomestilo s svojo, ko je izključilo, da bi lahko sporni ukrep pomenil samostojen referenčni sistem. V bistvu naj bi Splošno sodišče, medtem ko je Komisija v tej odločbi možnost, da bi bil samostojen referenčni sistem sestavljen iz spornega ukrepa, zavrnila samo na podlagi domnevnega neobstoja pravnih ovir za čezmejne združitve, v točkah od 127 do 140 izpodbijane sodbe svojo obrazložitev utemeljilo drugače.
- 82 V zvezi s tem je treba opozoriti, kot je bilo navedeno v točki 75 te sodbe, da je Splošno sodišče ugotovilo, da referenčni sistem z vidika Komisije ne more biti omejen na davčno obravnavanje finančnega dobrega imena, določeno v spornem ukrepu, ker imajo od tega ukrepa koristi samo podjetja, ki pridobijo deleže v družbah nerezidentkah, in da je treba za oceno obstoja diskriminacije podjetij, ki opravijo enake pridobitve v družbah rezidentkah, upoštevati splošne določbe ureditve davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporabljajo za primere, v katerih nastanek dobrega imena vodi k davčni ugodnosti.
- 83 Zato ni mogoče ugotoviti, da je Splošno sodišče nadomestilo obrazložitev sporne odločbe s tem, da se ni opredelilo do tega, da naj bi se Komisija v resnici oprla na neobstoj ovir za čezmejne poslovne združitve, da je izključila možnost, da bi sporni ukrep lahko bil referenčni davčni sistem.
- 84 Čeprav se je Komisija, kot trdita pritožnici, v točkah od 93 do 96 in 117 obrazložitve te odločbe dejansko sklicevala na domnevni neobstoj pravnih ovir za čezmejne združitve, se je s temi sklicevanji zgolj opredelila glede stališč, ki so jih španski organi predstavili zlasti zato, da bi izpodbijali ne samo referenčni sistem, kot je bil začasno opredeljen v odločbi o začetku formalnega postopka preiskave z dne 10. oktobra 2007, ampak tudi elemente primerjave in upravičenosti, ki so predvideni v okviru druge in tretje faze preizkusa selektivnosti.
- 85 Zato – kot je generalni pravobranilec navedel v točki 65 sklepnih predlogov – v nasprotju s trditvami pritožnic Komisija tega, da bi lahko sporni ukrep bil ustrezen referenčni okvir, ki bi se upošteval za analizo selektivnosti, ni izključila zato, ker ne bi priznala, da obstajajo ovire za čezmejne združitve, ampak zato, ker je menila, da bi bilo treba ta ukrep oceniti z vidika širše skupine pravil, ki vključuje pravila, ki se uporabljajo za amortizacijo finančnega dobrega imena v primeru pridobitve deležev v družbah rezidentkah, ter načela, ki se uporabljajo za amortizacijo dobrega imena na splošno in ki so se jim ta pravila po mnenju Komisije prilagodila z določitvijo možnosti odbitka dobrega imena samo v primeru, da pridobitvi sledi poslovna združitve.
- 86 Iz tega izhaja, da trditev, da je Splošno sodišče v točkah od 127 do 140 izpodbijane sodbe obrazložitev nadomestilo, ni utemeljena.

*ii) Obstoj napačne uporabe prava, ker Splošno sodišče spornega ukrepa ni štelo za samostojen referenčni sistem*

- 87 Pritožnici podredno trdita, da je Splošno sodišče z razlogovanjem, s katerim je izključilo, da bi lahko bil sporni ukrep samostojen referenčni sistem, napačno uporabilo pravo. Na eni strani opozarjata, da je cilj tega ukrepa zagotoviti davčno nevtralnost za pridobitve deležev v Španiji in v tujini ter da torej njegovega predmeta ni mogoče skrčiti na rešitev konkretnega problema, kot naj bi napačno navedlo Splošno sodišče v točki 139 izpodbijane sodbe. Na drugi strani trdita, da se na podlagi razlogovanja Splošnega sodišča selektivnost ukrepa ocenjuje različno glede na to, ali je nacionalni zakonodajalec sklenil ustvariti ločen davek ali spremeniti splošen davek, in torej glede na uporabljeno zakonodajno tehniko.
- 88 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da je bil namen razlogovanja Splošnega sodišča iz točk od 95 do 141 izpodbijane sodbe odgovoriti na trditve, da naj bi morala Komisija zaradi ovir za čezmejne združitve kot referenčni sistem opredeliti sporni ukrep.
- 89 Čeprav pritožnici ne navajata nobenega očitka v zvezi z metodologijo, ki se uporablja za določitev referenčnega sistema v okviru prve faze preučitve selektivnosti, navedeno v točkah od 95 do 108 izpodbijane sodbe, pa grajata nadaljevanje preučitve, ki jo je opravilo Splošno sodišče, kot je navedeno v točkah od 109 do 141 te sodbe.
- 90 Na prvem mestu, razlogovanje, ki je predstavljeno v točkah od 109 do 125 izpodbijane sodbe, se nanaša na vprašanje, ali so z vidika cilja običajne ureditve, kot jo je opredelila Komisija, podjetja, ki pridobijo deleže v družbah rezidentkah, in tista, ki pridobijo deleže v družbah nerezidentkah, v primerljivem pravnem in dejanskem položaju.
- 91 Vendar ta preučitev primerljivosti ni neposredno povezana z razmejitvijo referenčnega okvira, ki jo je treba opraviti v prvi fazi preučitve selektivnosti, in to ne glede na to, da je Splošno sodišče v točki 125 izpodbijane sodbe ugotovilo „obstoj povezave med tema fazama ali celo, kot v obravnavanem primeru, obstoj skupnega sklepanja“. Zato bo trditev pritožnic, s katero ti izpodbijata opredelitev cilja referenčnega sistema, obravnavana pozneje, in sicer v okviru preučitve drugega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in tretjega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije, ki se nanašata na napako pri določitvi cilja, glede na katerega je bilo treba opraviti presojo primerljivosti.
- 92 Na drugem mestu, Splošno sodišče je v točkah od 126 do 141 izpodbijane sodbe preučilo, ali bi lahko sporni ukrep glede na svoje značilnosti in torej neodvisno od vsakršne primerjalne analize sam po sebi pomenil samostojen referenčni okvir.
- 93 V zvezi s tem, prvič, pritožnici napačno trdita, da se je Splošno sodišče za ugotovitev selektivnosti spornega ukrepa oprlo predvsem na zakonodajno tehniko, ki jo je izbral španski zakonodajalec. Iz izpodbijane sodbe je namreč razvidno, da se je Splošno sodišče oprlo na predmet in učinke tega ukrepa, ne pa na zgolj formalne preudarke. Natančneje, Splošno sodišče je v točki 135 te sodbe navedlo, da se z navedenim ukrepom uvaja izjema od splošnega pravila, v skladu s katerim lahko samo poslovne združitve pripeljejo do amortizacije dobrega imena.
- 94 Res je, kot sta pravilno navedli pritožnici, da iz sodne prakse izhaja, da uporaba dane zakonodajne tehnike ne more omogočiti, da bi se nacionalna davčna pravila že predhodno izognila nadzoru, predvidenem na področju državnih pomoči s Pogodbo DEU, niti zadoščati za opredelitev referenčnega okvira, upoštevnega za analizo pogoja selektivnosti, sicer bi bila obliki državnih

posegov odločilno dana prednost pred njihovimi učinki. Uporabljena zakonodajna tehnika zato ne more biti odločilni element za določitev referenčnega okvira (glej v tem smislu sodbo WDFG, točka 76, in sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečajju)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 92).

- 95 Vendar iz te iste sodne prakse izhaja, da čeprav za namene dokazovanja selektivnosti davčnega ukrepa uporabljena zakonodajna tehnika ni odločilna, tako da ni vedno potrebno, da ta selektivnost pomeni odstopanje od splošne davčne ureditve, je okoliščina, da ima takšno naravo zaradi uporabe take zakonodajne tehnike, upoštevna za to dokazovanje, če iz nje izhaja, da sta razlikovani in *a priori* različno obravnavani dve kategoriji gospodarskih subjektov, in sicer tisti, za katere se uporablja ukrep, ki pomeni odstopanje, in tisti, za katere še naprej velja splošna davčna ureditev, čeprav sta ti dve kategoriji v primerljivem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno ureditvijo (sodba z dne 28. junija 2018, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečajju)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 93 in navedena sodna praksa).
- 96 Iz tega izhaja, da Splošnemu sodišču ni mogoče očitati, da je za namene preizkusa selektivnosti spornega ukrepa med drugimi preudarki ugotovilo, da gre pri tem ukrepu za odstopanje.
- 97 Drugič, glede kritike, ki sta jo pritožnici navedli v zvezi s sklicevanjem na sklepne predloge generalnega pravobranilca J. Warnerja v zadevi Italija/Komisija (173/73, v nadaljevanju: sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Warnerja, EU:C:1974:52, str. 728), je Splošno sodišče v točki 135 izpodbijane sodbe pravilno poudarilo, da s spornim ukrepom, kot je navedla Komisija v točki 100 obrazložitve sporne odločbe, ni bilo uvedeno novo samostojno splošno pravilo glede amortizacije dobrega imena, ampak „izjema od splošnega pravila“, v skladu s katerim lahko do amortizacije dobrega imena pripeljejo samo poslovne združitve, pri čemer je bil namen te izjeme po navedbah Kraljevine Španije odpraviti negativne učinke, ki bi jih uporaba splošnega pravila imela za pridobitve deležev v družbah nerezidentkah.
- 98 Zato iz izpodbijane sodbe izhaja, da se Splošno sodišče v utemeljitev svoje ugotovitve, da referenčni sistem ni mogel biti omejen zgolj na sporni ukrep, ni oprlo le na okoliščino, da je bil namen tega ukrepa, podobno kot namen ukrepa v zadevi, v kateri so bili predstavljeni sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Warnerja, uresničevanje določenega cilja in tako rešitev posebnega problema. Iz tega izhaja, da trditve pritožnic, s katerimi ti na eni strani izpodbijata primerljivost obravnavane zadeve s tisto, ki je bila predmet sklepnih predlogov generalnega pravobranilca J. Warnerja, in na drugi dokazujeta, da je cilj spornega ukrepa varstvo načela davčne nevtralnosti, in ne reševanje „posebnega problema“, ne morejo omajati razlogovanja Splošnega sodišča in so zato brezpredmetne.
- 99 Vsekakor je treba opozoriti, da zgolj okoliščina, da je sporni ukrep splošen, ker lahko *a priori* koristi vsem podjetjem, ki morajo plačevati davek od dohodkov pravnih oseb, ne izključuje tega, da je ta ukrep lahko selektiven. Kot je namreč Sodišče že presodilo, je v zvezi z nacionalnim ukrepom, s katerim se podeljuje splošna davčna ugodnost, kot je sporni ukrep, pogoj selektivnosti izpolnjen, če Komisija dokaže, da ta ukrep odstopa od splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi članici, pri čemer se z njegovimi konkretnimi učinki uvaja različno obravnavanje gospodarskih subjektov, čeprav so subjekti, ki so upravičeni do davčne ugodnosti, in subjekti, ki so iz nje izključeni, z vidika cilja, ki se uresničuje z navedeno davčno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (sodba WDFG, točka 67).

100 Glede na vse navedeno je treba drugi očitke iz prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in drugi del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije zavrni kot brezpredmetna in vsekakor neutemeljena.

*3) Arbitrarnost opredelitve referenčnega sistema (tretji očitek iz prvega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG)*

101 Družba WDFG v okviru tretjega očitka iz prvega dela svojega edinega pritožbenega razloga na prvem mestu trdi, da je bil referenčni sistem, ki ga je uporabilo Splošno sodišče, določen arbitrarno, ker naj bi bilo težko opredeliti, točno katero merilo je bilo uporabljeno za določitev koherentnega okvira, v katerega naj bi se sporni ukrep uvrščal. Na drugem mestu trdi, da je Splošno sodišče v referenčnem sistemu, ki ga je opredelilo, napačno in neutemeljeno določilo, kaj je pravilo in kaj je izjema. Po mnenju družbe WDFG je Splošno sodišče v točki 135 izpodbijane sodbe napačno menilo, da je pravilo nemožnost amortizacije dobrega imena in da se spornim ukrepom uvaja izjema od tega pravila. Enako kot v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 28. junija 2018, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečaju)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505), naj bi Splošno sodišče pravilo zamešalo z izjemo.

102 Prvo trditev, v skladu s katero je Splošno sodišče zadevni referenčni sistem opredelilo arbitrarno, je treba zavrni, ker je Splošno sodišče, kot je razvidno iz točk od 75 do 78 te sodbe, pravno zadostno obrazložilo razlogovanje, na podlagi katerega se je v okoliščinah obravnavanega primera sklicevalo na pravila, ki se v skladu s španskim pravom uporabljajo za davčno obravnavanje dobrega imena za namene določitve davka od dohodkov pravnih oseb, in torej potrdilo presojo, ki jo je v zvezi s tem vsebovala sporna odločba. Opozoriti je namreč treba, da premisa, na katero se je oprla Komisija, temelji na ugotovitvi, ki jo je Splošno sodišče potrdilo, in sicer da je amortizacija dobrega imena v španskem pravu običajno odvisna od obstoja poslovne združitve.

103 Zavrni je treba tudi drugo trditev, da naj bi Splošno sodišče napačno in neutemeljeno opredelilo pravilo in izjemo. V skladu z razlago španske davčne zakonodaje, ki jo je podalo Splošno sodišče, namreč na podlagi člena 89(3) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, kakor je bil odobren s kraljevo zakonsko uredbo 4/2004, amortizacijo dobrega imena običajno omogoča le poslovna združitve, in to tudi v primeru finančnega dobrega imena, ki izhaja iz pridobitve deležev v družbah rezidentkah. Zato tisto splošno pravilo, od katerega sporni ukrep odstopa, ni neamortizacija finančnega dobrega imena, ampak načelo, v skladu s katerim je amortizacija praviloma mogoča samo v primeru poslovne združitve, pri čemer je Splošno sodišče to načelo izpeljalo iz določb o davčni obravnavi dobrega imena za namene davka od dohodkov pravnih oseb, ne glede na to, ali gre za določbe, ki se nanašajo na amortizacijo dobrega imena v primeru prevzema podjetja, ali za določbe, ki se nanašajo na amortizacijo finančnega dobrega imena, ki izhaja iz pridobitve deležev v družbah rezidentkah, ki ji sledi združitve.

104 Glede na te preudarke je treba tretji očitek iz prvega dela edinega pritožbenega razloga in posledično prvi del tega pritožbenega razloga družbe WDFG v celoti zavrni kot neutemeljena.



## **B. Drugi del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in tretji del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije: napaka pri opredelitvi cilja, ki je izhodišče za oceno primerljivosti**

### **1. Trditve strank**

- 105 Družba WDFG in Kraljevina Španija v okviru drugega oziroma tretjega dela edinega pritožbenega razloga v bistvu izpodbijata obrazložitev iz točk od 143 do 164 izpodbijane sodbe, na podlagi katere je Splošno sodišče opredelilo cilj referenčnega sistema ter glede na ta cilj primerjalo položaj podjetij, upravičenih do prednosti, določene s spornim ukrepom, in položaj podjetij, ki so bila iz te prednosti izključena.
- 106 Družba WDFG na prvem mestu trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri določitvi cilja, na podlagi katerega je bilo treba opraviti primerjavo v drugi fazi preizkusa selektivnosti spornega ukrepa. Splošno sodišče, ki naj bi tudi v tem primeru odstopilo od tega, kar je navedeno v sporni odločbi, naj bi napačno razlagalo sodno prakso v zvezi z določitvijo cilja, ki se uporablja za davčni ukrep. V nasprotju s tem, kar naj bi se lahko domnevalo na podlagi navedb Splošnega sodišča, naj sodna praksa Sodišča ne bi bila protislovna glede vprašanja, ali je treba položaj podjetij, ki so upravičena do „zadavnega ukrepa“, in položaj podjetij, ki so iz njega izključena, primerjati glede na cilj tega ukrepa ali glede na cilj „sistema, v katerega je umeščen ta ukrep“. Družba WDFG meni, da morata cilja sovpadati, in če ne sovpadata, je to zato, ker je nacionalni zakonodajalec v davčni sistem uvedel ukrep, ki ne ustreza logiki tega sistema. V obravnavanem primeru naj bi bil pravi cilj ureditve, glede na katerega bi bilo treba opraviti primerjavo, davčna nevtralnost, kot je Komisija sama priznala v sporni odločbi. Šlo naj bi za veliko splošnejši in bolj logičen cilj kot vzporednost med računovodskim in davčnim obravnavanjem dobrega imena, ki ga pridobi podjetje zaradi pridobitve deležev v družbi, na katero se je sklicevalo Splošno sodišče, saj se načeloma vsi davki od dohodkov pravnih oseb po definiciji oddaljujejo od opredelitve poslovnega izida.
- 107 Družba WDFG na drugem mestu šteje, da je Splošno sodišče v točki 121 izpodbijane sodbe napačno ugotovilo, da je bil cilj davčnih določb na področju dobrega imena zagotoviti določeno skladnost med davčnim in računovodskim obravnavanjem dobrega imena. Ne samo, da naj bi bila ta trditev arbitrarna, ampak naj bi bila tudi popolnoma neutemeljena, ker se vsi davki od dohodkov pravnih oseb po definiciji oddaljujejo od poslovnega izida. Natančneje, glede določb s področja amortizacije dobrega imena naj različnih možnosti, ki jih določa zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, kakor je bil odobren s kraljevo zakonsko uredbo 4/2004, ne bi povezoval cilj zagotovitve skladnosti med davčnim in računovodskim obravnavanjem dobrega imena, ampak cilj preprečevanja dvojnega obdavčenja in zagotovitve davčne nevtralnosti.
- 108 Tudi Kraljevina Španija trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker ni pravilno opredelilo cilja referenčnega okvira in ker ni pravilno opravilo primerjave, ki se zahteva s sodbo WDFG. Kraljevina Španija ne meni le, da se opredelitev referenčnega okvira v izpodbijani sodbi razlikuje od opredelitve v sporni odločbi, ampak tudi, da je Splošno sodišče poleg tega napačno presodilo, da je bil cilj spornega ukrepa zagotoviti skladnost davčnega in računovodskega obravnavanja dobrega imena. Računovodsko pravilo in davčno pravilo naj bi se glede priznanja dobrega imena in celo njegove amortizacije razlikovala v številnih vidikih. V nasprotju s tem, kar je ugotovilo Splošno sodišče, naj bi bil cilj spornega ukrepa davčna nevtralnost, da bi podobne odločitve o naložbah temeljile na ekonomskih, in ne na davčnih merilih.
- 109 Komisija predlaga zavrnitev teh trditev, ki jih šteje za nedopustne in vsekakor za neutemeljene.

## **2. Presoja Sodišča**

### **a) Dopustnost**

- 110 Komisija se sklicuje na nedopustnost drugega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in tretjega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije v celoti. Trdi, da predložene trditve niso bile navedene pred Splošnim sodiščem ali pa se nanašajo na dejanska vprašanja, med katerimi naj bi bila razlaga vsebine in obsega nacionalnega prava.
- 111 Prvi ugovor nedopustnosti, ki ga navaja Komisija, je treba iz istih razlogov, kot so navedeni v točkah od 56 do 58 te sodbe, zavrniti. Stranka ima namreč pravico, da se sklicuje na razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika. Pritožnici torej lahko izpodbijata ugotovitve Splošnega sodišča, ne glede na to, da na prvi stopnji nista razvili argumentacije, s katero bi sporno odločbo izpodbijali prav v zvezi s tem.
- 112 Glede drugega ugovora nedopustnosti, ki ga je podala Komisija in ki se nanaša na to, da naj bi pritožnici izpodbijali ugotovitve glede dejanskega stanja, ki načeloma niso predmet nadzora Sodišča, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso presoja dejstev in dokazov, razen v primeru izkrivljanja teh dejstev ali dokazov, ni pravno vprašanje, ki bi bilo predmet nadzora Sodišča v okviru pritožbe. Le če je Splošno sodišče ugotovilo ali presodilo dejstva, je Sodišče pristojno, da na podlagi člena 256 PDEU opravi nadzor nad pravno opredelitvijo teh dejstev in pravnimi posledicami, ki so bile iz njih izpeljane (sodba z dne 25. julija 2018, Komisija/Španija in drugi, C-128/16 P, EU:C:2018:591, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 113 Sodišče je tako glede preizkusa presoje Splošnega sodišča v zvezi z nacionalnim pravom, ki na področju državnih pomoči pomeni presojo dejstev, v okviru pritožbe pristojno le za to, da preveri, ali je prišlo do izkrivljanja tega prava. Ker pa preučitev pravne opredelitve tega nacionalnega prava, ki jo je Splošno sodišče opravilo glede na določbo prava Unije, v okviru pritožbe pomeni pravno vprašanje, je Sodišče za to preučitev pristojno (sodba z dne 28. junija 2018, Andres (družba Heitkamp BauHolding v stečaju)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 78 in navedena sodna praksa).
- 114 Poleg tega, kot je bilo opozorjeno v točki 70 te sodbe, Splošno sodišče nikakor ne sme nadomestiti obrazložitve avtorja izpodbijanega akta s svojo obrazložitvijo, zato je Sodišče v okviru pritožbe pristojno, da preveri, ali je Splošno sodišče izvedlo tako nadomestitev in tako napačno uporabilo pravo.
- 115 Ker pritožnici s trditvami, povzetimi v točkah od 105 do 108 te sodbe, Splošnemu sodišču v bistvu očitata, da je obrazložitev sporne odločbe nadomestilo s svojo obrazložitvijo v zvezi s „ciljem“, glede na katerega je treba opraviti preučitev primerljivosti položajev podjetij, ki so upravičena do prednosti, ki izhaja iz uporabe spornega ukrepa, in podjetij, ki so iz te prednosti izključena, so te trditve dopustne.

### **b) Utemeljenost**

- 116 Na prvem mestu je treba trditve, usmerjene zoper ugotovitev Splošnega sodišča, da sodna praksa ni dosledna glede vprašanja, ali je treba primerjavo opraviti glede na cilj preučevanega ukrepa ali glede na cilj sistema, v katerega je ta ukrep umeščen, zavrniti kot brezpredmetne.

- 117 Družba WDFG namreč zgolj trdi, da izbira med enim ali drugim ciljem ni pomembna, ker se morata ta cilja načeloma ujemati. Zato je treba tudi ob predpostavki, da presoja Splošnega sodišča v zvezi z obsegom sodne prakse Sodišča ni pravilna, ugotoviti, da družba WDFG ne izpodbija ugotovitve Splošnega sodišča iz točke 156 izpodbijane sodbe, da je treba presojo primerljivosti v okviru druge faze analize selektivnosti izvesti glede na cilj referenčnega sistema, v katerega se umešča obravnavani ukrep, in ne glede na cilj tega ukrepa.
- 118 Pritožnici na drugem mestu navajata očitke, ki temelji na nadomestitvi obrazložitve sporne odločbe v zvezi z opredelitvijo cilja referenčnega sistema. Trdita, da naj cilj „zagotoviti določeno skladnost med davčnim obravnavanjem dobrega imena in njegovo računovodsko obravnavo“ iz člena 121 izpodbijane sodbe ne bi bil izražen ne v sporni odločbi ne v stališču, ki ga je Kraljevina Španija predložila v okviru upravnega postopka. Družba WDFG poleg tega trdi, da je trditev, da imajo davčne določbe na področju dobrega imena tak cilj, vsekakor arbitrarna in neutemeljena.
- 119 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da Komisija nikjer v sporni odločbi kot cilj referenčnega sistema, ki ga je določila, ne omenja ohranjanja določene skladnosti med davčnim in računovodskim obravnavanjem dobrega imena.
- 120 Splošno sodišče se je sicer v točkah od 117 do 119 izpodbijane sodbe res sklicevalo na nekatere ugotovitve iz sporne odločbe, ko je navedlo, da je davčno obravnavanje dobrega imena organizirano na podlagi merila morebitnega obstoja poslovne združitve, in ko je s sklicevanjem na točki 19 in 99 obrazložitve navedene odločbe pojasnilo, da je tako zaradi okoliščine, da je po pridobitvi ali vložku sredstev, ki sestavljajo neodvisne družbe, ali po združitvi ali delitvi „dobro ime [...] razvidno kot ločeno neopredmeteno sredstvo v računovodskih izkazih podjetja, nastalega po združitvi“ (točka 117 izpodbijane sodbe). Prav tako trditev, da je davčno obravnavanje dobrega imena „povezano z računovodsko logiko“ (točka 116 izpodbijane sodbe), pomeni nadaljevanje nekaterih ugotovitev Komisije v sporni odločbi, zlasti v točkah od 97 do 100 obrazložitve te odločbe.
- 121 Vendar je Splošno sodišče neodvisno od te odločbe ter na podlagi lastne razlage davčnih in računovodskih pravil, ki se uporabljajo na podlagi španskega prava, ugotovilo, da je cilj pravil o amortizaciji finančnega dobrega imena iz zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, kakor je bil odobren s kraljevo zakonsko uredbo št. 4/2004, zagotoviti skladnost med davčnim in računovodskim obravnavanjem dobrega imena ter da je glede na ta cilj položaj podjetij, ki vlagajo v španske družbe, primerljiv s položajem podjetij, ki vlagajo v družbe nerezidentke.
- 122 Zato je Splošno sodišče s tem, da je obrazložitev sporne odločbe nadomestilo s svojo obrazložitvijo, napačno uporabilo pravo.
- 123 Vendar je treba preučiti, ali je bilo treba kljub temu, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, v vsakem primeru zavrnilo drugi ožitek iz prvega tožbenega razloga, ki ga je družba WDFG navedla v utemeljitev tožbe pred tem sodiščem, in sicer v delu, v katerem je Komisiji očitala, da ni dokazala, da so si pridobitve deležev družb rezidentk in pridobitve deležev družb nerezidentk podobne z vidika cilja davčne nevtralnosti, ki se želi doseči s spornim ukrepom.
- 124 V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč, če je obrazložitev sodbe Splošnega sodišča v nasprotju s pravom Unije, vendar je izrek utemeljen z drugimi pravnimi razlogi, taka kršitev ne more povzročiti razveljavitve te sodbe (sodbi z dne 30. septembra 2003, Biret International/Svet, C-93/02 P, EU:C:2003:517, točka 60 in navedena sodna praksa, ter z dne 14. oktobra 2014, Buono in drugi/Komisija, C-12/13 P in C-13/13 P, EU:C:2014:2284, točka 62 in navedena sodna praksa).

- 125 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 35 te sodbe, na katero se je Splošno sodišče pravilno sklicevalo v točki 145 izpodbijane sodbe, preučitev primerljivosti, ki se izvede v okviru druge faze analize selektivnosti, opraviti glede na cilj referenčnega sistema, in ne glede na cilj spornega ukrepa.
- 126 V obravnavanem primeru pritožnici trdita, da je cilj referenčnega sistema, ki naj bi sovpadal s ciljem spornega ukrepa, ohranitev davčne nevtralnosti. Poudarjata, da so glede na ta cilj podjetja, ki pridobijo deleže v nacionalnih družbah, in podjetja, ki pridobijo deleže v čezmejnih družbah, zaradi ovir za čezmejne poslovne združitve v različnih položajih.
- 127 Kot je Sodišče že razsodilo, je ukrep, kakršen je sporni, s katerim se daje prednost izvozu, mogoče šteti za selektiven, če koristi podjetjem, ki opravljajo čezmejne posle, zlasti naložbe, v škodo drugih podjetij, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z vidika cilja, ki se uresničuje z zadevno davčno ureditvijo, ter opravljajo istovrstne posle na nacionalnem ozemlju (sodba WDFG, točka 119).
- 128 V obravnavanem primeru pa je Splošno sodišče v točki 122 izpodbijane sodbe pravilno ugotovilo, da so podjetja, ki pridobijo deleže v družbah nerezidentkah, glede na cilj, ki se uresničuje z davčnim obravnavanjem dobrega imena, v primerljivem pravnem in dejanskem položaju kot podjetja, ki pridobijo deleže v družbah rezidentkah. Ker so lahko namreč do spornega ukrepa upravičena podjetja, ki pridobijo manjšinske čezmejne kapitalske deleže, čeprav nanje domnevne ovire za poslovne združitve, na katere se sklicuje družba WDFG, ne vplivajo, ni mogoče trditi, da so zaradi teh ovir upravičenci do zadevnega ukrepa v drugačnem pravnem in dejanskem položaju kot podjetja, za katera velja običajna davčna ureditev.
- 129 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba ugotoviti, da je treba kljub napačni uporabi prava, ki jo je Splošno sodišče storilo s tem, da je obrazložitev sporne odločbe v okviru preučitve določitve cilja referenčnega sistema nadomestilo s svojo obrazložitvijo, drugi del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in tretji del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije zavrni kot neutemeljena.

### **C. Tretji del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in četrti del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije: napačna uporaba prava pri razdelitvi dokaznega bremena**

#### ***1. Trditve strank***

- 130 Pritožnici trdita, da je Splošno sodišče zato, ker med prvo in drugo fazo analize selektivnosti ni preučilo, katera podjetja so v primerljivem položaju z vidika cilja referenčnega sistema, ki je davčna nevtralnost, in je to preučitev preložilo v tretjo fazo, obrnilo dokazno breme. V zvezi s tem naj bi iz sodne prakse izhajalo, da dokazno breme primerljivosti položajev glede na zastavljeni cilj v prvi in drugi fazi preučitve selektivnosti ukrepa nosi Komisija.
- 131 Komisija trdi, da trditve pritožnic niso dopustne in da nikakor niso utemeljene.

## **2. Presoja Sodišča**

- 132 Na prvem mestu, ugovor nedopustnosti, ki ga je Komisija podala glede trditve pritožnic, je treba iz istih razlogov, kot so navedeni v točkah od 56 do 58 te sodbe, zavrnil. Stranka ima namreč pravico, da se sklicuje na razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika. Pritožnici torej lahko izpodbijata ugotovitve Splošnega sodišča, ne glede na to, da na prvi stopnji nista razvili argumentacije, s katero bi sporno odločbo izpodbijali prav v zvezi s tem.
- 133 V zvezi z utemeljenostjo tretjega dela edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in četrtega dela edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije pritožnici Splošnemu sodišču očitata prav to, da je to, da se je s tem ukrepom uresničeval cilj davčne nevtralnosti, upoštevalo šele v tretji fazi analize selektivnosti spornega ukrepa, ne pa v prvi in drugi fazi te analize.
- 134 Razlogovanje pritožnic temelji na premisi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri določitvi cilja referenčnega sistema, ker je štelo, da je ta cilj skladnost med davčnim in računovodskim obravnavanjem dobrega imena, ne pa načelo davčne nevtralnosti.
- 135 V zvezi s tem pa zadostuje poudariti, da – kot je razvidno iz preudarkov, navedenih v točkah od 116 do 129 te sodbe – čeprav je Splošno sodišče napačno ugotovilo, da je cilj referenčnega sistema skladnost davčnega in računovodskega obravnavanja dobrega imena, ni bilo dokazano, da je cilj davčne nevtralnosti tak, da bi bila v drugi fazi analize selektivnosti izključena selektivnost pomoči.
- 136 Tretji del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG in četrti del edinega pritožbenega razloga Kraljevine Španije je zato treba zavrnil kot brezpredmetna.

### **D. Četrti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG: napaka pri uporabi načela sorazmernosti**

#### **1. Trditve strank**

- 137 Družba WDFG v bistvu trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ker je sorazmernost spornega ukrepa preučilo, ne da bi predhodno presodilo, ali sta zadevna položaja primerljiva glede na pravilno opredeljen cilj referenčnega sistema, in sicer cilj davčne nevtralnosti. Ta družba trdi, da preučitev spornega ukrepa z vidika spoštovanja načela sorazmernosti v tretji fazi analize selektivnosti nima nobenega smisla in nobene utemeljitve v obravnavani zadevi. Šele po preučitvi vprašanja, ali ukrep povzroča diskriminacijo med primerljivimi položaji glede na cilj ukrepa, naj bi bilo treba preučiti, ali je ta ukrep utemeljen s tem, da je neločljivo povezan z bistvenimi načeli sistema, katerega del je, ter da je v skladu z načeloma skladnosti in sorazmernosti.
- 138 Komisija meni, da je četrti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG brezpredmeten in da vsekakor ni utemeljen.

## 2. Presoja Sodišča

- 139 Ugotoviti je treba, da trditve družbe WDFG temeljijo na predpostavki, da je Splošno sodišče s tem, da je analizo sorazmernosti spornega ukrepa preložilo na tretjo fazo preizkusa selektivnosti, napačno uporabilo pravo.
- 140 Vendar teh trditev ni mogoče sprejeti, ker se, kot izhaja iz sodne prakse, vprašanje, ali je selektivna prednost v skladu z načelom sorazmernosti, postavlja v tretji fazi preizkusa selektivnosti, v okviru katere se preuči, ali je navedeno prednost mogoče upravičiti z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema zadevne države članice. V tej fazi je tako država članica pozvana, naj dokaže, da je različno obravnavanje, ki izhaja iz cilja ukrepa, v skladu z načelom sorazmernosti, ker ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja, in ker tega cilja ni mogoče doseči z manj omejevalnimi ukrepi (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2011, *Paint Graphos* in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 75).
- 141 Zato je treba zavrniti tudi četrti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG.

### **E. Peti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG: napačna uporaba prava glede vzročne zveze med nemožnostjo čezmejnih združitvev in pridobitvijo deležev v tujih družbah**

#### 1. Trditve strank

- 142 Družba WDFG v bistvu trdi, da je Splošno sodišče v obrazložitvi izpodbijane sodbe, ki se nanaša na tretjo fazo analize selektivnosti in je navedena v točkah od 180 do 189 izpodbijane sodbe, napačno uporabilo pravo, ker je zahtevalo, naj Kraljevina Španija predloži dokaz o obstoju „vzročne zveze med nemožnostjo podjetij, da se združijo v tujini, in pridobitvijo deležev v tujini“. Družba WDFG na eni strani trdi, da se s tako obrazložitvijo uvaja element analize, ki ni prisoten v sporni odločbi in je celo v nasprotju z *ratio decidendi*, na drugi strani pa, da dokaza, ki ga zahteva Splošno sodišče, ni mogoče predložiti.
- 143 Komisija predlaga zavrnitev tega dela.

#### 2. Presoja Sodišča

- 144 Poudariti je treba, da je Splošno sodišče v točkah od 180 do 189 izpodbijane sodbe, ki so edine, na katere se nanaša peti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG, navedlo razloge, iz katerih Kraljevina Španija ni dokazala, da se s spornim ukrepom izravnavajo domnevno neugodni učinki običajne ureditve.
- 145 Vendar je analizo dopolnilno nadaljevalo na podlagi predpostavke, da je bil ta dokaz predložen (točke od 190 do 198 izpodbijane sodbe). Obrazložitev izpodbijane sodbe, na katero se nanaša peti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG, torej ni edina, na kateri temelji ugotovitev Splošnega sodišča, da Komisija ni storila napake, ko je štela, da Kraljevina Španija ni utemeljila razlikovanja, uvedenega s spornim ukrepom.
- 146 V skladu s sodno prakso pa je v okviru pritožbe razlog, usmerjen zoper obrazložitev izpodbijane sodbe, katere izrek pravno zadostno temelji na drugih razlogih, brezpredmeten in ga je treba zato zavrniti. V obravnavanem primeru je treba peti del pritožbenega razloga, tudi če bi bil utemeljen,

zavrnuti kot brezpredmeten, ker ne bi mogel povzročiti neveljavnosti izpodbijane sodbe, saj navedena ugotovitev še vedno temelji na drugih razlogih (glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2011, Anheuser-Busch/Budějovický Budvar, C-96/09 P, EU:C:2011:189, točka 211 in navedena sodna praksa).

147 Iz tega izhaja, da je treba peti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG zavrnuti kot brezpredmeten.

## **F. Šesti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG: napačna uporaba prava pri preučitvi deljivosti spornega ukrepa glede na odstotni delež nadzora**

### **1. Trditve strank**

148 Družba WDFG Splošnemu sodišču očita, da je zavrnilo njen razlog, ki je temeljil na tem, da Komisija v svoji analizi ni razlikovala med pridobitvami manjšinskih deležev in pridobitvami večinskih deležev. Družba WDFG na eni strani poudarja, da je z vsemi posli, ki jih je izvedla v okviru spornega ukrepa, prevzela nadzor nad ciljno družbo, na drugi pa, da je Kraljevina Španija od Komisije zahtevala, da oba položaja analizira ločeno. Po mnenju družbe WDFG iz sodne prakse izhaja, da bi morala Komisija izvesti ločeno analizo obravnavanega ukrepa, če to zahteva zadevna država članica. Deljivost spornega ukrepa pa naj bi izhajala iz same postopkovne obravnave, ki jo je Komisija uporabila za analizo tega ukrepa, na podlagi katere naj bi bile sprejete tri različne odločbe.

### **2. Presoja Sodišča**

149 S šestim delom edinega pritožbenega razloga družbe WDFG se grajajo točke od 206 do 215 izpodbijane sodbe, v katerih je Splošno sodišče preučilo, ali bi morala Komisija ločevati med različnimi posli, ki so bili upravičeni do uporabe spornega ukrepa.

150 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je obrazložitev izpodbijane sodbe, ki je navedena v teh točkah in katere namen je odgovoriti na trditve družbe WDFG, da bi morala Komisija razlikovati med pridobitvami deležev v družbah nerezidentkah, ki vključujejo pridobitev nadzora, in drugimi pridobitvami deležev, da bi ugotovila, da uporaba spornega ukrepa za prve ni vključevala opredelitve kot državna pomoč, navedena dodatno.

151 Trditev družbe WDFG, da bi morala Komisija opraviti tako razlikovanje, je namreč zavrjnena primarno v točki 205 izpodbijane sodbe, v kateri je Splošno sodišče v bistvu štelo, da bi nedoslednost, ki se s spornim ukrepom uvaja na področju davčnega obravnavanja dobrega imena, obstajala tudi, če bi ta ukrep veljal samo za pridobitve večinskih deležev v družbah nerezidentkah.

152 Kot je bilo navedeno v točki 146 te sodbe, pa je v okviru pritožbe pritožbeni razlog zoper dodatni razlog izpodbijane sodbe, katere izrek pravno zadostno temelji na drugih razlogih, brezpredmeten in ga je zato treba zavrnuti.

153 Vsekakor trditve, ki jih je družba WDFG navedla v okviru šestega dela edinega pritožbenega razloga, niso utemeljene.

- 154 V zvezi s tem je res, da ima Komisija v odločbi, ki jo sprejme po preučitvi, pri izvrševanju svoje diskrecijske pravice možnost razlikovati med upravičenci do priglašene sheme pomoči glede na nekatere značilnosti, ki jih ti imajo, ali pogoje, ki jih izpolnjujejo. Kot je Splošno sodišče pravilno poudarilo v točki 206 izpodbijane sodbe, pa Komisiji v okviru sporne odločbe ni bilo treba določiti pogojev za uporabo spornega ukrepa, ki bi ji v nekaterih primerih omogočili, da tega ukrepa ne bi opredelila kot pomoč. To vprašanje namreč spada v dialog med španskimi organi in Komisijo v okviru priglasitve zadevne sheme, ki bi se morala zgoditi pred izvajanjem te sheme.
- 155 V obravnavanem primeru je družba WDFG v okviru tožbe Komisiji v bistvu očitala, da ni razlikovala med pridobitvami deležev v družbah nerezidentkah, ki vključujejo pridobitev nadzora, in drugimi pridobitvami deležev, da bi ugotovila, da uporaba spornega ukrepa za prve ne pomeni državne pomoči. V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 212 izpodbijane sodbe opozorilo, da mora zadevna država članica glede utemeljitve razlikovanja, ki se uvaja z zadevnim ukrepom, to utemeljitev dokazati in prilagoditi vsebino ali pogoje za uporabo tega ukrepa, če se izkaže, da ga je mogoče le delno upravičiti. Splošno sodišče pa s tem, da je v točki 214 izpodbijane sodbe na podlagi tega ugotovilo, da je treba očitke družbe WDFG – tudi če bi bila preučitev s strani Komisije v okviru formalnega postopka v zvezi s pridobitvijo večinskih deležev predmet posebnih razprav med Komisijo in Kraljevino Španijo na podlagi utemeljenih zahtev, ki jih je ta predložila – v okoliščinah obravnavane zadeve vsekakor zavrniti, ni napačno uporabilo prava.
- 156 Zato je treba šesti del edinega pritožbenega razloga družbe WDFG zavrniti kot brezpredmeten in vsekakor neutemeljen.
- 157 Ker ni bilo ugodeno nobenemu delu edinega pritožbenega razloga, ki sta ga pritožnici navedli v utemeljitev svojih pritožb, je treba ti pritožbi v celoti zavrniti.

## **V. Stroški**

- 158 V skladu s členom 184(2) Poslovnika Sodišča o stroških, če pritožba ni utemeljena, odloči Sodišče. V skladu s členom 138(1) Poslovnika, ki se uporablja za pritožbeni postopek na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki.
- 159 Ker je v obravnavanem primeru Komisija predlagala, naj se pritožnicama naloži plačilo stroškov, in ker ti s predlogi nista uspeli, jima je treba naložiti plačilo stroškov, ki se nanašajo na ti pritožbi in na postopek pred Splošnim sodiščem.
- 160 V skladu s členom 140(1) Poslovnika, ki se v pritožbenem postopku uporablja na podlagi člena 184(1) tega poslovnika, države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Zvezna republika Nemčija, ki je intervenirala v tožbenem postopku pred Splošnim sodiščem in sodelovala v postopku pred Sodiščem, zato nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

### **1. Pritožbi se zavrneta.**

### **2. Družba World Duty Free Group SA in Kraljevina Španija poleg svojih stroškov nosita stroške Evropske komisije.**

### **3. Zvezna republika Nemčija nosi svoje stroške.**



Podpisi