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 zadevi C-50/19 P,

zaradi pritožbe na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vložene 25. januarja 2019,

Sigma Alimentos Exterior SL s sedežem v Madridu (Španija), ki sta jo sprva zastopala M. Linares-Gil in M. Muñoz Pérez, abogados, nato M. Muñoz Pérez, abogado,

pritožnica,

ob intervenciji

Zvezne republike Nemčije, ki jo zastopata R. Kanitz in J. Möller, agenta,

intervenientka v pritožbenem postopku,

druga stranka v postopku je

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

tožena stranka 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,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodna tajnica: L. Carrasco Marco, administratorka.

* Jezik postopka: španščina.

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 Sigma Alimentos Exterior SL s pritožbo predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 15. novembra 2018, Sigma Alimentos Exterior/Komisija (T-239/11, neobjavljena, v nadaljevanju: izpodbijana sodba, EU:T:2018:781), s katero je to zavrnilo njeno tožbo za razglasitev ničnosti člena 1(1) in podredno člena 4 Sklepa Komisije 2011/282/EU z dne 12. januarja 2011 o davčni amortizaciji finančnega dobrega imena (goodwill) za prevzeme tujih deležev št. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) Španije (UL 2011, L 135, str. 1, v nadaljevanju: sporni sklep).

Ozadje spora

2 Dejansko stanje spora, ki ga je Splošno sodišče navedlo v točkah od 1 do 12 izpodbijane sodbe, je mogoče povzeti tako.

3 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).

4 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.

5 Komisija je postopek v zvezi s pridobitvijo deležev v Evropski uniji končala z Odločbo 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).

6 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 trgom, kadar se uporablja za pridobitve deležev v družbah, ustanovljenih v Uniji.

7 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.

8 Komisija je 12. januarja 2011 sprejela sporni sklep. Komisija je s tem sklepom, ki je bil 3. marca in 26. novembra 2011 popravljen, zlasti razglasila, da sporni ukrep ni združljiv z notranjim trgom, kadar se uporablja za pridobitve deležev v podjetjih s sedežem zunaj Unije (člen 1(1)), in Kraljevini Španiji odredila izterjavo odobrenih pomoči (člen 4).

Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

9 Pritožnica je 3. maja 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila tožbo za razglasitev ničnosti člena 1(1) in podredno člena 4 spornega sklepa.

10 Splošno sodišče je s sklepom z dne 9. septembra 2013 odločanje o ugovoru nedopustnosti, ki ga je vložila Komisija, pridržalo za končno odločbo.

11 Postopek je bil prekinjen od 13. marca do 7. novembra 2014, ko se je Splošno sodišče izreklo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), in sporni sklep razglasilo za ničen. Postopek je bil znova prekinjen od 9. marca 2015 do 21. decembra 2016, ko se je Sodišče izreklo v zadevah, v katerih je bila izdana sodba Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, v nadaljevanju: sodba WDFG, EU:C:2016:981).

12 Sodišče je s sodbo WDFG 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.

13 Splošno sodišče je z dopisom z dne 16. januarja 2017 stranki pozvalo, naj predložita stališča glede sodbe WDFG. Komisija je svoje stališče predložila v predpisanem roku. Pritožnica stališča ni predložila.

14 Splošno sodišče je z izpodbijano sodbo zavrnilo tožbo, ki jo je vložila pritožnica.

15 Splošno sodišče je zavrnilo oba dela edinega tožbenega razloga pritožnice, od katerih se je prvi nanašal na *prima facie* neobstoj selektivnosti spornega ukrepa (točke od 64 do 76 izpodbijane sodbe), drugi pa na obstoj ovir za čezmejne združitve (točke od 77 do 170 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 27 in 172 izpodbijane sodbe).

16 Natančneje, Splošno sodišče je v zvezi s prvim delom edinega tožbenega razloga 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 64 do 76 izpodbijane sodbe).

17 V zvezi z drugim delom edinega tožbenega razloga je Splošno sodišče sporni ukrep preučilo glede na tri faze metode analize selektivnosti nacionalnega davčnega ukrepa, predstavljene v točkah 47 in 48 izpodbijane sodbe, in sicer, najprej, opredelitev splošne ali „običajne“ davčne ureditve, ki se uporablja v zadevni državi 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.

18 Splošno sodišče je v zvezi s prvo fazo navedlo, da je referenčni okvir, opredeljen v spornem sklepu, in sicer „davčno obravnavanje dobrega imena“ (točka 79 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 podjetje izhaja iz pridobitve deležev v družbi (točke od 103 do 109 izpodbijane sodbe). Splošno sodišče je zato zavrnilo idejo, da je sporni ukrep samostojen referenčni sistem (točke od 112 do 126 izpodbijane sodbe), tako da je zavrnilo očitek v zvezi z obstojem ovir za čezmejne združitve (točke 108, 124 in 127 izpodbijane sodbe).

19 V zvezi z drugo fazo je Splošno sodišče menilo, da je Komisija v spornem sklepu pravilno menila, da je bilo s spornim ukrepom uvedeno odstopanje od običajne ureditve. Tako je zavrnilo očitek, 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 128 do 134 izpodbijane sodbe).

20 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 135 do 170 izpodbijane sodbe).

Predlogi strank

21 Pritožnica s pritožbo Sodišču predlaga, naj:

– izpodbijano sodbo razveljavi;

– člen 1(1) spornega sklepa razglasi za ničen, ker sporni ukrep ni nezakonita državna pomoč;

– podredno, člen 1(1) spornega sklepa razglasi za ničen, ker ta ukrep ne vsebuje elementov državne pomoči, kadar se uporablja za pridobitev deležev, ki pomenijo prevzem nadzora;

– še bolj podredno, člen 4 spornega sklepa razglasi za ničen v delu, v katerem je odrejena izterjava pomoči za posle, izvedene, preden je bil sporni sklep objavljen v *Uradnem listu Evropske unije*;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

22 Komisija Sodišču predlaga, naj:

– pritožbo zavrne in

– pritožnici naloži plačilo stroškov.

23 Zvezna republika Nemčija podpira predloge pritožnice.

Pritožba

24 Pritožnica v utemeljitev pritožbe navaja dva pritožbena razloga. Prvi pritožbeni razlog se nanaša na napačno razlago sodbe WDFG, ker naj bi se Splošno sodišče oprlo na napačna merila primerljivosti, ki naj bi vodila do napačne presoje obstoja selektivne prednosti v smislu člena 107 PDEU. Pritožnica z drugim pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo metodo analize selektivnosti v treh fazah, ker je menilo, da obstoj morebitnih pravnih ovir za čezmejne združitve ne omogoča izključitve selektivnosti spornega ukrepa.

25 Zvezna republika Nemčija se v bistvu s tem, da izpodbija analizo selektivnosti spornega ukrepa, opravljeno v obravnavani zadevi, pridružuje stališču pritožnice. 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 upoštevan element pri presoji selektivnosti.

26 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. Četrtič, 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).

27 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).

28 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 trditev, navedenih v okviru te pritožbe, 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).

29 Preučitev vprašanja, ali je takšen ukrep selektiven, tako v bistvu sovpada 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).

30 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).

31 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).

32 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).

33 Pritožbena razloga pritožnice je treba preučiti ob upoštevanju teh ugotovitev.

Prvi pritožbeni razlog

Trditve strank

34 Pritožnica, ki jo podpira Zvezna republika Nemčija, s prvim pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče napačno razložilo sodbo WDFG, ker je v točkah 69 in 70 izpodbijane sodbe navedlo, da se lahko selektivnost ukrepa ugotovi na podlagi prostovoljnega ravnanja podjetij, izključenih iz ugodnosti, ki se podeljuje z ukrepom, brez upoštevanja okoliščin, v katerih so taka podjetja, ali njihovih lastnosti.

35 Po mnenju pritožnice iz točk 67, 77 ali 79 sodbe WDFG izhaja, da je treba analizo selektivnosti opraviti na podlagi položaja podjetij, in ne na podlagi ureditve, ki se uporablja za posle, ki jih ta podjetja izvajajo. To, da se lahko nekatera podjetja odločijo, da bodo izvedla določene posle, druga pa tega ne morejo storiti, pa naj bi pomenilo, da so v različnih položajih. Podjetja, ki vlagajo v španske družbe, naj bi se lahko prosto odločala, ali naj izvedejo združitev in posledično izkoristijo amortizacijo dobrega imena, ki je za tak primer določena v španskem pravu. Za ta podjetja naj bi bila nemožnost amortizacije dobrega imena povzročena samo z odločitvijo, da ne izvedejo take združitve. Nasprotno naj bi bila pred začetkom veljavnosti spornega ukrepa nemožnost amortizacije v primeru pridobitve deležev tujih družb absolutna, zlasti v primeru pridobitve deležev zunaj EU, in naj bi bila bolj odvisna od položaja prevzemne družbe kot od njenega ravnanja. Podjetja, ki pridobijo deleže družb rezidentk, naj bi torej bila v ugodnejšem položaju, saj naj bi imela možnost izbire, ali naj izvedejo določen posel.

36 Komisija meni, da je prvi pritožbeni razlog nedopusten, ker tožba pritožnice pred Splošnim sodiščem ni vsebovala nobenega očitka glede meril, na podlagi katerih naj bi se primerjal položaj podjetij, upravičenih do spornega ukrepa, in položaj podjetij, ki so iz njega izključena. Komisija meni, da če bi bilo pritožnici dovoljeno, da v pritožbi navede nove očitke, bi to pomenilo, da je dovoljeno, da se Sodišču predloži širši spor od tistega, ki je bil predložen Splošnemu sodišču. Prvi

pritožbeni razlog naj bi bil v vsakem primeru neutemeljen, ker naj se sporni ukrep ne bi uporabljal izključno za podjetja, ki pridobijo deleže v tujih družbah z namenom združitve, ampak tudi za tista, ki pridobijo manjšinske deleže.

Presoja Sodišča

– *Dopustnost*

37 Opozoriti je treba, da se v skladu s členom 170(1) Poslovnika Sodišča s pritožbo ne more spreminjati predmet spora pred Splošnim sodiščem.

38 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).

39 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).

40 V obravnavanem primeru pritožnica s svojimi trditvami v bistvu natančno in podrobno graja obrazložitev iz točk 69 in 70 izpodbijane sodbe, v kateri je Splošno sodišče navedlo nekatere posledice, ki bi po njegovem mnenju morale biti izpeljane iz sodbe WDFG za preučitev selektivnosti zadevnega ukrepa. Zato za prvi pritožbeni razlog ni mogoče šteti, da spreminja predmet spora pred Splošnim sodiščem, ker se z njim izpodbijajo posledice, ki jih je Splošno sodišče izpeljalo iz pravne rešitve, ki jo je ono samo sprejelo glede razloga, o katerem se je razpravljalo pred njim.

41 Glede na te ugotovitve je prvi pritožbeni razlog dopusten.

– *Utemeljenost*

42 Pritožnica s prvim pritožbenim razlogom graja razlago Splošnega sodišča glede sodbe WDFG, kakor je razvidna iz točk 69 in 70 izpodbijane sodbe, v zvezi z merili primerljivosti, ki jih je treba uporabiti pri presoji selektivnosti ukrepa, kakršen je sporni ukrep.

43 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Splošno sodišče ob uporabi načel, ki jih je Sodišče določilo v sodbi WDFG, zavrnilo prvi očitek iz edinega tožbenega razloga pritožnice, s katerim je ta uveljavljala, da sporni ukrep ni selektiven, ker se uporablja za vsa podjetja, zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, in ugodnost iz tega ukrepa ni bila namenjena samo določenemu tipu podjetij.

44 Splošno sodišče je tako v točki 69 izpodbijane sodbe navedlo, da iz rešitve, ki jo je Sodišče sprejelo v sodbi WDFG, izhaja, da „ugotovitev selektivnosti ne izhaja nujno iz nemožnosti nekaterih podjetij, da bi bila upravičena do ugodnosti iz zadevnega ukrepa, zaradi pravnih, gospodarskih ali praktičnih pritiskov, ki jim onemogočajo izvedbo posla, ki je pogoj za odobritev te ugodnosti, temveč lahko izhaja zgolj iz ugotovitve, da obstaja posel, ki je sicer primerljiv s tistim, ki je pogoj za odobritev zadevne ugodnosti, ne daje pa pravice do nje“. Splošno sodišče je iz tega v tej točki 69 sklepalo, da „je davčni ukrep lahko selektiven, tudi če se vsako podjetje lahko svobodno odloči, da izvede posel, ki je pogoj za odobritev ugodnosti iz tega ukrepa“. Splošno sodišče je v točki 70 izpodbijane sodbe v zvezi s tako sprejeto rešitvijo poudarilo, da je bil „[p]oudarek […] torej na pojmu selektivnosti, ki temelji na razlikovanju med podjetji, ki se odločijo za izvedbo nekaterih poslov, in podjetji, ki se ne odločijo za njihovo izvedbo, in ne na razlikovanju med podjetji glede na njihove lastnosti“.

45 V nasprotju s trditvami pritožnice točki 69 in 70 izpodbijane sodbe ne temeljita niti na napačni razlagi sodbe WDFG niti na uporabi meril za presojo selektivnosti spornega ukrepa, ki s to sodbo niso skladna.

46 Splošno sodišče je v teh točkah pojasnilo, zakaj je Sodišče uporabilo drugačen pristop k pojmu „selektivnost“, kot ga je samo uporabilo v sodbah z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939), ter z dne 7. novembra 2014, Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938), pri čemer je izpostavilo, da je Sodišče poudarek dalo pristopu k temu pojmu, ki temelji na razlikovanju med podjetji, ki se odločijo za izvedbo nekaterih poslov, in podjetji, ki se ne odločijo za njihovo izvedbo, in ne na razlikovanju med podjetji glede na njihove lastnosti. Splošno sodišče je to ugotovitev v točki 68 izpodbijane sodbe utemeljilo z okoliščino, da je Sodišče v točki 87 sodbe WDFG presodilo, da je na podlagi tega, da podjetja rezidenti, ko pridobijo deleže v družbah z davčnim domicilom v Španiji, nimajo pravice do ugodnosti, ki je določena s spornim ukrepom, mogoče sklepati o selektivnosti tega ukrepa.

47 Splošno sodišče torej ni kršilo teh spoznanj iz sodbe WDFG, ko je zavrnilo trditve pritožnice, ki so se nanašale na to, da je sporni ukrep splošen nacionalni davčni ukrep, ki je dostopen vsem podjetjem, ki so zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Španiji, in torej *prima facie* neselektiven ukrep.

48 Dejansko je Splošno sodišče z uporabo meril, navedenih zlasti v točki 68 izpodbijane sodbe, v točki 75 te sodbe zaključilo, da je sporni ukrep, „ki zagotavlja ugodnost, katere odobritev je pogojena z izvedbo gospodarskega posla, lahko selektiven tudi, če se lahko vsako podjetje […] svobodno odloči za izvedbo tega posla“, in je zato zavrnilo prvi očitek iz edinega tožbenega razloga pritožnice.

49 V nasprotju s tem, kar trdi pritožnica, iz točk 69 in 70 izpodbijane sodbe ni mogoče sklepati, da je Splošno sodišče trdilo, da se lahko selektivnost davčnega ukrepa ugotovi samo na podlagi ravnanja podjetij, ki so izključena iz ugodnosti, ki se podeljuje z obravnavanim ukrepom, brez upoštevanja položaja, v katerem so ta podjetja. Splošno sodišče je namreč v teh točkah v bistvu poudarilo, da je nacionalni ukrep lahko selektiven, tudi če pridobitev ugodnosti, ki jo določa, ni odvisna od posebnih značilnosti podjetja, ampak od posla, za katerega se to podjetje odloči, da ga bo izvedlo ali pa ne. Ukrep je namreč lahko selektiven, četudi ne določa vnaprej posebne kategorije upravičencev in četudi imajo vsa podjetja, ustanovljena na ozemlju zadevne države članice, ne glede na velikost, pravno obliko, sektor dejavnosti ali druge posebne značilnosti, potencialno dostop do ugodnosti, določene s tem ukrepom, pod pogojem, da opravijo določeno vrsto naložbe (glej v tem smislu sodbo WDFG, točka 78).

50 Zato je treba prvi pritožbeni razlog zavrniti kot neutemeljen.

Drugi pritožbeni razlog

51 Pritožnica z drugim pritožbenim razlogom Splošnemu sodišču očita, da je štelo, da se zaradi obstoja morebitnih ovir za čezmejne poslovne združitve ne ovrže ugotovitev, da je sporni ukrep selektiven. Ta pritožbeni razlog je sestavljen iz štirih delov.

Prvi del drugega pritožbenega razloga

– *Trditve strank*

52 Pritožnica s prvim delom drugega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodišče pri opredelitvi splošnega nacionalnega davčnega sistema kot referenčnega storilo „hudo“ napako, zaradi katere bi bilo treba izpodbijano sodbo razveljaviti. Natančneje, pritožnica trdi, da je Splošno sodišče napačno ugotovilo, da cilj spornega ukrepa ni zagotovitev davčne nevtralnosti in tako izognitev položajem dvojne obdavčitve. V zvezi s tem naj bi Splošno sodišče napačno ugotovilo, da namen davčnega obravnavanja dobrega imena ni kompenzacija za obstoj ovir za čezmejne poslovne združitve ali zagotovitev enakega obravnavanja različnih vrst pridobitev deležev. Zlasti naj bi bilo namreč jasno, da so družbe, ki se odločijo pridobiti deleže v tujini, v različnih pravnih in dejanskih položajih, ki upravičujejo različno davčno obravnavanje.

53 Pritožnica na prvem mestu trdi, da je Splošno sodišče napačno zaključilo, da je cilj davčnega odbitka dobrega imena ta, da se izenači njegovo davčno in računovodsko obravnavanje, ne glede na to, ali zadevno podjetje pridobi deleže v družbah rezidentkah ali nerezidentkah. Splošno sodišče naj tako ne samo, da ni upoštevalo dejanskega namena davčne obravnave dobrega imena, določenega s sporno pravno ureditvijo, ki naj bi bil spodbujanje davčne nevtralnosti z odpravo ovir za čezmejne združitve podjetij, ampak naj bi tudi nadomestilo obrazložitev spornega sklepa s svojo obrazložitvijo, ker naj podobnega zaključka ne bi bilo v nobenem delu spornega sklepa.

54 Pritožnica na drugem mestu trdi, da v španskem pravnem redu davčno in računovodsko obravnavanje dobrega imena v primeru pridobitve deležev, čeprav sta povezani, ostajata ločeni, zanju pa veljajo različna pravila in merila.

55 Na tretjem mestu ugotavlja, da je Splošno sodišče v točkah 103 in 104 izpodbijane sodbe tudi samo priznalo, da se računovodsko dobro ime lahko prikaže brez združitve, in sicer ne da bi imelo tako računovodenje davčni učinek.

56 Pritožnica na četrtem mestu opozarja, da v španskem pravu v letih od 2008 do 2015 ni bila dovoljena računovodska amortizacija dobrega imena, dovoljen pa je bil davčni odbitek dobrega imena, ki je izhajalo iz združitve. Po mnenju pritožnice naj bi Splošno sodišče izbiro Komisije, da določi davčno obravnavo dobrega imena kot referenčni sistem in izključi, da bi tak sistem lahko bil sporni ukrep, potrdilo zaradi napačne ocene cilja spornega ukrepa.

57 Pritožnica na petem in zadnjem mestu trdi, da podjetja, ki pridobijo deleže v španskih podjetjih, poleg tega, da lahko prosto izvedejo združitev z uporabo davčnega odbitka dobrega imena, prejmejo dodatne ugodnosti, kot so dostop do ureditve davčne združitve, do katerega podjetja, ki pridobijo deleže v tujih podjetjih, niso upravičena. Pritožnica v zvezi s posli prevzema, ki jih je

izvedla v Združenih državah in Peruju, poudarja, da tudi če bi se priznalo, da pravnih ovir za čezmejne združitve podjetij ni, je ovira že to, da imajo španske in tuje družbe različno pravno ali družbeno obliko. Podjetja, ki pridobijo deleže v družbah rezidentkah, so torej v drugačnem pravnem in dejanskem položaju kakor tista, ki pridobijo deleže v tujih družbah, zlasti če gre za družbe tretjih držav in nadzorne deleže, kot v primeru pritožnice.

58 Komisija na eni strani trdi, da prvi del drugega pritožbenega razloga ni dopusten iz istih razlogov, kot so bili navedeni v okviru prvega pritožbenega razloga, na drugi strani pa, da ni utemeljen. Trdi, da naj sporni ukrep v nasprotju s trditvami pritožnice ne bi zagotavljal davčne nevtralnosti in naj ne bi bil sorazmeren, ker naj bi se uporabljal tudi za čezmejne pridobitve manjšinskih deležev, ki nikakor ne omogočajo čezmejne združitve podjetij. Splošno sodišče naj bi zato pravilno ugotovilo, da domnevni obstoj ovir za čezmejne združitve podjetij v Peruju ali Združenih državah ni upošteven.

– *Presoja Sodišča*

59 Najprej je treba opozoriti, da je, kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 39 te sodbe, dopustno, da se pritožnik v pritožbi sklicuje na razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika. Pritožnica torej lahko izpodbija ugotovitve Splošnega sodišča, povzete v točki 52 te sodbe, ne glede na to, da na prvi stopnji ni navedla trditev, s katerimi bi sporni sklep izpodbijala posebej v zvezi s tem.

60 Poleg tega, ker pritožnica graja utemeljenost ugotovitve Splošnega sodišča iz točke 108 izpodbijane sodbe, da je „[c]ilj davčnega obravnavanja dobrega imena […] zagotoviti določeno skladnost med davčnim obravnavanjem dobrega imena in njegovo računovodsko obravnavo“, je treba šteti, da izpodbija dejanske ugotovitve Splošnega sodišča, ki izhajajo iz njegove razlage davčnih in računovodskih načel, ki se uporabljajo na področju dobrega imena na podlagi španskega prava.

61 V skladu z ustaljeno sodno prakso pa 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).

62 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).

63 Poleg tega 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 22. decembra 2008, British

Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 141, in z dne 28. februarja 2013, Portugalska/Komisija, C-246/11 P, neobjavljena, EU:C:2013:118, točka 85). Sodišče je zato pristojno, da v okviru pritožbe preveri, ali je Splošno sodišče izvedlo tako nadomestitev in tako napačno uporabilo pravo.

64 Iz tega izhaja, da so trditve, navedene v podporo prvemu delu drugega pritožbenega razloga, s katerimi pritožnica Splošnemu sodišču v bistvu očita, da je obrazložitev iz spornega sklepa 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, dopustne.

65 Pritožnica v zvezi s tem trdi, da cilj „zagotoviti določeno skladnost med davčnim obravnavanjem dobrega imena in njegovo računovodsko obravnavo“ iz člena 108 izpodbijane sodbe nikakor ni izražen v spornem sklepu.

66 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da Komisija nikjer v spornem sklepu kot cilj referenčnega sistema, ki ga je določila, ne omenja ohranjanja določene skladnosti med davčnim in računovodskim obravnavanjem dobrega imena.

67 Splošno sodišče je sicer potrdilo nekatere ugotovitve iz spornega sklepa, ko je navedlo, da je davčno obravnavanje dobrega imena organizirano na podlagi merila morebitnega obstoja poslovne združitve (točki 103 in 105 izpodbijane sodbe), in ko je s sklicevanjem na točki 28 in 123 obrazložitve navedenega sklepa 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 104 izpodbijane sodbe). Prav tako trditev, da je davčno obravnavanje dobrega imena „povezano z računovodsko logiko“ (točka 103 izpodbijane sodbe), pomeni nadaljevanje nekaterih ugotovitev Komisije v spornem sklepu, zlasti v točkah od 121 do 124 obrazložitve tega sklepa.

68 Vendar je Splošno sodišče neodvisno od tega sklepa 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.

69 Zato je Splošno sodišče s tem, da je obrazložitev spornega sklepa nadomestilo s svojo obrazložitvijo, napačno uporabilo pravo.

70 Vendar je treba preučiti, ali je bilo treba kljub temu, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, v vsakem primeru zavrniti drugi očitek iz edinega tožbenega razloga, ki ga je pritožnica 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.

71 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).

72 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 31 te sodbe, na katero se je Splošno sodišče pravilno sklicevalo v točki 130 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.

73 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).

74 V obravnavanem primeru pa je Splošno sodišče v točki 109 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 pritožnica, 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.

75 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 iz spornega sklepa v okviru preučitve določitve cilja referenčnega sistema nadomestilo s svojo obrazložitvijo, prvi del drugega pritožbenega razloga zavrniti kot neutemeljen.

Drugi del drugega pritožbenega razloga

– *Trditve strank*

76 Pritožnica trdi, da je Splošno sodišče napačno zavrnilo možnost, da bi sporni ukrep obravnavalo kot samostojen referenčni sistem, pri čemer se je zlasti sklicevalo 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). V nasprotju s tem, kar je Splošno sodišče presodilo v točki 124 izpodbijane sodbe, naj ta ukrep namreč ne bi bil namenjen reševanju posebnega problema v določenem gospodarskem sektorju, ampak naj bi se uporabljal za vsa podjetja, zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

77 Splošno sodišče naj bi ravno tako storilo napako, ker spornega ukrepa ni štelo za ukrep splošnega značaja, katerega namen je gospodarskim subjektom ponuditi praktično rešitev, ki bi davčno obravnavo čezmejnih poslov izenačila z obravnavo nacionalnih poslov iz členov 89(3) in 11(4) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, da bi podjetja odločitve o vlaganjih sprejemala na

podlagi gospodarskih, in ne davčnih meril. Ta ukrep naj bi bil namreč ukrep splošne gospodarske politike, namenjen ohranjanju načela davčne nevtralnosti. Pritožnica podredno trdi, da je ta ukrep utemeljen z logiko davčnega sistema, ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti.

78 Komisija predlaga, naj se drugi del drugega pritožbenega razloga zavrne. Na prvem mestu se sklicuje na nedopustnost tega dela, ker naj bi se v njem navedel očitek, ki ni bil naveden v okviru tožbe, ki jo je pritožnica vložila pri Splošnem sodišču. Komisija na drugem mestu šteje, da navedeni del nikakor ni utemeljen. V nasprotju s trditvami pritožnice naj sporni ukrep ne bi zagotavljal davčne nevtralnosti, ker naj bi za pridobitev deležev v tujih podjetjih določal ugodnejše pogoje za amortizacijo dobrega imena od tistih, ki so predvideni za deleže v nacionalnih podjetjih. Pri prvih naj bi bil namreč edini pogoj za amortizacijo dobrega imena pridobitev deležev v višini 5 % kapitala prevzetega podjetja, pri drugih pa naj bi se zahtevala tudi združitev podjetij.

– *Presoja Sodišča*

79 Najprej je treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga je Komisija navedla zoper drugi del drugega pritožbenega razloga. Kot namreč izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 39 te sodbe, se lahko stranka sklicuje na razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika. Pritožnica torej lahko izpodbija ugotovitve Splošnega sodišča, ne glede na to, da na prvi stopnji ni razvila argumentacije, s katero bi sporni sklep izpodbijala prav v zvezi s tem.

80 Glede utemeljenosti trditev pritožnice je treba ugotoviti, da je Splošno sodišče izključilo možnost, da bi lahko sporni ukrep sam po sebi pomenil samostojen referenčni sistem. Natančneje, potem ko je v točkah od 113 do 119 izpodbijane sodbe opozorilo na pogoje, ki se zahtevajo za to, da je davčni ukrep lahko sam svoj referenčni okvir, je v točki 120 navedene sodbe ugotovilo, da je ta sklep le poseben način uporabe širšega davka, in sicer davka od dohodkov pravnih oseb, in da zato z njim ni bila uvedena jasno določena davčna ureditev.

81 V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 121 izpodbijane sodbe pravilno poudarilo, da s spornim ukrepom, kot je navedla Komisija v točki 124 obrazložitve spornega sklepa, 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 tujih družbah.

82 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 pritožnice, s katerimi ta na eni strani izpodbija primerljivost obravnavane zadeve s tisto, ki je bila predmet sklepnih predlogov generalnega pravobranilca J. Warnerja, in na drugi dokazuje, da je cilj spornega ukrepa varstvo načela davčne nevtralnosti, in ne reševanje posebnega problema, ne morejo omajati razlogovanja Splošnega sodišča in so zato brezpredmetne.

83 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).

84 Glede na vse navedeno je treba drugi del drugega pritožbenega razloga zavrniti kot brezpredmeten in vsekakor neutemeljen.

Tretji del drugega pritožbenega razloga

– *Trditve strank*

85 Pritožnica trdi, da tudi če bi bil referenčni sistem pravilno opredeljen, je Splošno sodišče s tem, da je v točki 134 izpodbijane sodbe ugotovilo, da se s spornim ukrepom uvaja izjema od splošne nacionalne ureditve kot referenčnega okvira, storilo napako pri presoji. Nič naj namreč ne bi omogočalo takega zaključka, ker podjetja, ki pridobijo deleže v tujini, in podjetja, ki pridobijo deleže v družbah rezidentkah, niso v primerljivem pravnem in dejanskem položaju, ker obstajajo ovire za čezmejne združitve.

86 Komisija predlaga, naj se tretji del drugega pritožbenega razloga zavrne. Na prvem mestu se sklicuje na nedopustnost tega dela, ker naj bi se v njem navedel očitek, ki ni bil naveden v okviru tožbe, ki jo je pritožnica vložila pri Splošnem sodišču. Komisija na drugem mestu šteje, da navedeni del nikakor ni utemeljen.

– *Presoja Sodišča*

87 Najprej je treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga je Komisija navedla zoper tretji del drugega pritožbenega razloga. Kot namreč izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 39 te sodbe, se lahko stranka sklicuje na razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika. Pritožnica torej lahko izpodbija ugotovitve Splošnega sodišča, ne glede na to, da na prvi stopnji ni razvila argumentacije, s katero bi sporni sklep izpodbijala prav v zvezi s tem.

88 V zvezi z utemeljenostjo trditev pritožnice je treba poudariti, da je Splošno sodišče upoštevnost morebitnega obstoja ovir za čezmejne združitve za namen presoje primerljivosti med podjetji, ki pridobijo deleže v družbah s sedežem v Španiji, in podjetji, ki pridobijo deleže v tujih družbah, izključilo na podlagi razlogov, navedenih v točkah od 128 do 133 izpodbijane sodbe.

89 V zvezi s tem je Splošno sodišče v točkah od 128 do 130 izpodbijane sodbe pravilno poudarilo, da za primerjavo, ki je potrebna v drugi fazi analize selektivnosti, ni treba upoštevati cilja, ki mu sledi zadevni ukrep, ampak cilj, ki mu sledi splošen ali običajen davčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici. Splošno sodišče prav tako s tem, da je v točkah od 130 do 133 izpodbijane sodbe ugotovilo, da morebiten obstoj ovir za čezmejne združitve ni upošteven pri preučitvi iz druge faze metode analize selektivnosti, ni storilo napake, ker ta okoliščina ni povezana s ciljem, ki mu sledi referenčna ureditev, in se nanaša bolj na cilj spornega ukrepa.

90 Ugotoviti pa je treba, da se tretji del drugega pritožbenega razloga nikakor ne nanaša na te razloge iz izpodbijane sodbe, temveč se z njim izključno izpodbija točka 134 te sodbe, v kateri je Splošno sodišče „dodatno“ štelo, da je Komisija pravilno menila, da se s spornim ukrepom uvaja odstopanje od običajne ali referenčne ureditve.

91 Ker so trditve pritožnice tako usmerjene zoper dodatni razlog izpodbijane sodbe, jih je treba razglasiti za brezpredmetne. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da 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 zavrniti (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).

92 Glede na navedeno je treba tudi tretji del drugega pritožbenega razloga zavrniti kot brezpredmeten.

Četrti del drugega pritožbenega razloga

– *Trditve strank*

93 Pritožnica s četrtim delom drugega pritožbenega razloga izpodbija točko 155 izpodbijane sodbe, v kateri je Splošno sodišče na podlagi analize, opravljene v točkah od 147 do 154 te sodbe, ugotovilo, da ni bilo dokazano, da naj bi prednost, ki izhaja iz spornega ukrepa, koristila podjetjem, ki so v slabšem položaju zaradi različnega obravnavanja, ki se želi s tem ukrepom odpraviti, in zato ni bilo dokazano, da ima ta ukrep „nevtralizacijske učinke“. Po mnenju pritožnice bi bilo, če ne bi bilo popravka, uvedenega s tem ukrepom, kršeno načelo davčne nevtralnosti, ker bi še naprej obstajale okoliščine, v katerih bi ovire za pridobitev deležev v tujih družbah preprečevale amortizacijo dobrega imena pod enakimi pogoji, kot veljajo za pridobitev deležev v družbah rezidentkah. Pritožnica se glede obstoja ovir za združitve z ameriškimi in perujskimi družbami sklicuje na elemente, ki jih je že navedla v tožbi pred Splošnim sodiščem. Glede ugotovitve, ki jo je to sodišče navedlo v točki 154 izpodbijane sodbe, v skladu s katero Kraljevina Španija ni dokazala, „da podjetja, ki želijo izvesti čezmejne združitve in ki tega ne morejo storiti zlasti zaradi pravnih ovir za združitev, samodejno pridobijo deleže v družbah nerezidentkah ali vsaj obdržijo deleže, ki jih že imajo“, pritožnica trdi, da naj bi se s takim merilom, ki ni navedeno v spornem sklepu, razkrivala druga nadomestitev obrazložitve tega sklepa s strani Splošnega sodišča.

94 Komisija predlaga, naj se četrti del drugega pritožbenega razloga zavrne. Na prvem mestu se sklicuje na nedopustnost tega dela, ker naj bi se v njem navedel očitek, ki ni bil naveden v okviru tožbe, ki jo je pritožnica vložila pri Splošnem sodišču. Komisija na drugem mestu šteje, da navedeni del nikakor ni utemeljen.

– *Presoja Sodišča*

95 Najprej je treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga je Komisija navedla zoper četrti del drugega pritožbenega razloga. Kot namreč izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 39 te sodbe, se lahko stranka sklicuje na razloge in trditve, ki izhajajo iz izpodbijane sodbe in s katerimi izpodbija utemeljenost te sodbe s pravnega vidika. Pritožnica torej lahko izpodbija ugotovitve Splošnega sodišča, ne glede na to, da na prvi stopnji ni razvila argumentacije, s katero bi sporni sklep izpodbijala prav v zvezi s tem.

96 V zvezi z utemeljenostjo tega dela, ki se nanaša na tretjo fazo preučitve selektivnosti, ki jo je Splošno sodišče opravilo v točkah od 135 do 169 izpodbijane sodbe, je treba navesti, da se s tem delom Splošnemu sodišču očita, da ni upoštevalo, da se s spornim ukrepom zagotavlja spoštovanje načela davčne nevtralnosti.

97 V zvezi s tem je Splošno sodišče v točki 139 izpodbijane sodbe poudarilo, da se Kraljevina Španija lahko učinkovito opre na načelo davčne nevtralnosti, da bi upravičila razlikovanje, ki se uvaja s spornim ukrepom, med pridobitvami deležev v družbah rezidentkah in pridobitvami deležev v družbah nerezidentkah.

98 Vendar je Splošno sodišče menilo, da iz listin v spisu ni razvidno, da bi bilo odstopanje, uvedeno s spornim ukrepom, upravičeno glede na načelo davčne nevtralnosti, in to iz dveh samostojnih razlogov, navedenih v točkah od 145 do 165 izpodbijane sodbe.

99 Na prvem mestu je Splošno sodišče – izhajajoč iz ugotovitve, da je sporni ukrep nujno temeljil na premisi, navedeni v točki 149 izpodbijane sodbe, v skladu s katero podjetja, ki želijo izvesti čezmejne združitve in tega ne morejo storiti zaradi ovir za združitev, samodejno pridobijo deleže v družbah nerezidentkah ali vsaj obdržijo deleže, ki jih že imajo – ugotovilo, da Kraljevina Španija, ki bi morala upravičiti odstopanje od referenčnega sistema s spornim ukrepom, ni dokazala utemeljenosti take premise. Splošno sodišče je v točkah od 152 do 154 izpodbijane sodbe v bistvu trdilo, da zato, ker je pridobitev deležev posel, ki je ločen od združitve, in ni njena alternativa, je s spornim ukrepom v bistvu podeljena prednost podjetjem, ki nameravajo vlagati v tuje družbe, vendar katerih cilj ni nujno združitev, to je drugim podjetjem kot tistim, ki bi po trditvah Kraljevine Španije utrpela neugodne posledice splošnih pravil o amortizaciji dobrega imena. Splošno sodišče je na podlagi tega v točki 155 te sodbe ugotovilo, da „nevtralizacijski učinki“ spornega ukrepa niso bili dokazani.

100 Na drugem mestu je Splošno sodišče v točkah od 157 do 165 izpodbijane sodbe ugotovilo, da je tudi ob predpostavki, da je posledica spornega ukrepa nevtralizacija učinkov, ki naj bi bili v običajni ureditvi neugodni in so povezani z obstojem ovir za čezmejne združitve, ta ukrep nesorazmeren in torej neutemeljen.

101 Ker pa se trditve, ki jih je pritožnica navedla v okviru četrtega dela drugega pritožbenega razloga, ne nanašajo na preudarke, sprejete v okviru drugega tožbenega razloga, na podlagi katerega je Splošno sodišče ugotovilo, da Komisija ni storila napake, ko je ugotovila, da Kraljevina Španija ni utemeljila razlikovanja, uvedenega s spornim ukrepom, ne morejo pripeljati do razveljavitve izpodbijane sodbe. Kot je bilo opozorjeno v točki 91 te sodbe, je namreč v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru pritožbe pritožbeni razlog zoper dodatni razlog izpodbijane sodbe, katere izrek pravno zadostno temelji na drugih razlogih, brezpredmeten in ga je zato treba zavrniti.

102 Trditve, da je Splošno sodišče nadomestilo obrazložitev, ker se je v točki 154 izpodbijane sodbe sklicevalo na ugotovitve, ki v spornem sklepu niso navedene, prav tako ni mogoče sprejeti. Čeprav razlogovanje Splošnega sodišča ni formulirano z enakimi besedami kot v spornem sklepu, je to razlogovanje v skladu z *ratio decidendi* tega sklepa in s pristopom, ki ga je uporabila Komisija, ko je ugotovila nedoslednost in nesorazmernost spornega ukrepa glede na zatrjevani cilj nevtralizacije negativnih učinkov običajnega sistema amortizacije dobrega imena za podjetja, ki pridobijo deleže v tujih družbah in ki ne morejo izvesti čezmejnih združitev.

103 Glede na navedeno je treba četrti del drugega pritožbenega razloga zavrniti kot brezpredmeten in zato ta pritožbeni razlog zavrniti v celoti.

104 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba to pritožbo zavrniti.

Stroški

105 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) navedenega poslovnika, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki.

106 Ker je v obravnavanem primeru Komisija predlagala, naj se pritožnici naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, ji je treba naložiti plačilo stroškov, ki se nanašajo na to pritožbo in na postopek pred Splošnim sodiščem.

107 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. **Pritožba se zavrne.**

2. **Družbi Sigma Alimentos Exterior SL se naloži plačilo stroškov.**

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

Podpisi