Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GIOVANNI PITRUZZELLA
prednesené 21. januára 2021 [1]

Spojené veci C-51/19 P a C-64/19 P

World Duty Free Group, SA, predtým Autogrill España, SA
proti
Európskej komisii (C-51/19 P)
a
Španielske kráľovstvo
proti
World Duty Free Group, SA, predtým Autogrill España, SA,

Európskej komisii (C-64/19 P)

„Odvolanie – Ustanovenia týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, umožňujúce podnikom, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, odpisovať goodwill vzniknutý nadobudnutím podielov v spoločnostiach, ktoré sú daňovými rezidentmi v zahraničí – Pojem štátna pomoc – Selektívnosť“

1. Prejednávané spojené veci sa týkajú odvolaní, ktoré podali spoločnosti World Duty Free Group SA, predtým Autogrill España SA, (ďalej len „WDFG“) (vec C-51/19 P) a Španielske kráľovstvo (vec C-64/19 P) proti rozsudku z 15. novembra 2018, World Duty Free Group/Komisia [2] (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým Všeobecný súd zamietol žalobu, ktorú na základe článku 263 ZFEÚ podala WDFG s cieľom dosiahnuť zrušenie článku 1 ods. 1 rozhodnutia Komisie z 28. októbra 2009 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch vykonávanom Španielskom (2011/5/ES) (ďalej len „sporné rozhodnutie“) [3] a subsidiárne článku 4 uvedeného rozhodnutia.

2. Predmetné odvolania sú súčasťou ôsmich súbežných konaní vo veci zrušenia rozsudkov, ktorými Všeobecný súd zamietol žaloby niektorých španielskych spoločností proti spornému rozhodnutiu alebo proti rozhodnutiu Komisie z 12. januára 2011 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch vykonávanom Španielskom (2011/282/EÚ) (ďalej len „rozhodnutie z 12. januára 2011) [4].

1 Jazyk prednesu: taliančina.

2 (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784).

3 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Ú. v. EÚ L 7, 2011, s. 48).

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávané Španielskom (Ú. v. EÚ L 135, 2011, s. 1). Ostatné veci, ku ktorým dnes prednesiem svoje návrhy, sú spojené veci C-53/19 P, Banco Santander a Santusa/Komisia a C-65/19 P, Španielsko/Komisia, a veci C-50/19 P, Sigma/Komisia, C-52/19 P, Banco Santander/Komisia, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Komisia a C-55/19 P, Proseguor Compañía de Seguridade/Komisia.

I. Skutkový stav, dotknuté opatrenie a sporné rozhodnutie

3. Dňa 10. októbra 2007 rozhodla Európska komisia v nadväznosti na viaceré písomné otázky, ktoré jej položili v rokoch 2005 a 2006 poslanci Európskeho parlamentu, ako aj na sťažnosť, ktorú dostala od súkromného subjektu v roku 2007, o začatí konania vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ[5] (ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) v súvislosti s mechanizmom stanoveným v článku 12 ods. 5, ktorý do španielskeho Ley del Impuesto sobre Sociedades (zákon o dani z príjmov právnických osôb) zaviedol Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon č. 24/2001, ktorým sa prijímajú daňové a správne opatrenia a opatrenia sociálnej povahy) z 27. decembra 2001[6], a prevzal Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kráľovský legislatívny dekrét č. 4/2004, ktorým sa schvaľuje revidované znenie zákona o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „TRLIS“) z 5. marca 2004 (ďalej len „dotknuté opatrenie“). Dotknuté opatrenie stanovuje, že v prípade, ak podnik zdaňovaný v Španielsku nadobudne podiel v „zahraničnej spoločnosti“ a tento podiel dosahuje najmenej 5 % nepretržite počas najmenej jedného roka, goodwill[7], resp. finančný goodwill[8] vyplývajúci z takto nadobudnutého podielu možno odpočítať vo forme odpisov zo základu dane z príjmov právnických osôb, ktorej podnik podlieha. Sporné opatrenie spresňuje, že na to, aby sa spoločnosť považovala za „zahraničnú spoločnosť“, musí podliehať rovnakej dani, aká je uplatniteľná v Španielsku, a jej príjmy musia pochádzať najmä z podnikateľských činností vykonávaných v zahraničí.

4. Dňa 28. októbra 2009 Komisia prijala sporné rozhodnutie, ktorým ukončila konanie vo veci formálneho zisťovania, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov realizované v rámci Európskej únie. Po tom, čo Komisia v odôvodnení 19 tohto rozhodnutia uviedla, že „podľa zásad španielskej daňovej politiky, s výnimkou predmetného opatrenia, možno goodwill odpisovať jedine v nadväznosti na podnikovú kombináciu, ktorá vzniká buď v dôsledku nadobudnutia, alebo vloženia majetku vlastneného nezávislými spoločnosťami, alebo v nadväznosti na fúziu alebo rozpad fúzovaných spoločností“ a po tom, čo v odôvodnení 20 spresnila, že „koncepcia finančného goodwillu podľa [dotknutého opatrenia] zavádza do oblasti nadobúdania podielov pojem, ktorý sa zvyčajne používa pri transakciách prevodu majetku alebo podnikovej kombinácie“, usúdila, že dotknuté opatrenie je selektívne, keďže uprednostňuje len určité skupiny podnikov, ktoré vykonávajú určité investície v zahraničí, pričom „tento špecifický charakter nie je odôvodnený povahou samotnej schémy“ (pozri odôvodnenie 89). Podľa Komisie by mal uvedený záver platiť bez ohľadu na to, či sa referenčný systém definuje ako pravidlá zdaňovania finančného goodwillu v rámci španielskeho daňového systému (pozri odôvodnenia 89 a 92 až 114), alebo ako zdaňovanie goodwillu vyplývajúceho z hospodárskej účasti nadobudnutej v podniku so sídlom v krajine inej ako Španielsko (pozri odôvodnenia 89 a 115 až 119). V článku 1 ods. 1 sporného rozhodnutia Komisia vyhlásila, že „schéma pomoci vykonávaná Španielskom podľa [dotknutého opatrenia]…

5 Ú. v. EÚ C 311, 2007, s. 21.

6 BOE č. 61, z 11. marca 2004, s. 10951.

7 Goodwill sa vymedzuje v odôvodnení 18 sporného rozhodnutia ako „hodnota uznávaného obchodného mena, dobrých vzťahov so zákazníkmi, kvalifikácie zamestnancov a ďalších faktorov, pri ktorých možno predpokladať, že v budúcnosti prinesú väčší ako zrejmý zisk“, pričom zodpovedá „cen[e] uhraden[ej] za nadobudnutie podniku, ktorá presahuje trhovú hodnotu aktív, ktoré tvoria podnik“, a podľa španielskych účtovných zásad sa má účtovať oddelene ako dlhodobý nehmotný majetok od času, keď nadobúdajúci podnik prevezme kontrolu nad cieľovým podnikom.

8 V odôvodnení 20 sporného rozhodnutia sa vysvetľuje, že v španielskom daňovom systéme „finančný goodwill“ predstavuje goodwill, ktorý by sa zaúčtoval, ak by sa podnik vlastniaci podiel zlúčil s cieľovým podnikom.

nie je zlučiteľná so spoločným trhom, pokiaľ ide o pomoc poskytnutú príjemcom v súvislosti s nadobudnutiami vnútri Spoločenstva“, pričom v článku 4 Komisia nariadila vrátanie pomoci zodpovedajúcej daňovým úľavám priznaným na základe uvedenej schémy. [9]

5. Komisia ponechala konanie vo veci formálneho zisťovania otvorené, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov uskutočňované mimo Únie, a to v očakávaní doplňujúcich informácií, ktoré sa jej španielske orgány zaviazali poskytnúť. Túto časť konania Komisia ukončila prijatím rozhodnutia z 12. januára 2011, ktorým vyhlásila schému pomoci vykonávanú Španielskom na základe dotknutého opatrenia za nezlučiteľnú s vnútorným trhom aj v časti, v ktorej sa uplatňuje na nadobudnutia podielov v podnikoch usadených mimo Únie.

II. Konanie na Všeobecnom súde a napadnutý rozsudok

6. Návrhom doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 14. mája 2010 WDFG podala žalobu o neplatnosť sporného rozhodnutia. Rozsudkom zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia [10] Všeobecný súd vyhovel tomuto návrhu, pričom vychádzal zo skutočnosti, že Komisia nesprávne uplatnila podmienku selektívnosti podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ (ďalej len „rozsudok Autogrill España/Komisia“). Ďalej Všeobecný súd zrušil rozhodnutie z 12. januára 2011, a to rozsudkom zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia [11] (ďalej len „rozsudok Banco Santander a Santusa/Komisia“).

7. Návrhom podaným do kancelárie Súdneho dvora 19. januára 2015 Komisia podala odvolanie proti rozsudku Autogrill España/Komisia. Toto odvolanie, zapísané pod číslom C-20/15 P, bolo pripojené k odvolaniu zapísanému pod číslom C-21/15 P, ktoré podala Komisia proti rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia. Rozhodnutiami predsedu Súdneho dvora z 19. mája 2015 sa Spolkovej republike Nemecko, Írsku a Španielskemu kráľovstvu povolil vstup do konania ako vedľajším účastníkom na podporu návrhov WDFG a Banco Santander a Santusa. Rozsudkom z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. [12] (ďalej len „rozsudok WDFG“) Súdny dvor zrušil rozsudok Autogrill España/Komisia a vrátil vec Všeobecnému súdu s tým, že o trovách konania sa rozhodne neskôr. Súdny dvor tiež zrušil rozsudok Banco Santander a Santusa/Komisia.

8. Dňa 15. novembra 2018 Všeobecný súd vyhlásil napadnutý rozsudok, ktorým zamietol návrh WDFG, tejto spoločnosti uložil povinnosť znášať svoje vlastné trovy konania a nahradiť trovy konania vynaložené Komisiou, pričom rozhodol, že Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo znášajú svoje vlastné trovy konania. [13]

9 V článku 1 ods. 2 sporného rozhodnutia sa z vyhlásenia o nezlučiteľnosti a z príkazu na vymáhanie vylúčili daňové úľavy využívané príjemcami v súvislosti s nadobudnutiami mimo Únie pri uplatnení dotknutého opatrenia, „spojené s účasťami priamo alebo nepriamo vlastnenými v zahraničných podnikoch spĺňajúcich príslušné podmienky schémy pomoci do 21. decembra 2007 s výnimkou podmienky, aby svoje podiely vlastnili počas neprerušeného obdobia aspoň jedného roka“. Komisia totiž usúdila, že až do tohto dátumu (zodpovedajúceho uverejneniu rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania v Ú. v. EÚ) vychádzali príjemcovia dotknutého opatrenia z legitímnej dôvery v zákonnosť tohto opatrenia (pozri odôvodnenia 165 až 168 sporného rozhodnutia).

10 (T-219/10, EU:T:2014:939).

11 (T-399/11, EU:T:2014:938).

12 (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

13 Po povolení vstupu vedľajších účastníkov do konania o odvolaní pred Súdnym dvorom sú Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo, hoci pôvodne nevstúpili ako vedľajší účastníci do konania na Všeobecnom súde, uvedení ako vedľajší účastníci v konaní, ktoré sa opätovne viedlo na Všeobecnom súde v dôsledku zrušenia rozsudku a vrátenia veci Súdnym dvorom.

III. Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania

9. Návrhmi doručenými do kancelárie Súdneho dvora 25. januára a 29. januára 2019 podali WDFG a Španielske kráľovstvo odvolania, ktoré sú predmetom prejednávaných spojených vecí.

10. Vo veci C-51/19 WDFG navrhuje zrušiť napadnutý rozsudok, vyhovieť žalobe, ktorú táto spoločnosť podala na Všeobecnom súde, a zrušiť sporné rozhodnutie a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania. Španielsko navrhuje vyhovieť odvolaniu WDFG, zrušiť napadnutý rozsudok a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania. Vo veci C-64/19 Španielsko navrhuje zrušiť napadnutý rozsudok, zrušiť článok 1 ods. 1 sporného rozhodnutia v rozsahu, v akom stanovuje, že dotknuté opatrenie predstavuje štátnu pomoc, a zaviazať Komisiu na náhradu trov konania. Nemecká vláda navrhuje v oboch prípadoch odvolaniam vyhovieť. Komisia navrhuje v oboch prípadoch odvolania zamietnuť a zaviazať odvolateľov na náhradu trov konania.

IV. Analýza

A. Úvodné poznámky

1. O analýze selektívnosti daňových opatrení

11. Aby bolo možné určité vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, je potrebné, aby zvýhodňovalo „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, t. j. príslušnému príjemcovi musí poskytovať selektívnu výhodu. Selektívnosť výhody je preto jednou zo základných náležitostí pojmu „štátna pomoc“ [14], ktorého posúdenie vyžaduje v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, aby sa určilo, či v rámci daného právneho režimu je vnútroštátne opatrenie spôsobilé zvýhodniť určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov oproti iným, ktorí by sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. [15]

12. Aj vnútroštátne opatrenia poskytujúce daňovú výhodu [16] môžu napriek tomu, že nezahŕňajú prevod štátnych zdrojov, spĺňať kritérium selektívnosti a z tohto dôvodu sa na takéto opatrenia vzťahuje zákaz pomoci podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ stavajú príjemcu do výhodnejšej situácie, než je situácia iných daňovníkov. [17] Osobitá povaha týchto opatrení, ktorá prispieva k tomu, že okrem iného je zložitejšie preskúmať ich selektívnosť, spočíva v skutočnosti, že danými opatreniami sa na rozdiel od subvenčných opatrení v užšom zmysle poskytujú *negatívne* výhody, čiže výhody v podobe zníženia daňového zaťaženia, ktorému by príjemcovia inak podliehali podľa daňového systému, ktorý sa na nich bežne vzťahuje.

14 Odvolania v prejednávaných veciach nastoľujú otázky, ktoré sa týkajú iba materiálnej, nie geografickej selektívnosti, ktorá vyžaduje určenie, či je dotknutý právny režim na úrovni štátu alebo na úrovni regionálneho subjektu v rámci štátu, pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, EU:C:2006:511, body 56 a 57).

15 Pozri okrem iného rozsudky z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41), a zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 54), ako aj rozsudok WDFG, bod 54.

16 Už v rozsudku 173/73, bod 28, Súdny dvor objasnil, že daňový charakter posudzovaného opatrenia nepostačuje na to, aby ho bolo možné vylúčiť z uplatňovania pravidiel štátnej pomoci.

17 Pozri rozsudok WDFG, bod 56 a citovanú judikatúru.

13. Na účely konkrétneho posúdenia selektívnosti vnútroštátnych daňových opatrení vypracoval Súdny dvor analytickú metódu rozdelenú do troch samostatných fáz.[18] Po jej rozvinutí a doplnení v priebehu ďalších rokov Súdny dvor túto analytickú metódu nedávno systematicky usporiadal v rozsudku WDFG, pričom naposledy ju potvrdil v rozsudkoch z 28. júna 2018, Andres (konkurz Heitkamp BauHolding)/Komisia[19] (ďalej len „rozsudok Andres“) a z 19. decembra 2018, A-Brauerei[20] (ďalej len „rozsudok A-Braurei“).

14. Táto metóda vyžaduje „v prvom rade identifikovať spoločný alebo ‚obvyklý‘ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte“, ktorý funguje ako „rámec“ alebo „referenčný rámec“[21] (prvá fáza) a v druhom rade preukázať, že toto daňové opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný spoločným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii[22] (druhá fáza). Cieľom analýzy počas prvých dvoch fáz je preto v podstate jednak určiť kritérium porovnania, jednak vymedziť kategóriu podnikov, ktoré sa vo vzťahu k danému kritériu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii ako príjemcovia výhody poskytnutej predmetným vnútroštátnym opatrením. Ak záver takejto analýzy poukáže na rozdielne zaobchádzanie s uvedenými podnikmi, dotknuté opatrenie treba považovať za *„a priori* selektívne“[23]. Pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ naopak z dôvodu chýbajúcej selektívnosti nepredstavujú daňové výhody vyplývajúce zo všeobecného opatrenia, ktoré sa vzťahuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty.[24] Prináleží Komisii, aby preukázala rozdielne zaobchádzanie, čiže pravdepodobnú selektívnosť vnútroštátneho opatrenia.

15. V tretej fáze má dotknutý členský štát možnosť preukázať, že rozdiel v zaobchádzaní, ktorý sa potvrdil počas prvých dvoch fáz, „vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou“ a z tohto dôvodu je opodstatnený.[25] Táto fáza sa vyznačuje prenesením dôkazného bremena, ku ktorému dochádza vo všetkých prípadoch, kedy je potrebné posúdiť existenciu diskriminácie: je úlohou osoby, ktorej sa rozdielne zaobchádzanie pripisuje, v tomto prípade dotknutého členského štátu, aby preukázala, že takéto rozdielne zaobchádzanie má zákonný dôvod a že opatrenie, ktorým sa zavádza, je primerané.

16. Hoci schéma a formulácia vyššie uvedenej analytickej metódy sa nezdajú byť zložité, jej konkrétne uplatnenie nie je vždy jednoduché, pričom môže viesť k odlišným výsledkom, pokiaľ ide o skutočnú selektívnosť skúmaného opatrenia.[26] Súdny dvor napokon viackrát vykonal „úpravy“ alebo „objasnenia“, ktoré umožnili zohľadniť charakteristické črty dotknutých daňových systémov, pričom uprednostnili prístup vnímaný ako kauzistický, ktorý sa vyznačoval nízkym stupňom predvídateľnosti. Nad rámec praktického uplatňovania uvedenej metódy a rozdielov

18 Ako vysvetlil Súdny dvor, ide o metódu, ktorej uplatnenie sa neobmedzuje iba na skúmanie daňových opatrení, pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55).

19 (C-203/16 P, EU:C:2018:505).

20 (C-374/17, EU:C:2018:1024).

21 Pozri okrem iného rozsudok Andres, body 80 a 88.

22 Pozri rozsudok WDFG, bod 57 a citovanú judikatúru (rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

23 Pozri rozsudok WDFG, bod 58.

24 Pozri okrem iného rozsudok z 15. decembra 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, bod 49), a rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22).

25 Pozri okrem iného rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71, bod 33); z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisia (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43); z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40), ako aj rozsudok WDFG, bod 58.

26 Ako na paradigmatický prípad odkazujem na konanie, ktoré viedlo k vyhláseniu rozsudku vo veci Andres.

stanovených judikatúrou sa mi vzhľadom na uvedené zdá, že z judikatúry vyplývajú niektoré základné kritériá, ktorými sa riadia úvahy Súdneho dvora a ovplyvňujú riešenia prijímané v jednotlivých prípadoch.

17. V prvom rade, počnúc rozsudkom z 15. novembra 2011, Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo [27] (ďalej len „rozsudok Gibraltar"), z judikatúry Súdneho dvora bol čoraz viac zrejmý úzky vzťah medzi konceptom selektívnosti a konceptom diskriminácie. [28] Vnútroštátne opatrenie sa považuje za selektívne, ak sa výhoda, ktorú poskytuje, uplatňuje diskriminačným spôsobom. [29] Ako samotný Súdny dvor vyhlásil v bode 71 rozsudku WDFG, analytická metóda uplatniteľná na selektívnosť v daňovej oblasti spočíva v podstate v preskúmaní, „či vylúčenie niektorých hospodárskych subjektov zo získania daňovej výhody pochádzajúcej z opatrenia odchyľujúceho sa od spoločného daňového systému predstavuje diskriminačné zaobchádzanie s nimi" [30].

18. V druhom rade pri skúmaní selektívnosti daňových opatrení je potrebné prihliadať na ich *účinky*. [31] Uvedené na jednej strane znamená, že ciele sledované vnútroštátnym daňovým zákonodarcom, ktoré sú z hľadiska zvažovaného daňového systému vedľajšie, majú význam jedine na účely identifikácie kategórie subjektov, v rámci ktorej sa má určiť existencia rozdielneho zaobchádzania, nie však pri odôvodnení takéhoto zaobchádzania. Na druhej strane skúmanie selektívnosti daňového opatrenia je nezávislé od formy dotknutých opatrení, a to s cieľom zabrániť tomu, aby „vnútroštátne daňové pravidlá… už od začiatku [unikali] kontrole v oblasti štátnej pomoci len z dôvodu, že spadajú pod inú legislatívnu techniku, aj keď… úpravou a kombináciou rôznych daňových pravidiel vytvárajú rovnaké účinky" [32]. Analýza vychádzajúca z účinkov dotknutého opatrenia môže viesť Súdny dvor k uznaniu *selektívnosti de facto* daňového pravidla, ktoré, hoci sa na základe všeobecných a objektívnych kritérií formálne vzťahuje bez rozdielu na všetky zainteresované subjekty, konkrétne zavádza neopodstatnené rozdiely. [33] Selektívnosť takýchto opatrení, ktoré sa neodchyľujú od bežného systému, a teda nie sú *selektívne de iure* [34], nemožno, ako preukazuje rozsudok Gibraltar, odhaliť prostredníctvom uplatnenia trojfázovej

27 (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732).

28 Pozri bod 101 rozsudku Gibraltar, v ktorom sa Súdny dvor prvýkrát zaoberá pojmom diskriminácia v kontexte skúmania selektívnosti pomoci. Paralela medzi týmito dvoma pojmami má však svoje korene v starších rozhodnutiach, ako sú najmä rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41), v ktorom sa objavila myšlienka, že selektívnosť treba potvrdiť prostredníctvom posúdenia existencie rozdielneho zaobchádzania so skupinami podnikov, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii. Pokiaľ ide o výslovné potvrdenie existencie súvislosti medzi selektívnosťou a diskrimináciou, pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53).

29 V tomto zmysle pozri okrem iného rozsudky z 28. júla 2011, Mediaset/Komisia (C-403/10 P, neuverejnený, EU:C:2011:533, bod 36); zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, body 53 až 55); zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59), ako aj rozsudky Gibraltar, body 75 a 101, Andres, bod 83, a WDFG, body 54, 86 a 93, a tiež, výslovne aj mimo oblasti daňového práva, rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

30 Pozri tiež rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53), vydaný v ten istý deň ako rozsudok WDFG, a zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53). Rovnaké stanovisko je vyjadrené v niekoľkých nedávnych návrhoch generálnych advokátov, pozri napríklad návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veciach Eventech (C-518/13, EU:C:2014:2239, bod 35) a Komisia/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, bod 54), návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, bod 82), návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Belgicko/Komisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, bod 29) a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet v spojených veciach Komisia/Banco Santander a Santusa (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:624, bod 80).

31 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej článok 107 ods. 1 ZFEÚ nerozlišuje štátne intervencie podľa príčin alebo cieľov, ale definuje ich v závislosti od ich účinkov, pozri okrem iného rozsudky z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71, bod 27); z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 85 a 89), a Gibraltar, bod 87.

32 Pozri rozsudok Andres, bod 91.

33 Pozri okrem iného rozsudok Gibraltar, bod 101, WDFG, bod 67. Pokiaľ ide o vymedzenie pojmu selektívnosť *de facto*, pozri bod 121 oznámenia Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, C/2016/2946 (Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1, ďalej len „oznámenie o pojme štátna pomoc").

34 Podľa oznámenia o pojme štátna pomoc selektívnosť *de iure* „vyplýva priamo z právnych kritérií na poskytnutie opatrenia, ktoré je oficiálne vyhradené len pre určité podniky" (pozri bod 121).

analytickej metódy, ale vyžaduje si konkrétne overiť, či z ich uplatnenia vyplýva odlišné daňové zaťaženie podnikov, ktoré sú príjemcami, charakterizovaných „na základe pre ne špecifických vlastností… ako privilegovan[á] kategóri[a]“ [35].

19. V treťom rade vzhľadom na prirodzenú zložitosť vnútroštátnych daňových predpisov, ktoré tvorí množstvo systémov, pravidiel a výnimiek, a v rámci ktorých sa daňové, hospodárske a sociálne ciele zákonodarcu realizujú prostredníctvom rozlišovania medzi jednotlivými kategóriami daňovníkov, súd v podstate vykonáva „preskúmanie koherentnosti“ [36], pričom nedostatok koherentnosti vykladá ako známku selektívnosti skúmaného opatrenia. Preskúmanie koherentnosti je relevantné jednak v rámci druhej fázy analytickej metódy, v ktorej sa vymedzenie kategórií príjemcov a subjektov vylúčených zo zvýhodnenia posudzuje vo vzťahu k cieľu posudzovaného daňového systému, jednak v prípade, keď sa dotknuté opatrenie *a priori* považuje za selektívne, a to v rámci tretej fázy pri posudzovaní dôvodov, ktoré dotknutý členský štát uvádza v súvislosti s povahou a štruktúrou dotknutého daňového systému. Ako bude podrobnejšie uvedené neskôr, kritérium koherentnosti treba uplatniť aj pri určovaní referenčného systému, čiže v rámci prvej fázy.

20. Analýza selektívnosti vyplývajúca z judikatúry Súdneho dvora preto spočíva v posúdení diskriminačného charakteru dotknutého opatrenia, a to tak s ohľadom na jeho účinky, ako aj jeho koherentnosť voči systému, ktorého je súčasťou, a bez ohľadu jednak na ciele sledované daňovým zákonodarcom, ktoré sú vo vzťahu k danému systému vedľajšie, jednak na použitú techniku regulácie.

21. Bez ohľadu na metodiku, z judikatúry, najmä ak sa vykladá s ohľadom na opakované, navzájom si odporujúce rozhodnutia Súdneho dvora a Všeobecného súdu, [37] je zrejmý sklon Súdneho dvora v prospech širokého výkladu podmienky selektívnosti v daňovej oblasti, prinajmenšom pri vymedzení obrysov a rozsahu pojmu „všeobecné opatrenie“ spôsobilé vylúčiť selektívny charakter dotknutého daňového systému. [38] Takéto smerovanie, ktoré možno pravdepodobne vysvetliť potrebou predísť tomu, aby prijímanie zložitých daňových opatrení umožňovalo členským štátom obchádzať pravidlá v oblasti štátnej pomoci, vyvolalo kritiku, pretože nepriamo obmedzuje slobodu členských štátov pri rozhodovaní v oblasti ich vnútroštátnej fiškálnej a hospodárskej politiky, [39] s tým, že Komisii sa v podstate zverila úloha preskúmať pri posudzovaní zlučiteľnosti pomoci podľa článku 107 ods. 3 ZFEÚ zákonnosť cieľov, ktoré členské štáty sledovali prostredníctvom prijatia opatrení v oblasti priameho zdanenia, z hľadiska ich súladu s právom Únie. Aj keď nie sú pochybnosti o tom, že členské štáty sú pri výkone svojich právomocí povinné dodržiavať právo Únie, vrátane ustanovení o pomoci z verejných zdrojov, Súdny dvor v každom prípade opakovane konštatoval, že „v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti spadá určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového zaťaženia

35 Rozsudok Gibraltar, body 91 a 93 a body 103 až 107.

36 V tomto zmysle pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v spojených veciach ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 82).

37 Pozri napríklad veci, ktoré viedli k vyhláseniu rozsudkov z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757); z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551), ako aj veci, v ktorých boli vydané rozsudky Andres a WDFG.

38 V tomto zmysle pozri rozsudky Gibraltar a WDFG. Konkrétna identifikácia diskriminačného charakteru predmetného režimu, aj vzhľadom na náročnosť preskúmania, však ponecháva priestor pre reštriktívnejšie riešenia, pozri napríklad rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971), hoci sa netýka daňovej veci.

39 Pozri napríklad návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, body 113 až 115), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, body 74 až 81). Pozri tiež stanoviská Írska, Španielska a Nemecka v konaní, ktoré viedlo k vyhláseniu rozsudku WDFG, zhrnuté v bode 52 tohto rozsudku, ako aj, ako bude podrobnejšie uvedené nižšie, nesúhlas s riešením, ktoré Súdny dvor zvolil v uvedenom rozsudku, vyplývajúci z pripomienok Spolkovej republiky Nemecko prednesených v prejednávaných veciach.

jednotlivých faktorov výroby a jednotlivých hospodárskych sektorov nepochybne do právomoci členských štátov alebo entít pôsobiacich na nižšej ako štátnej úrovni, ktoré majú daňovú autonómiu“[40]. Komplexné skúmanie selektívnosti opatrení daňovej pomoci sa okrem iného zaraďuje práve do tohto citlivého rámca týkajúceho sa rovnováhy právomocí.

22. Odvolacie dôvody, na ktoré poukázali WDFG a španielska vláda, následne preskúmam so zreteľom na vyššie spomenuté kritériá a dosiaľ vykonané úvahy. Najskôr je však ešte potrebné objasniť význam rozsudku WDFG a jeho relevantnosť na účely analýzy odvolaní, ktoré sú predmetom prejednávaných spojených vecí.

2. O dôsledkoch rozsudku WDFG na účely preskúmania predmetných odvolaní

23. V rozsudku Autogrill España/Komisia, ktorým sa zrušilo sporné rozhodnutie, Všeobecný súd predovšetkým konštatoval, že na splnenie podmienky selektívnosti je potrebné vo všetkých prípadoch identifikovať kategóriu podnikov, ktoré sú výlučnými príjemcami dotknutého opatrenia, pričom v prípade, že takéto opatrenie je potenciálne prístupné pre všetky podniky, tak ako v prípade dotknutého opatrenia, selektívnosť nemôže byť dôsledkom jednoduchého zistenia odchýlky od spoločného alebo „obvyklého režimu“[41]. Všeobecný súd ďalej konštatoval, že daňové rozlíšenie samo osebe neumožňuje dospieť k záveru v zmysle existencie pomoci, ale že na tieto účely je rovnako potrebné identifikovať osobitnú kategóriu podnikov, ktoré možno odlíšiť na základe konkrétnych charakteristík.[42] Na záver Všeobecný súd odmietol tvrdenia Komisie vychádzajúce z judikatúry týkajúcej sa štátnej pomoci na vývoz, pričom uviedol, že Súdny dvor vo svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, na ktoré odkázala Komisia,[43] v každom prípade identifikoval kategóriu prijímajúcich podnikov, ktoré sa odlišovali na základe spoločných charakteristík.[44]

24. V rozsudku WDFG Súdny dvor vyhovel obom odvolacím dôvodom Komisie, pričom prvý sa zameriaval na spochybnenie povinnosti, ktorú Komisii uložil Všeobecný súd, identifikovať skupinu podnikov s konkrétnymi charakteristikami s cieľom preukázať selektívny charakter vnútroštátneho opatrenia, a druhý žalobný dôvod sa zameriaval na spochybnenie výkladu Všeobecného súdu týkajúceho sa štátnej pomoci na vývoz. Pokiaľ ide o prvý žalobný dôvod, Súdny dvor pripomenul vyššie uvedenú trojfázovú metódu na analýzu selektívnosti a následne usúdil, že dotknuté opatrenie možno z dôvodu, že je spôsobilé zvýhodniť všetky podniky, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku a vykonávajú transakcie spočívajúce v nadobudnutí akcionárskych podielov najmenej 5 % v podnikoch, ktoré sú daňovými rezidentmi mimo uvedeného členského štátu, považovať za štátnu pomoc, pričom je úlohou Komisie, aby určila, že bez ohľadu na skutočnosť, že toto opatrenie poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, prospech z neho majú výlučne určité podniky alebo určité odvetvia činnosti.[45] Súdny dvor konštatoval, že základom úvahy Všeobecného súdu bolo nesprávne uplatnenie podmienky selektívnosti, pričom táto podmienka je vzhľadom na to, že ide o vnútroštátne opatrenie poskytujúce daňovú výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, splnená, keď sa Komisii podarí preukázať, že predmetné opatrenie je odchýlkou od spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte a zavádza tak svojimi konkrétnymi

40 Pozri rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 38 a citovaná judikatúra).

41 Pozri najmä body 44 a 45, 53 a 62 rozsudku Autogrill España/Komisie.

42 Pozri body 67 a 68 rozsudku Autogrill España/Komisia.

43 Ide o rozsudky z 10. decembra 1969, Komisia/Francúzsko (6/69 a 11/69, neuverejnený, EU:C:1969:68); zo 7. júna 1988, Grécko/Komisia (57/86, EU:C:1988:284), a z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia (C-501/00, EU:C:2004:438).

44 Pozri body 79 až 81 rozsudku Autogrill España/Komisia.

45 Pozri bod 62 rozsudku WDFG.

účinkami odlišné zaobchádzanie medzi hospodárskymi subjektmi, hoci subjekty, ktoré majú z daňovej výhody prospech, a subjekty, ktoré sú z jeho uplatňovania vylúčené, sa z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným daňovým systémom tohto členského štátu nachádzajú v rovnakej skutkovej a právnej situácii.[46] Všeobecný súd sa preto podľa Súdneho dvora dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď dospel k záveru, že dotknuté opatrenie sa nemá považovať za selektívne, ale za všeobecné opatrenie, a to na základe skutočnosti, že sa netýka žiadnej osobitnej kategórie podnikateľov alebo druhov výroby, že jeho uplatňovanie je nezávislé od povahy činnosti podnikov alebo že je *a priori* alebo potenciálne prístupné každému podniku, ktorý mal v úmysle nadobudnúť najmenej 5 % podiel v zahraničných spoločnostiach a tento podiel si udržal nepretržite počas obdobia najmenej jedného roka.[47] Súdny dvor tiež uviedol, že, na rozdiel od rozhodnutia Všeobecného súdu, prípadnú selektívnu povahu dotknutého opatrenia nijako nespochybňuje skutočnosť, že nevyhnutnou podmienkou na získanie daňovej výhody vyplývajúcej z tohto opatrenia je hospodárska transakcia, konkrétne „čisto finančná transakcia“, ktorú nesprevádza minimálna výška investície a je nezávislá od povahy činnosti podnikov, na ktoré sa opatrenie vzťahuje.[48] Súdny dvor preto dospel k záveru, že Všeobecný súd nesprávne podrobil Komisiu kritike za jej zistenia vo veci selektívnosti dotknutého opatrenia, a to bez overenia skutočnosti, či táto inštitúcia skutočne analyzovala a zistila diskriminačnú povahu tohto opatrenia.[49] V súvislosti s druhým odvolacím dôvodom Komisie Súdny dvor vyhlásil, pokiaľ ide o skutočnosti relevantné z hľadiska prejednávaných vecí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď konštatoval, že judikatúra týkajúca sa pomoci na vývoz, z ktorej Komisia vychádzala, sa na danú vec nevzťahovala. V bode 119 rozsudku WDFG Súdny dvor uviedol, že vyššie uvedená trojfázová metóda týkajúca sa analýzy selektívnosti sa „plne uplatňuj[e] na daňovú pomoc pri vývoze“, pričom spresnil, že opatrenie, ako je dotknuté opatrenie, možno považovať za selektívne, ak z neho vyplýva prospech pre podniky uskutočňujúce cezhraničné transakcie, najmä investície na úkor iných podnikov nachádzajúcich sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, ktoré s ohľadom na cieľ sledovaný dotknutým daňovým systémom uskutočňujú transakcie rovnakej povahy na vnútroštátnom území.

25. Rozsudok WDFG je nepochybne ďalším významným krokom smerom k vymedzeniu pojmu selektívnosť daňovej pomoci. Vnútroštátne opatrenie môže byť na základe tohto rozsudku selektívne aj v prípade, že vopred nevymedzuje osobitnú kategóriu subjektov, na ktoré sa vzťahuje, a keď všetci podnikatelia usadení na území dotknutého členského štátu, bez ohľadu na ich veľkosť, právnu formu, odvetvie činnosti alebo iné pre nich charakteristické črty majú potenciálny prístup k výhodám stanoveným v tomto opatrení za predpokladu, že uskutočnia konkrétny typ investície.[50] S prístupom Súdneho dvora, ktorý vedie ku skúmaniu prípadnej diskriminácie aj v rámci opatrení, ktoré sa javia ako opatrenia uplatňované bez rozdielu, a stanovujú výhodu, ktorá je z právneho a skutkového hľadiska prístupná všetkým podnikom, nesúhlasia tí, ktorí vnímajú prísne uplatňovanie trojfázovej analytickej metódy, nezmiernenej súčasným použitím kritéria založeného na všeobecnej dostupnosti daňového zvýhodnenia, ako neprimerané rozšírenie pojmu štátna pomoc a ako narušenie právomocí členských štátov

46 Pozri bod 67 rozsudku WDFG.

47 Pozri bod 69 rozsudku WDFG.

48 Pozri bod 81 rozsudku WDFG.

49 Pozri bod 93 rozsudku WDFG.

50 Až do vydania rozsudku vo veci WDFG sa javilo, že možnosti považovať výhodu, ktorá je prístupná všetkým spoločnostiam bez rozdielu, za selektívnu, hoci podmienenú uskutočnením konkrétnej transakcie, bránila prekážka v podobe limitu, ktorý predstavovala principiálna neselektívnosť všeobecných opatrení. V uvedenom rozsudku však Súdny dvor objasnil, že na účely posúdenia selektívneho charakteru opatrenia je relevantné aj rozdielne zaobchádzanie pripočítateľné správaniu podniku, ktorý je príjemcom. Podľa môjho názoru ide o najcitlivejší aspekt rozsudku WDFG, ktorý chcel Všeobecný súd nie náhodou zdôrazniť, vrátane nenápadného kritického akcentu v bodoch 82 a 83 napadnutého rozsudku.

v oblasti priamych daní.[51] Súčasťou tohto smerovania sú pripomienky nemeckej vlády prikláňajúce sa k obmedzeniu významu rozsudku WDFG a k zaradeniu tohto rozsudku do konkrétneho kontextu.

26. Na tomto mieste iba poznamenám, že ak sa Súdny dvor v uvedenom rozsudku WDFG skutočne vyjadril v rámci špecifického kontextu vyznačujúceho sa opatrením, ktoré sa v niektorých smeroch podobalo opatreniam na podporu vývozu, vo vzťahu ku ktorým je Súdny dvor zvyčajne prísnejší pri ich kvalifikácii ako pomoci, v každom prípade sa domnievam, že význam uvedeného rozsudku nemožno nadmerne relativizovať, pričom tento rozsudok, ktorý sa jednak z dôvodu techniky jeho vyhotovenia, jednak z dôvodu, že závery rozsudku potvrdili nasledujúce rozhodnutia Súdneho dvora, vrátane rozsudkov veľkej komory,[52] javí ako zásadný rozsudok, ktorý tým, že kladie dôraz na trojfázovú analytickú metódu selektívnosti, spresňuje, že akýkoľvek systém stanovujúci podmienky na získanie daňovej výhody, vrátane prípadu, keď je takéto zvýhodnenie potenciálne prístupné pre všetky podniky, môže byť selektívny, pokiaľ vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi nachádzajúcimi sa v podobnej právnej a skutkovej situácii.

27. Za týchto okolností poznamenávam, že na účely preskúmania odvolaní v prejednávaných veciach je význam rozsudku WDFG skôr obmedzený. Na jednej strane nijaký odvolací dôvod uvedený odvolateľmi sa nezameriava na spochybnenie odôvodnenia, v ktorom Všeobecný súd odmietol tvrdenia WDFG, ktorými táto spoločnosť poukazovala na všeobecný charakter dotknutého opatrenia pri uplatnení zásad, ktoré potvrdil Súdny dvor v tomto rozsudku[53]. Na druhej strane, hoci Súdny dvor v odôvodnení uvedeného rozsudku vychádzal z predpokladu, že Komisia konštatovala selektívnosť dotknutého opatrenia na základe skutočnosti, že svojou povahou predstavovalo odchýlku, ako aj na základe rozdielneho zaobchádzania s rezidentskými podnikmi, ktoré sa týmto opatrením zaviedlo, nezaujal v každom prípade stanovisko k žiadnemu z týchto dvoch aspektov, ktoré naopak predstavujú podstatu odvolaní v prejednávaných veciach.[54] Inými slovami, Súdny dvor iba potvrdil analytickú metódu uplatnenú Komisiou na účely preukázania selektívneho charakteru dotknutého opatrenia, nie však výsledok uplatnenia tejto metódy, ktorý je naopak predmetom diskusie v týchto spojených veciach. Z uvedeného vyplýva, že tvrdenia, ktoré nemecká vláda uviedla vo svojom vyjadrení k odvolaniu, nie sú v rozsahu, v akom v tomto konkrétnom prípade smerujú ku kritike výberu trojfázovej metódy na analýzu selektívnosti založenej na diskriminácii, a to na úkor metódy založenej na „všeobecnej dostupnosti“ daňového zvýhodnenia, relevantné na účely preskúmania odvolaní, ktoré sú predmetom prejednávaných vecí.

51 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, body 74 až 81). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v spojených veciach ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 85), v ktorých sa usiluje relativizovať rozsah rozsudku zdôraznením skutočnosti, že dotknuté opatrenie má charakter stimulu na vývoz.

52 Pozri najmä rozsudok A-Brauerei, v ktorom Súdny dvor, napriek varovaniu generálneho advokáta Saugmandsgaarda Øe (pozri C-374/17, EU:C:2018:741, bod 115) pred následkami reštriktívneho výkladu rozsudku WDFG, potvrdil svoj prístup aj mimo konkrétneho kontextu, v ktorom bol daný rozsudok vydaný.

53 Pozri body 77 až 89 napadnutého rozsudku.

54 Poznamenávam však, že existuje viacero výkladov rozsudku WDFG [pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 107), a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v spojených veciach ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 85)], na základe ktorých Súdny dvor zaujal stanovisko k referenčnému systému alebo k selektívnosti dotknutého opatrenia.

B. O odvolaniach

28. WDFG aj Španielske kráľovstvo uvádzajú na podporu svojich návrhov jediný odvolací dôvod týkajúci sa nesprávneho výkladu článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ ide o kritérium selektívnosti. Odvolacie dôvody oboch odvolateľov pozostávajú z niekoľkých častí: v prípade jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti WDFG ide o štyri hlavné a dve subsidiárne časti, v prípade jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva ide o štyri časti.

29. Námietky vznesené v rámci štyroch hlavných častí jediného odvolacieho dôvodu WDFG a štyroch častí jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva sú čiastočne zhodné alebo sa prekrývajú. [55] Tieto námietky možno preto zoskupiť a preskúmať spoločne. Následne preskúmam časti, ktoré WDFG uviedla v rámci svojho jediného odvolacieho dôvodu subsidiárne.

1. O prvej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a o prvej a druhej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva: nesprávne vymedzenie príslušného referenčného rámca

a) O prípustnosti

30. Námietky vznesené v rámci prvej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a prvej a druhej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva sa týkajú prvej fázy analýzy selektívnosti zameranej, ako už bolo uvedené vyššie, na určenie referenčného systému. Komisia zastáva názor, že tieto námietky sú celkovo neprípustné, pretože žaloba, ktorú WDFG podala na Všeobecnom súde, sa nijakým spôsobom netýkala údajného pochybenia pri vymedzení referenčného systému. Umožniť odvolateľom, aby pri podaní odvolania vzniesli nové námietky, by podľa Komisie znamenalo dovoliť im rozšíriť predmet konania na Súdnom dvore v porovnaní s prvostupňovým návrhom, o ktorom rozhodoval Všeobecný súd.

31. Námietku neprípustnosti vznesenú Komisiou treba podľa môjho názoru zamietnuť.

32. Je určite pravda, že podľa ustálenej judikatúry, na ktorú upozornila Komisia, je v rámci odvolania právomoc Súdneho dvora obmedzená na preskúmanie právneho riešenia, ktoré poskytol Všeobecný súd vzhľadom na žalobné dôvody a tvrdenia uvedené v prvostupňovom konaní, pričom z tohto dôvodu účastník konania v zásade nemôže v konaní pred Súdnym dvorom prvýkrát uviesť dôvod, ktorý neuviedol v konaní pred Všeobecným súdom. [56]

33. Súdny dvor však vysvetlil, že odvolateľ môže vo svojom odvolaní uviesť dôvody vyplývajúce zo samotného napadnutého rozsudku, ktoré majú z právneho hľadiska spochybniť jeho dôvodnosť. [57]

[55] Španielske kráľovstvo vo svojom vyjadrení k odvolaniu vo veci C-51/19 zdôrazňuje, že odvolanie WDFG sa v podstate zhoduje s jeho jediným odvolacím dôvodom a s príslušným odôvodnením.

[56] Pozri okrem iného rozsudky z 1. februára 2007, Sison/Rada (C-266/05 P, EU:C:2007:75, bod 95), a z 28. februára 2019, Alfamicro/Komisia (C-14/18 P, EU:C:2019:159, bod 38).

[57] Pozri rozsudky z 29. novembra 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a i./Komisia (C-176/06 P, neuverejnený, EU:C:2007:730, bod 17); z 10. apríla 2014, Komisia/Siemens Österreich a i. (C-231/11 P až C-233/11 P, EU:C:2014:256, bod 102); z 20. decembra 2017, EUIPO/European Dynamics Luxembourg a i. (C-677/15 P, EU:C:2017:998, bod 28); zo 6. septembra 2018, Česká republika/Komisia (C-4/17 P, EU:C:2018:678, bod 24), a naposledy z 26. februára 2020, ESVČ/Alba Aguilera a i. (C-427/18 P, EU:C:2020:109, bod 54).

34. Ak by sa v tomto prípade pripustilo, v súlade s tvrdením Komisie, že námietky, ktoré vo svojich odvolaniach vzniesli WDFG a španielska vláda, predstavujú „nové dôvody“ vo vzťahu k žalobným dôvodom uvedeným na podporu návrhu WDFG podaného na Všeobecný súd,[58] samo osebe by to nestačilo na ich vyhlásenie za neprípustné. Keďže Všeobecný súd v napadnutom rozsudku skúmal, či Komisia v rámci prvej fázy metódy na analýzu selektívnosti správne určila referenčný daňový systém,[59] WDFG a Španielske kráľovstvo sú oprávnení právne napadnúť príslušné zistenia Všeobecného súdu, bez ohľadu na skutočnosť, že v pôvodnej žalobe neuviedli tvrdenia s konkrétnym cieľom spochybniť v danej súvislosti rozhodnutie Komisie.

35. Okrem toho poznamenávam, že tvrdenia, ktoré WDFG a Španielske kráľovstvo uviedli v rámci predmetných častí svojich jediných odvolacích dôvodov, obsahujú presnú a podrobnú kritiku odôvodnenia napadnutého rozsudku, pričom sú vo veľkej miere zamerané na spochybnenie dodržiavania obmedzení a podmienok výkonu súdneho preskúmania Všeobecným súdom. Z tohto dôvodu uvedené tvrdenia nebolo možné predniesť v konaní pred týmto súdom.[60]

36. Na základe vyššie uvedených skutočností sa preto domnievam, že prvú časť jediného odvolacieho dôvodu WDFG a prvú a druhú časť jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva treba vyhlásiť za prípustné.

b) Vo veci samej

1) Úvodné poznámky

37. V oznámení o pojme štátna pomoc Komisia vymedzuje referenčný systém ako „stabiln[ý]súbor[] pravidiel, ktoré vo všeobecnosti platia – na základe objektívnych kritérií – pre všetky podniky patriace do jeho rozsahu pôsobnosti definovaného jeho cieľom“[61]. Je však potrebné zdôrazniť, že túto definíciu nikdy neprijal Súdny dvor, ktorý referenčný systém ďalej vymedzuje ako „*spoločný alebo ‚obvyklý‘ daňový systém* uplatniteľný v dotknutom členskom štáte“[62].

38. Vzhľadom na zložitosť vnútroštátnych daňových systémov a rozmanitosť premenných, ktoré majú vplyv na určenie daňového zaťaženia podnikateľov, viacerí zdôraznili ťažkosti spojené s konkrétnou identifikáciou takéhoto „spoločného systému“, ako aj neistý charakter výsledku tohto postupu.[63] Vzhľadom na uvedené ťažkosti a na základe konštatovania nemožnosti určiť

58 V tejto súvislosti poznamenávam, že v bodoch 32 a 33 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uviedol, že druhá námietka prvého žalobného dôvodu WDFG bola založená „na nesprávnom posúdení pri identifikácii referenčného systému“ a že túto námietku podporovala všeobecná argumentácia, ktorú možno uplatniť aj na tretí žalobný dôvod týkajúci sa opodstatnenosti dotknutého opatrenia s ohľadom na povahu a štruktúru systému, ktorého je súčasťou. V bode 94 napadnutého rozsudku Všeobecný súd uvádza, že tvrdenia WDFG ho vedú „k preskúmaniu relevantnosti referenčného rámca zvoleného Komisiou v prejednávanej veci“.

59 Pozri body 92 až 141 napadnutého rozsudku.

60 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júna 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) a Diputación Foral de Vizcaya/Komisia (C-442/03 P a C-471/03 P, EU:C:2006:356), bod 60.

61 Bod 133.

62 Pozri rozsudok WDFG, bod 57. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

63 Generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo svojich návrhoch vo veci A-Brauerei, v bodoch 121 až 140, vysvetlil tieto ťažkosti veľmi jasne. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, body 101 až 105).

jediný referenčný systém sa začal popierať rozhodujúci charakter takéhoto určenia, pričom pozornosť sa sústredila skôr na rozdielne zaobchádzanie zavedené dotknutým opatrením,[64] čiže naznačil sa návrat k systému založenému na pojme všeobecné opatrenie.[65]

39. Hoci určenie referenčného systému nepochybne zostáva jedným z najzložitejších úkonov v rámci skúmania kritéria selektívnosti, a to aj vzhľadom na neochotu Súdneho dvora stanoviť presné kritériá, ktoré by umožnili usmerniť Komisiu a orgány členských štátov pri vykonávaní tejto úlohy,[66] už ustálené zameranie judikatúry Súdneho dvora, ktoré vedie k zrovnoprávneniu pojmu selektívnosť s pojmom diskriminácia, neumožňuje neprihliadať na takéto určenie ani poprieť jeho význam. Akúkoľvek diskrimináciu je totiž potrebné skúmať so zreteľom na *tertium comparationis*, t. j. referenčnú hodnotu, vo vzťahu ku ktorej sa skúma existencia neoprávneného rozdielu v zaobchádzaní. Referenčný daňový systém vykladaný so zreteľom na jeho cieľ predstavuje takúto hodnotu v rámci posudzovania selektívnosti,[67] pričom z tohto dôvodu sa mi zdá, že jeho ústredné postavenie – ktoré v osobitnej súvislosti s preskúmaním daňových opatrení opakovane konštatoval samotný Súdny dvor[68] – napokon nemožno spochybniť.[69]

40. Na základe akých kritérií je však potrebné takýto systém určiť?

41. Podľa môjho názoru je predovšetkým nevyhnutné, aby sa identifikácia pravidiel, z ktorých sa takýto systém skladá, vykonala na základe objektívnych kritérií, a to aj s cieľom umožniť súdne preskúmanie úsudkov, ktoré sú základom predmetnej identifikácie.

42. Hoci objektívna rekonštrukcia daňových povinností podnikov, ktoré sú relevantné na účely určenia referenčného systému, môže v určitých prípadoch vyžadovať, aby sa zohľadnili ustanovenia, ktoré nie sú súčasťou konkrétneho daňového systému, do ktorého sa zavádza dotknuté opatrenie,[70] je dôležité, aby takáto rekonštrukcia neviedla k abstraktnému výsledku.[71] V tomto zmysle treba podľa môjho názoru vychádzať z predpokladu, že je to dotknutý členský štát, ktorý prostredníctvom výkonu svojich výlučných právomocí v oblasti priamych daní vymedzuje referenčný systém. Ako bude podrobnejšie uvedené nižšie, neznamená to, že v rámci postupu preskúmania selektívnosti vnútroštátneho opatrenia by bola Komisia v každom prípade povinná vychádzať pri svojej analýze z referenčného systému označeného dotknutým členským štátom, bez možnosti ho namietať, ale znamená iba toľko, že uvedený systém pozostáva zo súboru pravidiel a zásad odvodených z daňového systému členského štátu, pričom na základe takéhoto systému sa referenčný rámec určuje.

64 Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v spojených veciach ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 88).

65 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A-Brauerei.

66 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 101).

67 V tomto zmysle pozri rozsudok Andres, bod 89.

68 V tejto súvislosti Súdny dvor poukázal na to, že samotnú „existenciu určitého zvýhodnenia možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému ‚obvyklému, zdaneniu'", pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03 (EU:C:2006:511, bod 56); z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55), a rozsudok Andres, body 88 a 89.

69 Ako však už bolo uvedené vyššie, platí to pre selektívne opatrenia *de iure*, keďže trojfázová analytická metóda sa nevzťahuje na prípady selektívnych opatrení *de facto*.

70 Rovnako ako vo veci, ktorá viedla k vyhláseniu rozsudku z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

71 Súdny dvor už vysvetlil v rozsudku Andres (bod 103), že selektívnosť daňového opatrenia nemožno spravodlivo posudzovať so zreteľom na referenčný rámec pozostávajúci z niekoľkých ustanovení, ktoré boli umelo vyčlenené zo širšieho legislatívneho rámca.

43. Napokon v súlade s vymedzením prijatým v oznámení Komisie o pojme štátna pomoc je potrebné, aby pravidlá identifikované ako súčasť referenčného systému tvorili súdržný celok. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že požiadavka na súdržnosť pôsobí ako obmedzenie pre Komisiu, a súčasne ako prvok, z ktorého môže táto inštitúcia vychádzať s cieľom napadnúť referenčný systém navrhnutý dotknutým členským štátom.

44. Objektívnosť, konkrétnosť a súdržnosť sú preto kritériami, ktoré je potrebné dodržiavať pri určovaní referenčného systému v rámci prvej fázy analýzy selektívnosti vnútroštátneho daňového opatrenia. Okrem toho je nevyhnutné vymedziť metódu, ktorá umožní určiť referenčný systém menej náhodným spôsobom. [72]

45. Z tohto hľadiska sa mi nezdá, že ďalší postup nevyhnutne spočíva v nadmernom zjednodušení. Je totiž nepochybne pravda, že, pokiaľ ide o opatrenia, ktoré sú súčasťou všeobecného systému dane z príjmov právnických osôb členského štátu, Súdny dvor zvolil široký prístup. [73] Toto zistenie však podľa môjho názoru nemá viesť automaticky k tomu, že uvedený systém sa identifikuje ako referenčný rámec na hodnotenie takýchto opatrení, ako podľa všetkého vyplýva z písomných pripomienok Komisie a ako sa naznačilo aj v rámci právnej vedy. [74] Ak sa vo väčšine prípadov dospeje k takémuto výsledku, nepovažujem za metodicky správne postupovať automaticky, v dôsledku čoho by prvá a druhá fáza skúmania selektívnosti stratila vo vzťahu k celej kategórii daňových opatrení akýkoľvek konkrétny význam. To však neznamená, ako sa podrobnejšie vysvetľuje nižšie, že určenie referenčného systému sa nemôže v závislosti od druhu dotknutého opatrenia a daňového systému, do ktorého sa zaraďuje, riadiť čiastočne odlišnými kritériami.

46. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti je pri určovaní referenčného systému potrebné vychádzať z analýzy dotknutého opatrenia, konkrétnejšie z rozlišovania medzi podnikmi, ktoré toto opatrenie zavádza pri uplatnení kritérií, ktoré vymedzuje.

47. Určenie kritérií, na základe ktorých sa situácia jedného podniku odlišuje od situácie iného podniku, pričom z tohto dôvodu podlieha inej daňovej regulácii, patrí do diskrečnej právomoci vnútroštátneho zákonodarcu. Pravidlá v oblasti štátnej pomoci obmedzujú túto voľnú úvahu, pričom k ich pôsobeniu dochádza, ak situácie, ktoré sa vyznačujú rovnorodosťou, podliehajú reguláciám, ktorých uplatňovanie vedie k diskriminácii pri užívaní daňovej výhody. Prijatie rozlíšenia medzi podnikmi, vyplývajúce z uplatňovania skúmaného opatrenia, ako východisko v rámci analýzy selektívnosti za daných okolností umožňuje dospieť pri určovaní referenčného systému ku konkrétnemu výsledku.

48. Z preskúmania tohto opatrenia a účinkov jeho uplatnenia možno fakticky zistiť tak skupiny podnikov, medzi ktorými dochádza k rozlišovaniu, ako aj faktor, v súvislosti s ktorým sa uskutočňuje toto rozlišovanie. Toto preskúmanie inými slovami umožní určiť „medzi kým“ sa rozdielne zaobchádza a „pozorovať čomu zodpovedá“. Takéto rozdielne zaobchádzanie sa môže konkrétne objaviť v osobitnom právnom inštitúte alebo osobitnom daňovom režime, prípadne v komplexnom daňovom systéme členského štátu.

[72] Som si dobre vedomý náročnosti tejto úlohy a presvedčivosti argumentov tých, ktorí sa domnievajú, že referenčný systém nie je (a nemôže byť) ničím iným ako výsledkom subjektívnej voľby. Vzhľadom na ústredný charakter, ktorý tento pojem získal pri analýze selektívnosti daňových opatrení, sa však domnievam, že je užitočnejšie pokúsiť sa nájsť spôsob, ako s týmto pojmom „žiť“, než vytrvalo zdôrazňovať objektívne ťažkosti jeho praktického uplatnenia.

[73] Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 106).

[74] V tomto zmysle pozri Ismer, R. a Piotrowski, S.: *Selectivity in Corporate Tax Matters After World Duty Free: A Tale of Two Consistencies Revisited*, Intertax, 2018, s. 156, s. 158.

49. V tomto kontexte identifikácia referenčného rámca bude vo všeobecnosti jednoduchšia, ak sa rozlíšenie medzi podnikmi vykoná v rámci *ad hoc* zdanenia – napríklad novozriadená environmentálna daň – tak, ako vo veciach, ktoré viedli k vyhláseniu rozsudkov z 26. apríla 2018, ANGED [75] (ďalej len „rozsudok ANGED“) a z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia [76] (ďalej len „rozsudok British Aggregates“). V takýchto prípadoch totiž k uvedenému rozlíšeniu, ktoré je vlastné príslušnému zdaneniu alebo sa týka jeho spôsobu uplatňovania, dochádza v súvislosti s konkrétnym a odlišným súborom právnych predpisov pozostávajúcim z predmetného daňového systému. Tento súbor predpisov predstavuje referenčný systém na hodnotenie selektívnosti dotknutého opatrenia. Zložitejším je naopak prípad, keď je skúmané opatrenie súčasťou jedného alebo viacerých podsystémov v rámci už existujúceho všeobecného daňového systému, tak ako v prípadoch, ktoré viedli k vyhláseniu rozsudkov Andres a A-Brauerei, alebo keď existuje ako samostatné pravidlo. V takýchto prípadoch je potrebné vrátiť sa k súboru predpisov, ktoré upravujú predmetný prípad, s tým, že sa zabezpečí súdržnosť a súčasná úplnosť tohto súboru predpisov, a to počnúc skúmaným opatrením a vzhľadom na rozlíšenie relevantné na účely preskúmania selektívnosti. Predmetný súbor môže zodpovedať všeobecnému daňovému systému posudzovanému z hľadiska jeho komplexnosti, jednému z jeho podsystémov alebo sa môže identifikovať ako dané opatrenie, pokiaľ sa ukazuje ako samostatné pravidlo s právnou logickou štruktúrou a mimo neho nie je možné identifikovať koherentný súbor predpisov. Potom sa takéto opatrenie ukazuje ako neoddeliteľné od komplexného daňového systému daného členského štátu a na tento systém je potrebné hľadieť ako na referenčný.

50. Na záver sa na rozdiel od dotknutého členského štátu domnievam, že referenčný systém treba určiť s ohľadom na obsah, štruktúru, systematické členenie a vzájomné vzťahy medzi skúmanými predpismi, a nie so zreteľom na ciele sledované vnútroštátnym zákonodarcom. Dôvodom uvedeného je jednak skutočnosť, že z metodického hľadiska sa takéto ciele identifikujú v samostatnej fáze, ktorá nasleduje po fáze určenia referenčného systému, jednak potreba umožniť, ako sa naznačilo vyššie, aby toto určenie bolo čo najobjektívnejšie. [77]

51. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti pristúpim k preskúmaniu námietok, ktoré odvolatelia vzniesli v rámci predmetných častí svojich jediných odvolacích dôvodov.

2) O prvej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu WDHG a o prvej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva

52. WDFG prostredníctvom prvej námietky prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu a Španielske kráľovstvo prostredníctvom prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu uvádzajú, že Všeobecný súd nahradil dôvody sporného rozhodnutia, pričom použil iný referenčný rámec než systém, ktorý zvolila Komisia. Kým Komisia uviedla ako referenčný systém pravidlá týkajúce sa zdaňovania finančného goodwillu, Všeobecný súd zaradil na základe vecne odlišnej analýzy, než akú vykonala Komisia, do uvedeného systému aj zdaňovanie iného ako finančného goodwillu. [78]

75 (C-236/16, EU:C:2018:291).

76 (C-487/06 P, EU:C:2008:757).

77 Ako preukazujú návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, body 149 až 159), zohľadnenie cieľov zákonodarcu okrem toho, že celý postup sa výrazne komplikuje, zavádza (ďalší) prvok subjektívnosti týkajúci sa určenia referenčného systému. Ďalej poznamenávam, že v časti odôvodnenia rozsudku Súdneho dvora týkajúceho sa určenia referenčného systému sa vôbec neodkazuje na intenzívnu diskusiu o cieľoch príslušných pravidiel, ktorú vo svojich návrhoch uvádza generálny advokát Saugmandsgaard Øe.

78 WDFG odkazuje najmä na body 92 a 140 napadnutého rozsudku.

53. V tejto súvislosti pripomínam, že Súdny dvor a Všeobecný súd sú v rámci preskúmavania zákonnosti podľa článku 263 ZFEÚ oprávnené rozhodovať o žalobách podaných z dôvodu nedostatku právomoci, porušenia podstatných procesných predpisov, porušenia Zmluvy o FEÚ alebo akéhokoľvek právneho pravidla týkajúceho sa jej uplatňovania alebo zneužitia právomoci. V článku 264 ZFEÚ sa stanovuje, že ak je žaloba opodstatnená, napadnutý akt sa vyhlási za neplatný. Súdny dvor a Všeobecný súd teda nemôžu nahradiť odôvodnenie autora napadnutého aktu svojím vlastným odôvodnením.[79] V rozsudku z 27. januára 2000, DIR International Film a i./Komisia[80], Súdny dvor v každom prípade spresnil, že „v rámci žaloby o neplatnosť môže Všeobecný súd považovať za potrebné vykladať odôvodnenie napadnutého aktu iným spôsobom ako jeho autor, alebo dokonca v niektorých prípadoch zamietnuť formálne odôvodnenie tohto autora“, hoci uvedený postup je vylúčený, „ak ho neodôvodňuje nijaká závažná skutočnosť“[81].

54. Námietka odvolateľov, podľa ktorej si Všeobecný súd osvojil ako základ svojej analýzy iný referenčný systém, než aký zvolila Komisia v spornom rozhodnutí, sa na prvý pohľad nejaví ako úplne neopodstatnená. Ako totiž správne poznamenali WDFG a Španielske kráľovstvo, v odôvodnení 96 sporného rozhodnutia Komisia uviedla, že „primeraným referenčným rámcom pre posudzovanie predmetného opatrenia“ sú „pravidlá *zdaňovania finančného goodwillu*“[82] zakotvené vo všeobecnom španielskom systéme dane z príjmov právnických osôb. V bodoch 70, 92 a 140 napadnutého rozsudku Všeobecný súd naopak uvádza, že Komisia použila ako referenčný rámec svojej analýzy selektívnosti *zdaňovanie goodwillu*, pričom v bode 92 spresnil, že Komisia „tento rámec neobmedzila len na zdaňovanie finančného goodwillu“.

55. Na základe dôkladnejšej analýzy sa však domnievam, že Všeobecný súd sa nijakým spôsobom nedopustil skreslenia sporného rozhodnutia ani nenahradil odôvodnenie tohto rozhodnutia. Predmetná námietka sa zameriava na rozdiel v terminológii medzi sporným rozhodnutím a napadnutým rozsudkom, ktorý, na rozdiel od tvrdení odvolateľov a naopak v súlade s tým, ako správne zdôraznila Komisia, neznamená, že došlo k určeniu dvoch vecne odlišných referenčných rámcov.

56. Na uvedomenie si podstatnej zhody medzi výsledkami analýzy Komisie a spôsobom, akým tieto výsledky vykladal Všeobecný súd, je potrebné odkázať na odôvodnenie 89 sporného rozhodnutia, ktoré prebral Všeobecný súd do bodu 70 napadnutého rozsudku. V tejto časti Komisia predznamenáva konečné stanovisko, ku ktorému dospeje na záver svojej analýzy selektívnosti a odpovedá na tvrdenia španielskej vlády, podľa ktorých sa mal referenčný systém obmedziť na zdaňovanie goodwillu vyplývajúceho z nadobudnutia obchodného podielu so sídlom mimo Španielska. Komisia jednoznačne uvádza, že dotknuté opatrenie treba podľa jej názoru „posudzovať z hľadiska všeobecných ustanovení systému dane z príjmov právnických osôb, ktoré sa vzťahujú na situácie, v ktorých výskyt goodwillu vedie k daňovej výhode“, pričom spresňuje, že jej stanovisko možno vysvetliť záverom, že „situácie, v ktorých možno odpisovať finančný goodwill, nezahŕňajú celú kategóriu daňovníkov, ktorí sa nachádzajú v podobnej faktickej a právnej situácii“.

[79] Pozri rozsudky z 27. januára 2000, DIR International Film a i./Komisia (C-164/98 P, EU:C:2000:48, bod 38), a z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 141) a z 24. januára 2013, Frucona Košice/Komisia C-73/11 P, EU:C:2013:32, bod 89).

[80] (C-164/98 P, EU:C:2000:48).

[81] Bod 42.

[82] Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

57. Úvaha Komisie je podľa môjho názoru jednoduchá. Východiskom je konštatovanie, že sporné pravidlo stanovuje odpisovanie goodwillu vyplývajúceho z nadobudnutia obchodného podielu iba v prípade, ak ide o podiel v spoločnosti, ktorá nemá sídlo v Španielsku. Na základe tohto zistenia si Komisia položila otázku, či dotknuté opatrenie môže byť selektívne, vzhľadom na to, že zavádza diskrimináciu podnikov, ktoré uskutočňujú obdobné akvizície, ale v spoločnostiach so sídlom v Španielsku. Referenčný systém na účely posúdenia selektívnosti preto musí zahŕňať pravidlá vzťahujúce sa na zdaňovanie goodwillu vyplývajúceho z takýchto akvizícií. Ako teda vyplýva z vyššie uvedeného odôvodnenia 89, Komisia vychádza z predpokladu, že podľa zásad španielskeho účtovného a daňového systému sa na finančný goodwill vyplývajúci z akvizície obchodných podielov v spoločnostiach so sídlom v Španielsku uplatňujú podobné pravidlá, aké sa vzťahujú na goodwill vo všeobecnosti,[83] na základe ktorých sa má goodwill účtovať ako samostatný nehmotný majetok hneď, ako nadobúdajúci podnik prevezme kontrolu nad cieľovým podnikom,[84] pričom ho možno odpisovať jedine v nadväznosti na podnikovú kombináciu.[85] Záver v tomto zmysle výslovne potvrdzuje odôvodnenie 99 sporného rozhodnutia, v ktorom Komisia uvádza, že na španielske daňové účely možno goodwill, chápaný všeobecne, a teda nie iba ako finančný goodwill, „účtovať samostatne len v nadväznosti na podnikovú kombináciu“, pričom hneď spresňuje, že „ak sa nadobudnutie podnikateľskej jednotky podniku uskutoční formou nadobudnutia jeho akcií… goodwill môže vzniknúť, len ak sa nadobúdajúci podnik následne zlúči s nadobudnutým podnikom, nad ktorým bude mať potom kontrolu“. V odôvodnení 100 sporného rozhodnutia Komisia ešte jednoznačnejšie konštatuje, že „umožnenie, aby sa finančný goodwill, ktorý predstavuje goodwill, ktorý by sa zaúčtoval, ak by sa podniky zlúčili, vykazoval samostatne, aj keby nenastala podniková kombinácia, predstavuje odchýlku od referenčného systému“, pričom ihneď spresňuje, že „dôvodom tejto odchýlky nie je dĺžka obdobia, počas ktorého sa finančný goodwill odpisuje, v porovnaní s obdobím, ktoré sa vzťahuje na tradičný goodwill, ale [odchýlka vyplýva z] rozdielneho zaobchádzania pri vnútroštátnych a cezhraničných transakciách“.

58. V rámci logiky sporného rozhodnutia preto platí, že ak v bodoch 92 až 96 tohto rozhodnutia Komisia označuje ako referenčný rámec „pravidlá týkajúce sa zdaňovania finančného goodwillu“, okrem pravidiel, ktoré sa konkrétne uplatňujú na odpisovanie goodwillu v prípade nadobudnutia obchodného podielu, tým odkazuje na „všeobecné pravidlá španielskeho systému dane z príjmov právnických osôb“, ktorými sa riadi odpisovanie goodwillu vo všeobecnosti, keďže poskytujú relevantný rámec na hodnotenie týchto pravidiel.

59. Bez ohľadu na rozdiel v terminológii použitej v spornom rozhodnutí a v napadnutom rozsudku, a ak sa aj pripustí, že odôvodnenie napadnutého rozsudku mohlo byť v danej súvislosti jednoznačnejšie, z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že referenčný systém zvolený Všeobecným súdom sa nelíši od referenčného rámca uvedeného Komisiou. Všeobecný súd preto nenahradil odôvodnenie sporného rozhodnutia svojím vlastným odôvodnením ani neskreslil jeho obsah, ani neposkytol jeho nesprávny výklad. Výklad prijatý v bodoch 70, 92 a 140 napadnutého rozsudku je opodstatnený vzhľadom na podstatné náležitosti sporného rozhodnutia.

60. Na základe vyššie uvedených dôvodov sa domnievam, že prvú námietku prvej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a prvú časť jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva treba zamietnuť ako nedôvodné.

83 V tejto súvislosti poznamenávam, že v odôvodnení 22 sporného rozhodnutia sa Komisia zaoberá článkom 89 ods. 3 TRLIS, ktorý upravuje odpisovanie finančného goodwillu vyplývajúceho z nadobudnutia akcií spoločností so sídlom v Španielsku v prípade kombinácie podnikov, a to na základe článku 11 ods. 4 TRLIS, v ktorom sú upravené podmienky pre odpisovanie goodwillu vyplývajúceho z nadobudnutia na účely stanovenia základu dane z príjmov právnických osôb.

84 Pozri odôvodnenie 18 sporného rozhodnutia.

85 Pozri odôvodnenie 19 sporného rozhodnutia.

3) O druhej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a o druhej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva

61. WDFG prostredníctvom druhej námietky prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu a Španielske kráľovstvo prostredníctvom druhej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu vznášajú dve rôzne výhrady.

62. Prvou výhradou, ktorú WDFG vnáša ako hlavnú, odvolatelia namietajú, že Všeobecný súd nahradil odôvodnenie sporného rozhodnutia svojím vlastným odôvodnením, keď vylúčil, že dotknuté opatrenie mohlo samo osebe predstavovať referenčný systém. Odvolatelia v podstate uvádzajú, že Komisia odmietla možnosť samostatného referenčného systému spočívajúceho v spornom opatrení, pričom vychádzala jedine z údajnej neexistencie právnych prekážok pre cezhraničné fúzie, kým Všeobecný súd založil svoje tvrdenia v bodoch 127 až 140 napadnutého rozsudku na úplne inej argumentácii.

63. V tejto súvislosti poznamenávam, tak ako Všeobecný súd v bode 70 napadnutého rozsudku, že Komisia v odôvodnení 89 sporného rozhodnutia usúdila, že referenčný rámec sa nemohol obmedzovať na zdaňovanie finančného goodwillu zavedené sporným opatrením, pretože toto opatrenie predstavovalo výhodu len pre podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch, a že na účely preskúmania existencie diskriminácie podnikov, ktoré realizovali rovnaké akvizície, ale v spoločnostiach rezidentoch, bolo potrebné zohľadniť „všeobecné ustanovenia systému dane z príjmov právnických osôb, ktoré sa vzťahujú na situácie, v ktorých výskyt goodwillu [viedol] k daňovej výhode…“. V odôvodneniach 92 až 96 sporného rozhodnutia, ktoré sú základom námietky odvolateľov vo veci údajného nahradenia odôvodnenia, sa Komisia obmedzila na reakciu na pripomienky predložené španielskymi orgánmi, ktoré spochybnili referenčný systém predbežne určený v rozhodnutí o začatí konania, pričom okrem iného uviedli, že vzhľadom na to, že podniky nadobúdajúce podiely v zahraničných spoločnostiach sa nachádzajú v inej faktickej a právnej situácii ako podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach rezidentoch, dotknuté opatrenie sa malo považovať za samostatný referenčný rámec. Na základe konštatovania, že skutkový základ, z ktorého toto tvrdenie vychádzalo, nebol dostatočne opodstatnený, Komisia potvrdila referenčný systém tak, ako sa vymedzil v rozhodnutí o začatí konania.

64. Pokiaľ ide o odôvodnenie 117 sporného rozhodnutia, na ktoré tiež odkazuje WDFG, poznamenávam, že ide o súčasť analýzy selektívnosti, ktorú Komisia vypracovala „ako doplnok“ k analýze uvedenej v odôvodneniach 92 až 114 a ktorú zaradila pod názov „analýza predmetného opatrenia v rámci referenčného systému, ktorým je zdaňovanie goodwillu v transakciách s tretími krajinami“ [86]. Napriek tomuto systematickému umiestneniu zo znenia uvedeného odôvodnenia 117 vyplýva, že zistenia, ktoré sa v ňom uvádzajú, sa javia skôr ako posúdenie porovnateľnosti situácií podnikov, ktoré využívajú výhodu stanovenú dotknutým opatrením, a podnikov, ktoré sú z tohto zvýhodnenia vylúčené, ktoré sa týka, ako sa už uviedlo, druhej fázy analýzy selektívnosti, alebo preskúmania oprávnenosti „rozdielneho zdaňovania transakcií nadobudnutia podielov v španielskych podnikoch… [a] transakcií týkajúcich sa tretích krajín“, ktoré sa naopak týka tretej fázy. Rovnaké tvrdenie možno podľa môjho názoru uplatniť na odôvodnenia 114 a 115 rozhodnutia z 12. januára 2011, na ktoré odkazuje Španielske kráľovstvo, čo je napokon zrejmé z odôvodnenia 113, ktoré im predchádza a v ktorom Komisia uvádza, že „preskúmala právne predpisy rôznych nečlenských krajín EÚ s cieľom preveriť tvrdenia španielskych orgánov o existencii výslovných právnych prekážok pre cezhraničné kombinácie. *Toto preskúmanie však*

[86] Pozri odôvodnenie 89 a bod A.2 sporného rozhodnutia.

nepredstavuje uznanie skutočnosti, že by takéto prekážky mohli dokazovať odôvodnenosť rozdielneho referenčného systému v tomto prípade“ [87]. Na rozdiel od tvrdenia španielskej vlády procesný postup, ktorý zvolila Komisia, keď v samostatnom rozhodnutí preskúmala situáciu podnikov investujúcich do spoločností usadených v krajinách mimo Únie, je úplne oprávnený z hľadiska posúdenia porovnateľnosti týchto podnikov s podnikmi investujúcimi do spoločností usadených v Španielsku alebo posúdenia opodstatnenosti rozdielneho zaobchádzania medzi uvedenými dvoma kategóriami podnikov, pričom je v plnom rozsahu zlučiteľný so zachovaním širšieho referenčného rámca, než je referenčný rámec pozostávajúci z dotknutého opatrenia.

65. Z týchto dôvodov, na rozdiel od tvrdení odvolateľov, Komisia nevylúčila, že dotknuté opatrenie by mohlo predstavovať správny referenčný systém, ktorý treba zohľadniť na účely analýzy selektívnosti, z dôvodu neuznania prekážok pre cezhraničné podnikové kombinácie, ale uvedenú skutočnosť vylúčila, pretože konštatovala, že takéto opatrenie sa malo posudzovať s ohľadom na širší súbor právnych predpisov zahŕňajúci jednak pravidlá vzťahujúce sa na odpisovanie finančného goodwillu v prípade nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch, ako aj zásady uplatniteľné na odpisovanie goodwillu vo všeobecnosti, ktorým sa uvedené pravidlá podľa názoru Komisie prispôsobovali, keď stanovili možnosť odpočítania goodwillu iba v prípade, že po akvizícii nasledovala podniková kombinácia. Tento záver podľa môjho názoru potvrdzujú odôvodnenia 17 až 22 rozhodnutia o začatí konania, na ktoré sa Komisia viackrát odvoláva, keď v bodoch 92 až 96 sporného rozhodnutia odmieta tvrdenia španielskej vlády.

66. Na základe vyššie uvedených úvah sa domnievam, že prvú námietku založenú na údajnom nahradení odôvodnenia, ktorého sa mal dopustiť Všeobecný súd v bodoch 127 až 140 napadnutého rozsudku, treba zamietnuť ako nedôvodnú.

67. Druhou námietkou, ktorú WDFG vznáša subsidiárne, odvolatelia poukazujú na to, že „náhradné“ odôvodnenie, ktoré vypracoval Všeobecný súd s cieľom vylúčiť možnosť, že dotknuté opatrenie predstavuje samo osebe referenčný systém, je výsledkom nesprávneho právneho posúdenia. Na jednej strane odvolatelia poznamenávajú, že cieľom dotknutého opatrenia je zabezpečiť daňovú neutralitu, pokiaľ ide o nadobúdanie podielov v Španielsku a v zahraničí, pričom jeho účel preto nemožno obmedziť na nápravu konkrétneho problému, ako naopak uviedol Všeobecný súd v bode 139 napadnutého rozsudku. Na druhej strane odvolatelia uvádzajú, že odôvodnenie Všeobecného súdu vedie k odlišnému posúdeniu selektívnosti v závislosti od toho, či sa vnútroštátny zákonodarca rozhodol zaviesť samostatnú daň, alebo zmeniť všeobecnú daň, čiže v závislosti od použitej legislatívnej techniky.

68. Z bodu 94 napadnutého rozsudku je zrejmé, že Všeobecný súd zamýšľal odôvodnením v bodoch 95 až 141 tohto rozsudku reagovať na tvrdenie WDFG, podľa ktorého mala Komisia z dôvodu prekážok pre cezhraničné kombinácie označiť ako referenčný systém dotknuté opatrenie.

69. Uvedené odôvodnenie možno rozdeliť do troch častí.

70. Prvá časť, ktorá zahŕňa body 95 až 108, sa všeobecne zaoberá otázkou metodiky uplatniteľnej na určovanie referenčného systému v rámci prvej fázy skúmania selektívnosti. V bode 98 Všeobecný súd uvádza, že vecné vymedzenie referenčného systému sa v zásade vykoná v súvislosti s analyzovaným opatrením, pričom v bode 102, ktorému predchádza analýza

[87] Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

rozsudkov z 8. septembra 2011, Paint Graphos[88] (ďalej len „rozsudok Paint Graphos“) a z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko[89] (ďalej len „rozsudok Komisia/Holandsko“), Všeobecný súd konštatuje, že „okrem existencie súvislosti medzi cieľom dotknutého opatrenia a cieľom obvyklého režimu preskúmanie porovnateľnosti situácií, na ktoré sa uplatňuje toto opatrenie, a situácií, ktoré patria pod tento režim, umožňuje tiež vymedziť vecnú pôsobnosť uvedeného režimu“. Ďalej v bodoch 103 a 104 Všeobecný súd uvádza, že vzhľadom na to, že práve porovnateľnosť týchto situácií tiež umožňuje dospieť k záveru o existencii výnimky, keď sa so situáciami, na ktoré sa uplatňuje dotknuté opatrenie, zaobchádza iným spôsobom ako so situáciami, na ktoré sa uplatňuje obvyklý režim, „spoločná úvaha týkajúca sa prvých dvoch fáz metódy [na analýzu selektívnosti] môže v niektorých prípadoch viesť súčasne k stanoveniu obvyklého režimu a existencie výnimky“.

71. V druhej často tohto odôvodnenia, zahŕňajúcej body 109 až 125 napadnutého rozsudku, Všeobecný súd v súlade s metodikou uvedenou v bodoch 95 až 108 tohto rozsudku preskúmal, či sa podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach rezidentoch a podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch nachádzajú, so zreteľom na cieľ obvyklého systému určeného Komisiou, v podobnej faktickej a právnej situácii. Toto preskúmanie porovnateľnosti, ktoré sa zvyčajne vykonáva v rámci druhej fázy analýzy selektívnosti, sa preto presúva do prvej fázy, pričom v závislosti od jeho výsledku Všeobecný súd odvodzuje správne vymedzenie referenčného systému (bod 109 napadnutého rozsudku). Po vykonaní tohto preskúmania Všeobecný súd dospel k záveru, že „vzhľadom na cieľ sledovaný zdaňovaním goodwillu [sa] podniky nadobúdajúce podiely v spoločnostiach nerezidentoch nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii ako podniky, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach rezidentoch“ (bod 122 napadnutého rozsudku), a Komisia oprávnene uznala „ako obvyklý režim zdaňovanie goodwillu a nie zdaňovanie finančného goodwillu zavedené sporným opatrením“ (bod 123 napadnutého rozsudku). Po tom, čo Všeobecný súd poznamenal, že „sporné opatrenie tým, že umožňuje odpisovanie goodwillu v prípade nadobudnutí podielov v spoločnostiach nerezidentoch bez toho, aby došlo k podnikovej kombinácii, uplatňuje na tieto transakcie rozdielne zaobchádzanie, než sa uplatňuje v prípade nadobudnutí podielov v spoločnostiach rezidentoch, hoci tieto dva druhy transakcií sa vzhľadom na cieľ sledovaný obvyklým režimom nachádzajú v porovnateľných právnych a faktických situáciách“ (bod 124 napadnutého rozsudku), uzatvára túto časť odôvodnenia tým, že odmieta tvrdenia spoločnosti WDFG, a to nielen preto, že sú zamerané na spochybnenie vymedzenia referenčného systému v rámci prvej fázy analýzy selektívnosti, ale aj z dôvodu, že sa týkajú zistenia, že dotknuté opatrenie má povahu odchýlky, ktoré patrí do rámca druhej fázy, čím potvrdzuje „existenciu väzby medzi týmito dvoma fázami, ba niekedy, ako v prejednávanej veci, spoločného odôvodnenia“ (bod 125 napadnutého rozsudku).

72. Napokon v tretej časti predmetného odôvodnenia, zahŕňajúcej body 126 až 141, sa Všeobecný súd zaoberá otázkou, či „napriek existencii daňového systému v spojitosti so sporným opatrením a vzhľadom na cieľ [ktorého] sa transakcie, na ktoré sa toto opatrenie neuplatňuje, nachádzajú v porovnateľnej situácii s transakciami, na ktoré sa uplatňuje… treba ešte preskúmať, či by sporné opatrenie mohlo vzhľadom na svoje vlastné charakteristické vlastnosti a teda nezávisle od akejkoľvek porovnávacej analýzy, predstavovať samo osebe autonómny referenčný rámec“.

73. Odvolatelia nevznášajú námietky voči metodike, ktorú Všeobecný súd uviedol v bodoch 95 až 108 napadnutého rozsudku. V tejto súvislosti preto iba poznamenám, že zlúčenie prvej a druhej fázy vyplývajúce z uvedených bodov nie je podľa môjho názoru v súlade ani s rozsudkami Paint

88 (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550).

89 (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

Graphos [90] a Komisia/Holandsko [91], z ktorých Všeobecný súd vychádzal, ani s neskoršou judikatúrou Súdneho dvora, ktorá tieto dve fázy jasne odlišuje a podľa ktorej vymedzenie referenčného systému predchádza identifikácii cieľa tohto systému, pričom identifikácia cieľa predchádza určenie podnikov nachádzajúcich sa v porovnateľnej situácii s podnikmi, ktoré majú prospech z dotknutého opatrenia. Toto zlúčenie, ktoré je pravdepodobne dôsledkom štruktúry sporného rozhodnutia a tvrdení WDFG, podľa môjho názoru ďalej komplikuje už aj tak zložitý rámec vyplývajúci z judikatúry vo veci analýzy selektívnosti daňových opatrení. Ako už bolo uvedené v bode 51 vyššie [92], hoci je dôležité, aby sa referenčný systém určil v súvislosti s dotknutým opatrením a s rozlíšeniami, ktoré zavádza, takéto určenie treba vykonať čo najobjektívnejším spôsobom, čiže už v tejto fáze, bez zohľadnenia údajného cieľa predmetného systému alebo skutočnej porovnateľnosti medzi situáciou podnikov, na ktoré sa dotknuté opatrenie vzťahuje, a situáciou podnikov, ktoré sú z daného opatrenia naopak vylúčené.

74. Tvrdenia odvolateľov uvedené v rámci skúmaných námietok s cieľom spochybniť druhú časť odôvodnenia Všeobecného súdu, čiže body 109 až 125 napadnutého rozsudku, budú predmetom výkladu v rámci častí príslušných jediných odvolacích dôvodov, osobitne zameraných na kritiku vymedzenia cieľa referenčného systému.

75. Pokiaľ ide o tvrdenia týkajúce sa tretej časti predmetného odôvodnenia, čiže bodov 126 až 141 napadnutého rozsudku, domnievam sa, že ich treba odmietnuť.

76. Predovšetkým, na rozdiel od odvolateľov zastávam názor, že analýza, ktorá viedla Všeobecný súd k záveru, že dotknuté opatrenie nemohlo „vzhľadom na svoje vlastné charakteristické vlastnosti“ [93] predstavovať samostatný referenčný rámec, sa nezakladá na legislatívnej technike zvolenej španielskym zákonodarcom, ktorý na účely zavedenia sporného systému neprijal osobitný daňový zákon, ale iba zmenil zákon o dani z príjmov právnických osôb.

77. Všeobecný súd totiž práve na základe predmetu a účinkov sporného opatrenia, a nie na základe čisto formálnych úvah na jednej strane konštatoval, že sporné opatrenie predstavuje „len jeden spôsob uplatnenia širšej dane“ [94] a nevytvára „jasne vymedzený daňový režim, ktorý sleduje špecifické ciele a… odlišuje [sa] od akéhokoľvek iného daňového režimu“ [95], pričom na druhej strane poznamenal, že dotknuté opatrenie predstavuje „výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktor[ého] iba podnikové kombinácie môžu viesť k odpisovaniu goodwillu“.

[90] V bode 49 tohto rozsudku, v ktorom sa prvýkrát formulovala trojfázová analytická metóda, Súdny dvor poskytol vysvetlenie, ktoré sa následne trvalo uplatňovalo v neskoršej judikatúre, t. j., že najskôr treba identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém a až následne sa zisťuje prípadná odchylná povaha predmetného opatrenia vo vzťahu k danému systému, a to overením, či predmetné opatrenie zavádza rozdiely medzi spoločnosťami, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. V nasledujúcich bodoch 50 až 62 tohto rozsudku sa Súdny dvor dôsledne pridržiaval tejto metódy, pričom najskôr identifikoval referenčný právny režim v oblasti dane z príjmov právnických osôb (bod 50), a následne konštatoval odchylný charakter oslobodenia od tejto dane stanoveného v prospech družstiev (body 51 a 52) a skúmal, či možno situáciu týchto subjektov považovať za porovnateľnú so situáciou obchodných spoločností (body 54 až 62). Na záver Súdny dvor v bode 64 odkázal aj na predmet tretej fázy skúmania selektívnosti.

[91] V rozsudku Komisia/Holandsko Súdny dvor uplatňuje, hoci s nižšou mierou schematickej presnosti, analytickú metódu podobnú metóde uplatnenej v rozsudku Paint Graphos, pričom najskôr identifikoval referenčný systém vo vnútroštátnej právnej úprave vzťahujúcej sa na povinnosti spoločností, ktoré pri svojej činnosti produkujú emisie NOx, pokiaľ ide o obmedzenie alebo zníženie týchto emisií (bod 64), a následne konštatoval, že s ohľadom na ciele týchto právnych predpisov v oblasti riadenia znečisťovania ovzdušia sa podniky využívajúce predmetné opatrenie a podniky vylúčené z uplatňovania tohto opatrenia, ktoré však podliehali podobným povinnostiam znižovania emisií NOx, nachádzali v porovnateľnej situácii. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Komisia/Holandsko (C-279/08 P, EU:C:2010:799, body 43 a 44).

[92] Pozri bod 50 vyššie.

[93] Pozri bod 126.

[94] Pozri bod 134 napadnutého rozsudku.

[95] Pozri bod 127 napadnutého rozsudku.

78. V tejto súvislosti pripomínam, že hoci je určite pravda, že Súdny dvor, tak, ako poznamenávajú odvolatelia, uviedol, že použitie určitej legislatívnej techniky „nemôže stačiť ani na stanovenie príslušného referenčného rámca na účely posúdenia podmienky týkajúcej sa selektivity, pretože v opačnom prípade by sa rozhodujúcim spôsobom uprednostnila forma štátnych zásahov pred ich účinkami“ [96], v bode 77 rozsudku WDFG rovnako uviedol, že okolnosť, že daňové opatrenie predstavuje odchýlku od všeobecného daňového systému je relevantná na účely analýzy selektívnosti dotknutého opatrenia, ak z toho vyplýva, že sa rozlišujú dve kategórie hospodárskych subjektov, ktoré sú predmetom odlišného zaobchádzania a uvedené dve kategórie sú z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným systémom v porovnateľnej situácii [97]. Všeobecnému súdu preto nemožno vytýkať, že vychádzal z úvah týkajúcich sa jedine legislatívnej techniky, ak uznal význam skutočnosti, že dotknuté opatrenie predstavovalo svojou povahou odchýlku. Okrem toho podotýkam, že v rozsudku Andres Súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok Všeobecného súdu, ktorý bol predmetom danej veci, a to práve z dôvodu, že neuznal, že referenčný systém vymedzený Komisiou predstavoval výnimku zo všeobecného pravidla.

79. Posledná veta bodu 137 napadnutého rozsudku, podľa ktorej dotknuté opatrenie „nepredstavuje reformu dane z príjmov právnických osôb vo vzťahu k uvedenému režimu“, je ďalším potvrdením skutočnosti, že prístup Všeobecného súdu nebol iba formalistický, s tým, že Všeobecný súd implicitne pripúšťa, že napriek legislatívnej technike, ktorú zvolil španielsky zákonodarca, toto opatrenie mohlo predstavovať samostatný systém, ak by spĺňalo hmotnoprávne požiadavky potrebné na tieto účely. Na rozdiel od tvrdenia WDFG neexistuje skutočnosť, na základe ktorej by bolo možné predpokladať, že logika, ktorou sa riadil Všeobecný súd, by ho viedla k odlišnej analýze selektívnosti, pokiaľ by španielsky zákonodarca prijal namiesto úpravy dane z príjmov právnických osôb samostatné a nezávislé zdanenie nadobudnutia podielov v domácich a zahraničných spoločnostiach. Všeobecný súd naopak podľa všetkého usúdil, v súlade s tým, čo som uviedol vyššie, že identifikácia referenčného systému má zahŕňať rekonštrukciu daňových povinností zaťažujúcich podniky, na ktoré sa vzťahuje dotknuté opatrenie, a daňových povinností podnikov, ktoré sa v dôsledku uplatňovania dotknutého opatrenia považujú za diskriminované, či už sú súčasťou rovnakého všeobecného systému, alebo sa na ne vzťahujú osobitné daňové zákony.

80. V druhom rade, pokiaľ ide o skutočnosť, že odvolatelia spochybňujú odkaz na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Warner vo veci Taliansko/Komisia [98] (ďalej len „návrhy generálneho advokáta Warnera“), uvedený v bodoch 129 a 130 napadnutého rozsudku, predovšetkým poznamenávam, že námietky odvolateľov sa nezameriavajú na kritiku samotného tvrdenia, ktoré Všeobecný súd odvodil z uvedených záverov a podľa ktorého daňové opatrenie nemôže predstavovať samostatný referenčný systém, „pokiaľ je jeho cieľom vyriešiť konkrétny problém“ [99], ale ide o výhrady voči záveru – ku ktorému Všeobecný súd dospel v bode 138 napadnutého rozsudku – podľa ktorého odstránenie účinkov prekážok pre cezhraničné kombinácie na zdaňovanie goodwillu predstavuje „konkrétny problém“, ako aj voči prirovnaniu situácie, ktorá je predmetom prejednávaných vecí, k situácii, ktorej sa týkali vyššie uvedené návrhy.

[96] Pozri rozsudok Andres, bod 92.

[97] Pozri tiež bod 93 rozsudku Andres.

[98] (173/73, neuverejnené, EU:C:1974:52, s. 728).

[99] Okrem toho poznamenávam, že vyššie uvedené návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Warner, obsahujú podrobnejšie posúdenie opatrenia predmetného vo veci 173/73, spočívajúceho v dočasnom oslobodení od určitých príspevkov na sociálne zabezpečenie v prospech textilného odvetvia a zameraného na vyváženie nevýhody, ku ktorej viedol predchádzajúci systém v odvetviach s vysokým percentuálnym zastúpením ženskej práce. Generálny advokát Warner vylúčil, že takéto opatrenie zavádza autonómny daňový režim nielen preto, že jeho cieľom bolo vyriešiť situáciu konkrétneho priemyselného odvetvia, ale aj vzhľadom na jeho časovo obmedzený charakter, skutočnosť, že bolo neoddeliteľnou súčasťou zákona zameraného na „reštrukturalizáciu, reorganizáciu a konverziu“ predmetného priemyselného odvetvia, ako aj na zistenie, že sa nezakladalo na všeobecných kritériách, ktoré by zohľadňovali percentuálne zastúpenie ženskej práce v rôznych priemyselných odvetviach.

81. Ďalej poznamenávam, na rozdiel od názoru odvolateľov, že Všeobecný súd vylúčil, že dotknuté opatrenie môže predstavovať samostatný referenčný systém, z iného dôvodu než preto, že prihliadol na „konkrétny“ charakter cieľa sledovaného týmto opatrením. Z bodov 135 a 136 napadnutého rozsudku totiž jednoznačne vyplýva, že Všeobecný súd dospel k uvedenému záveru s prihliadnutím na skutočnosť, že toto opatrenie predstavovalo „výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktor[ého] iba podnikové kombinácie môžu viesť k odpisovaniu goodwillu“, a to s cieľom napraviť nepriaznivé účinky vyplývajúce z uplatňovania uvedeného pravidla, spolu so zistením, že dotknuté opatrenie nepostavilo transakciu spočívajúcu v nadobudnutí akcionárskych podielov do pozície nového všeobecného kritéria, podľa ktorého je potrebné usporiadať zdaňovanie goodwillu, ale „vyhrad[ilo] výhodu odpísania goodwillu výlučne nadobudnutiam podielov v spoločnostiach nerezidentoch“ (bod 136 napadnutého rozsudku). Skutočnosť, ktorú Všeobecný súd uznal v konečnom dôsledku za rozhodujúcu, preto nespočíva v „obmedzenom“ charaktere cieľa sledovaného dotknutým opatrením, a to napriek tvrdeniu, ktoré Všeobecný súd uvádza na záver svojej analýzy v bode 139 napadnutého rozsudku, na ktoré sa odvolatelia zameriavajú.

82. Za týchto okolností sa domnievam, že tvrdenia, ktoré odvolatelia uviedli jednak s cieľom spochybniť porovnanie situácie, ktorá je predmetom prejednávaných vecí, so situáciou, ktorej sa týkali návrhy generálneho advokáta Warnera, jednak s cieľom preukázať, že účelom dotknutého opatrenia je ochrana zásady daňovej neutrality, a nie riešenie „konkrétneho problému“, nie sú dostatočné na to, aby vyvrátili odôvodnenie Všeobecného súdu uvedené v bodoch 126 až 141 napadnutého rozsudku.

83. Na základe všetkých vyššie uvedených úvah sa domnievam, že druhú námietku prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti WDFG a druhú časť jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva treba zamietnuť ako nedôvodné.

4) O tretej námietke prvej časti jediného odvolacieho dôvodu spoločnosti WDFG

84. V rámci tretej námietky prvej časti svojho odvolacieho dôvodu WDFG predovšetkým uvádza, že vymedzenie referenčného systému použitého Všeobecným súdom bolo svojvoľné, pričom nie je jasné, na základe akého kritéria došlo k identifikácii koherentného rámca, ktorého má byť dotknuté opatrenie súčasťou.

85. Rovnako ako Komisia sa domnievam, že túto námietku je potrebné zamietnuť a že Všeobecný súd dostatočne odôvodnil úvahu, ktorá ho v tomto prípade viedla k tomu, že referenčný systém identifikoval v pravidlách týkajúcich sa zdaňovania goodwillu na účely stanovenia dane z príjmov právnických osôb, pričom v tomto bode v podstate potvrdil analýzu, ktorá je obsahom sporného rozhodnutia. V tejto súvislosti sa obmedzím na odkaz na body 56 až 58 týchto návrhov.

86. WDFG namieta, že Všeobecný súd nesprávne a bez odôvodnenia rozlíšil v rámci ním vymedzeného referenčného systému to, čo predstavuje pravidlo, a to, čo naopak predstavuje výnimku. Podľa názoru uvedenej odvolateľky Všeobecný súd v bode 135 napadnutého rozsudku nesprávne usúdil, že pravidlom je nemožnosť odpísať goodwill – napriek tomu, že článok 12 ods. 6, ako aj článok 89 ods. 5 TRLIS takéto odpísanie umožňujú – a že dotknuté opatrenie stanovuje výnimku z tohto pravidla. Rovnako ako vo veci, ktorá viedla k vyhláseniu rozsudku Andres, Všeobecný súd podľa WDFG zamenil pravidlo a výnimku.

87. Aj túto námietku treba podľa môjho názoru zamietnuť. Ako už bolo totiž uvedené vyššie, Všeobecný súd v bode 135 napadnutého rozsudku potvrdil analýzu uvedenú v spornom rozhodnutí, na základe ktorej sa podľa španielskeho práva umožňuje odpísať goodwill spravidla iba v dôsledku kombinácie podnikov, vrátane prípadu finančného goodwillu vyplývajúceho z nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch podľa článku 89 ods. 3 TRLIS. Na rozdiel od toho, čo podľa všetkého uvádza WDFG, z hľadiska Všeobecného súdu nie je všeobecným pravidlom, od ktorého sa dotknuté opatrenie odchyľuje, nemožnosť odpísať goodwill, ale zásada, podľa ktorej je takýto odpis spravidla možný iba v prípade kombinácie podnikov, t. j. zásada, ktorú Všeobecný súd odvodzuje z ustanovení týkajúcich sa zdanenia goodwillu na účely dane z príjmov právnických osôb, či už ide o ustanovenia vo veci odpisovania goodwillu v prípade podnikovej akvizície, alebo o ustanovenie vo veci odpisovania finančného goodwillu vyplývajúceho z nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch, po ktorom nasleduje fúzia. Za týchto okolností je tvrdenie uvedené španielskou vládou počas konania vo veci formálneho zisťovania – na ktoré WDFG odkazuje vo svojich písomných pripomienkach a podľa ktorého je v španielskom práve pravidlom odpisovanie goodwillu, pričom nemožnosť odpísať finančný goodwill vyplývajúci z nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch, po ktorom nenasledovala fúzia podnikov, je skôr výnimka – irelevantné, pretože nie je spôsobilé poprieť predpoklad, z ktorého vychádza Všeobecný súd, t. j. že v španielskom práve sa odpisovanie goodwillu obvykle podmieňuje realizáciou podnikovej kombinácie.

88. Na základe vyššie uvedených úvah sa domnievam, že aj tretiu námietku prvej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a z tohto dôvodu celú prvú časť uvedeného odvolacieho dôvodu treba zamietnuť ako nedôvodnú.

2. O druhej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a o tretej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva: nesprávne určenie cieľa, na základe ktorého sa uskutočňuje preskúmanie porovnateľnosti

89. Námietky vznesené WDFG a Španielskym kráľovstvom v rámci druhej a tretej časti príslušných jediných odvolacích dôvodov sa týkajú bodov 143 až 164 napadnutého rozsudku, pričom ich cieľom je spochybniť odôvodnenie tohto rozsudku, na základe ktorého Všeobecný súd identifikoval cieľ referenčného systému, a s ohľadom na tento cieľ porovnal situáciu podnikov využívajúcich výhodu stanovenú sporným opatrením a podnikov, ktoré boli z predmetného zvýhodnenia vylúčené.

a) O prípustnosti

90. Komisia namieta celkovú neprípustnosť druhej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a tretej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva. Na podporu svojej námietky uvádza dva dôvody. Prvý dôvod je totožný s dôvodom uvedeným v súvislosti s prvou časťou jediného odvolacieho dôvodu WDFG a prvou a druhou časťou jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva, ktorý už bol predmetom preskúmania v bodoch 31 až 34 týchto návrhov. Na základe úvah uvedených v týchto bodoch, na ktoré odkazujem, sa domnievam, že tento dôvod treba zamietnuť z dôvodu všetkých výhrad, ktoré WDFG a Španielske kráľovstvo vzniesli v rámci skúmaných častí svojich jediných odvolacích dôvodov.

91. V rámci druhého dôvodu Komisia spochybňuje prípustnosť uvedených výhrad, pretože sa týkajú skutkových otázok, medzi ktoré patrí určenie obsahu a rozsahu pôsobnosti vnútroštátneho práva.

92. V tejto súvislosti pripomínam, že hoci je na základe ustálenej judikatúry nepochybné, že posúdenie skutkového stavu a dôkazov nezakladá, s výnimkou prípadu ich skreslenia, právnu otázku, ktorá sama osebe podlieha preskúmaniu Súdnym dvorom v rámci odvolacieho konania, ak Všeobecný súd zistil alebo posúdil skutkový stav, Súdny dvor má podľa článku 256 ZFEÚ právomoc preskúmať právnu kvalifikáciu tohto skutkového stavu a právne následky, ktoré z neho boli vyvodené.[100] Pokiaľ teda ide v rámci odvolania o preskúmanie posúdenia Všeobecného súdu týkajúceho sa vnútroštátneho práva, ktoré v oblasti štátnej pomoci predstavuje posúdenie skutkového stavu, Súdny dvor je príslušný len overiť, či nedošlo ku skresleniu tohto práva.[101] Preskúmanie právnej kvalifikácie tohto vnútroštátneho práva v rámci odvolania zo strany Všeobecného súdu vzhľadom na ustanovenie práva Únie, čo predstavuje právnu otázku, patrí naopak do právomoci Súdneho dvora.[102]

93. Z uvedeného vyplýva, že tvrdenia WDFG a španielskej vlády týkajúce sa *obsahu alebo rozsahu pôsobnosti* ustanovení španielskeho práva, z ktorých Všeobecný súd vychádzal, keď identifikoval cieľ referenčného systému v „súbežnosti medzi daňovým a účtovným výsledkom“, je vzhľadom na nepredloženie konkrétneho a preukázaného tvrdenia o skreslení[103] potrebné vyhlásiť za neprípustné. Naproti tomu tvrdenia, ktoré by mali skôr spochybniť výber cieľa, na základe ktorého sa má posúdiť situácia podnikov využívajúcich výhody vyplývajúce z uplatnenia sporného opatrenia, a podnikov, ktoré sú z takéhoto zvýhodnenia vylúčené, by sa mali vyhlásiť za prípustné. Rovnako ako v prípade vymedzenia pojmu „referenčný systém“ v rámci prvej fázy posúdenia podmienky týkajúcej sa selektívnosti, aj určenie „cieľa“, so zreteľom na ktorý sa má vykonať posúdenie porovnateľnosti v kontexte druhej fázy tejto analýzy, vychádza z právnej kvalifikácie vnútroštátneho práva na základe ustanovenia práva Únie.[104]

b) Vo veci samej

94. Prostredníctvom druhej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu WDFG spochybňuje predovšetkým tvrdenie uvedené v bodoch 143, 150, 155 a 156 napadnutého rozsudku, podľa ktorého judikatúra Súdneho dvora nie je jednotná v otázke, či sa má situácia prijímajúcich podnikov a podnikov vylúčených z uplatňovania dotknutého opatrenia porovnávať so zreteľom na cieľ analyzovaného opatrenia, alebo s ohľadom na cieľ systému, ktorého je toto opatrenie súčasťou. Podľa WDFG sa totiž tieto ciele majú zhodovať, a ak takáto zhoda neexistuje, dôvodom je, že vnútroštátny zákonodarca zaviedol do rámca daňového systému opatrenie, ktoré nezodpovedá logike tejto dane.

95. V tejto súvislosti sa obmedzím na konštatovanie, že uvedená námietka nemá nijaký vplyv na zákonnosť napadnutého rozsudku. WDFG v skutočnosti nespochybňuje záver, ku ktorému dospel Všeobecný súd v bode 156 napadnutého rozsudku, podľa ktorého sa má posúdenie porovnateľnosti v rámci druhej fázy analýzy selektívnosti vykonať v súlade s najnovšou

100 Pozri rozsudok Andres, bod 77 a citovanú judikatúru.

101 Pozri rozsudok Andres, bod 78, a v podobnom zmysle rozsudky z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 79 a tam citovaná judikatúra); z 20. decembra 2017. Comunidad Autónoma del País Vasco a i./Komisia (C-66/16 P až C-69/16 P, EU:C:2017:999, bod 98), a z 20. septembra 2018, Španielsko/Komisia (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 75).

102 Pozri rozsudok Andres, bod 78, a v podobnom zmysle rozsudky z 3. apríla 2014, Francúzsko/Komisia (C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 83), a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 až 63).

103 V danom prípade sa takéto tvrdenie výslovne nepredniesli, pričom v každom prípade sa napriek tvrdeniam, ktoré predložilo najmä Španielsko, nedomnievam, že zo spisu jednoznačne vyplýva skreslenie ustanovení vnútroštátneho práva, na rozdiel od toho, čo vyžaduje judikatúra, rozsudok z 20. septembra 2018, Španielsko/Komisia (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 75).

104 Pozri analogicky pozri rozsudok Andres, už citovaný, bod 80.

judikatúrou s ohľadom na cieľ referenčného systému, ktorého je skúmané opatrenie súčasťou, a nie so zreteľom na cieľ tohto opatrenia, ale iba konštatuje, že výber medzi jedným alebo druhým cieľom nie je relevantný, pretože tieto ciele sa majú v zásade zhodovať.

96. V druhom rade WDFG uvádza, že Všeobecný súd dospel v bode 121 napadnutého rozsudku k nesprávnemu záveru, že cieľom dane z príjmov právnických osôb je zabezpečiť „súbežnosť medzi daňovým a účtovným výsledkom“. Táto požiadavka je podľa WDFG nielen svojvoľná, ale aj úplne neopodstatnená, keďže všetky dane z príjmov právnických osôb sa z ich podstaty odkláňajú od účtovného výsledku. Pokiaľ ide konkrétne o ustanovenia týkajúce sa odpisovania goodwillu, rôzne možnosti, ktoré upravuje TRLIS, nespája cieľ zabezpečiť súlad medzi zdanením a účtovaním goodwillu, ale cieľ zabrániť dvojitému zdaneniu a zaistiť daňovú neutralitu. V tomto prípade sa preto cieľ referenčného systému vymedzený Súdnym dvorom zhoduje s cieľom sporného opatrenia. Okrem toho WDFG poukazuje na viacero prípadov, v ktorých neexistuje súbežnosť medzi daňovým a účtovným odpisovaním goodwillu. V rámci tretej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Španielske kráľovstvo vznáša obdobné námietky, pričom na ich podporu uvádza tvrdenia, ktoré sa do značnej miery zhodujú s tvrdeniami WDFG.

97. Vyššie uvedené námietky sú podľa môjho názoru neprípustné, keďže ich cieľom je spochybniť obsah a rozsah pôsobnosti španielskeho práva, tak ako ich konštatoval Všeobecný súd. Všetky tvrdenia prednesené na ich podporu sa v skutočnosti zameriavajú na spochybnenie záverov uvedených v bodoch 116 až 120 napadnutého rozsudku, podľa ktorých „s účtovnou logikou… súvisí, že zdaňovanie goodwillu sa uskutočňuje na základe kritéria založeného na existencii či neexistencii podnikovej kombinácie“, na základe ktorých Všeobecný súd v bode 121 uvedeného rozsudku konštatoval, že cieľom zdaňovania goodwillu je „zaručiť určitú koherentnosť“ medzi zdaňovaním goodwillu a jeho účtovaním, a preto cieľom zdaňovania goodwillu nie je „kompenzovať existenciu prekážok cezhraničnej kombinácie alebo zabezpečiť rovnaké[] zaobchádzanie s rôznymi druhmi nadobudnutí podielov v spoločnostiach“. Vyššie uvedené závery vyplývajúce z výkladu daňových a účtovných zásad španielskeho práva v oblasti goodwillu, ktorý poskytol Všeobecný súd, sú vylúčené z preskúmania Súdnym dvorom v rámci konania o odvolaní, pokiaľ sa nenamietne a nepreukáže ich skreslenie.

98. V treťom rade WDFG a Španielske kráľovstvo vznášajú okrem vyššie uvedených výhrad aj námietku založenú na nahradení odôvodnenia sporného rozhodnutia, pokiaľ ide o identifikáciu cieľa referenčného systému. Cieľ „zaručiť určitú koherentnosť medzi zdaňovaním goodwillu a jeho účtovaním“, uvedený v bode 121 napadnutého rozsudku, nemá nijakú oporu ani v spornom rozhodnutí, ani v pripomienkach, ktoré španielska vláda predložila počas správneho konania.

99. Domnievam sa, že tejto námietke treba vyhovieť. Je totiž nutné poznamenať, že Komisia v žiadnej časti sporného rozhodnutia neuviedla ako cieľ referenčného systému, ktorý určila, zachovanie určitej zhody medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu. Je pravda, že Všeobecný súd potvrdzuje závery uvedené v spornom rozhodnutí, keď uvádza, že zdaňovanie goodwillu sa uskutočňuje na základe kritéria založeného na existencii či neexistencii podnikovej kombinácie (body 116 a 118), a keď vysvetľuje, s odkazom na odôvodnenia 19 a 99 uvedeného rozhodnutia, že ide o následok skutočnosti, že v nadväznosti na nadobudnutie alebo vklad aktív tvoriacich nezávislé podniky alebo na fúziu či rozdelenie spoločností sa „goodwill uvedie v účtovníctve podniku ako samostatný nehmotný majetok, ktorý vznikol podnikovou kombináciou“ (bod 117 napadnutého rozsudku). Rovnako je v súlade so závermi Komisie v spornom rozhodnutí (pozri najmä odôvodnenia 97 až 100) aj tvrdenie uvedené v bode 116 napadnutého rozsudku, podľa ktorého zdaňovanie goodwillu súvisí s účtovnou logikou. Všeobecný súd však úplne nezávisle od

uvedeného rozhodnutia a na základe jeho vlastného výkladu španielskych daňových a účtovných pravidiel dospel k záveru, že cieľom pravidiel o odpisovaní daňového goodwillu stanovených v španielskom zákone o dani z príjmov právnických osôb je súlad medzi zdaňovaním a účtovaním goodwillu, pričom vzhľadom na tento cieľ je situácia podnikov investujúcich do španielskych spoločností porovnateľná so situáciou podnikov investujúcich do spoločností nerezidentov.

1) O následkoch dôvodnosti námietky vo veci nahradenia odôvodnenia

100. Podľa ustálenej judikatúry, ak odôvodnenie rozsudku Všeobecného súdu vykazuje porušenie práva Únie, ale jeho výroková časť sa napriek tomu zdá byť dôvodná z iných právnych dôvodov, pričom takéto porušenie nemá za následok zrušenie tohto rozsudku, je potrebné nahradiť odôvodnenie.[105] Je preto potrebné preskúmať, či sa má druhá námietka prvého žalobného dôvodu WDFG v rámci návrhu podaného pred Všeobecným súdom, v časti, v ktorej vytýka Komisii, že nepreukázala podobnosť nadobudnutia podielov v spoločnostiach rezidentoch a v spoločnostiach nerezidentoch so zreteľom na cieľ daňovej neutrality sledovaný dotknutým opatrením, napriek pochybeniu Všeobecného súdu v každom prípade zamietnuť.

101. V tejto súvislosti predovšetkým pripomínam, že na základe judikatúry uvedenej v bodoch 13 až 15 vyššie treba posúdenie porovnateľnosti, ktoré sa má vykonať v rámci druhej fázy analýzy selektívnosti, uskutočniť s ohľadom na cieľ referenčného systému a nie na cieľ dotknutého opatrenia. V konaní o veci vrátenej na ďalšie konanie pred Všeobecným súdom WDFG uviedla, že v tomto prípade sa uvedené ciele zhodujú, pričom oba spočívajú v daňovej neutralite.

102. Hoci Komisia v spornom rozhodnutí uviedla, že dotknuté opatrenie sledovalo aj cieľ zameraný na zvýšenie medzinárodnej konkurencieschopnosti španielskych podnikov (odôvodnenie 112), táto inštitúcia napriek tomu preskúmala, či je možné uvedené opatrenie odôvodniť so zreteľom na zásadu daňovej neutrality. Ako uviedla samotná WDFG vo svojej žalobe podanej na Všeobecný súd, Komisia vylúčila takúto oprávnenosť dotknutého opatrenia z dvoch dôvodov. Na jednej strane odmietla tvrdenie španielskej vlády, podľa ktorého rozdielne zaobchádzanie so zahraničnými investíciami je nevyhnutné z dôvodu prekážok pre cezhraničné fúzie. Táto úvaha je obsahom odôvodnení 92 až 95 sporného rozhodnutia v časti týkajúcej sa vymedzenia pojmu referenčný systém. Na druhej strane Komisia konštatovala, že sporné opatrenie nebolo v každom prípade primerané (odôvodnenia 107 až 114 a 118 sporného rozhodnutia).

103. Na druhej strane sa po preskúmaní sporného rozhodnutia nezdá, že by Komisia pripísala *referenčnému systému*, ktorý sama určila, cieľ daňovej neutrality, ako to tvrdí WDFG. Bez jednoznačného označenia cieľa tohto systému Komisia v podstate usúdila, že podniky investujúce do domácich spoločností a podniky investujúce do zahraničných spoločností sú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o režim zavedený dotknutým opatrením, ktorým sa stanovuje, odchylne od referenčného systému, odpisovanie finančného goodwillu aj v prípade, že po nadobudnutí podielov nenasledovala fúzia.[106] Inými slovami, Komisia dospela k záveru, že diskrimináciu, ak ju Španielsko neodôvodní, môže predstavovať rozlišovanie zavedené dotknutým opatrením medzi podnikmi nadobúdajúcimi podiely v spoločnostiach rezidentoch, ktoré sa musia nutne zlúčiť, aby mohli odpisovať goodwill, a podnikmi, ktoré na druhej strane nadobúdajú podiely v zahraničných

[105] Rozsudok z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 118 a citovaná judikatúra).

[106] V tomto zmysle možno vykladať viacero častí sporného rozhodnutia, pozri najmä odôvodnenia 89 až 91.

spoločnostiach a ktoré *automaticky* využívajú možnosť vykonať takýto odpočet nezávisle od skutočnosti, či sa dotknutá transakcia pôvodne uskutočnila na účely fúzie, a bez ohľadu na dôkazy o existencii skutočných prekážok realizácie takejto fúzie.

104. Hoci takýto postup nie je podľa všetkého úplne v súlade s trojfázovou analýzou selektívnosti, ktorú špecifikuje najnovšia judikatúra, a to počnúc rozsudkom Paint Graphos, ktorý bol vydaný po spornom rozhodnutí, nezastávam názor, že uvedené rozhodnutie by sa malo iba z tohto dôvodu zrušiť.

105. Dotknuté opatrenie je, ako napokon jednoznačne uvádza španielska vláda, nápravným opatrením, ktoré slúži na zamedzenie nepriaznivým účinkom zdaňovania goodwillu vo všeobecnosti, podľa ktorého je odpisovanie možné iba v prípade podnikových kombinácií (alebo v prípade kontroly a predloženia konsolidovaných účtovných závierok). Toto opatrenie preto zo svojej podstaty smeruje skôr k zvýhodneniu konkrétnej kategórie podnikov, v tomto prípade podnikov uskutočňujúcich určitý druh investícií, ako to napokon uvádza aj samotný Súdny dvor v bodoch 62 a 119 rozsudku WDFG, za predpokladu, že tieto podniky by boli inak poškodené uplatnením bežného režimu. Bez ohľadu na systematické zaradenia vyplývajúce z judikatúry sa domnievam, že rozlišovania zavedené opatreniami tohto druhu sa majú v podstate hodnotiť nielen na základe pravdivosti skutkových predpokladov, z ktorých vychádzajú, ale aj s ohľadom na ich proporcionalitu a tiež ich primeranosť z hľadiska dosiahnutia sledovaného cieľa, čiže v rámci tretej fázy analýzy selektívnosti zameranej na overenie, či je rozdiel v zaobchádzaní, zavedený na prvý pohľad selektívnym odchylným opatrením, oprávnený vzhľadom na povahu alebo štruktúru daňového systému, ktorého je súčasťou. Takáto kontrola by bola naopak systematicky vylúčená, ak by v rámci druhej fázy analýzy selektívnosti postačovalo dovolávať sa všeobecného cieľa daňovej neutrality, ktorý zahŕňa konkrétny cieľ týkajúci sa nápravy vykonaný dotknutým opatrením, a to ako cieľa referenčného systému, na základe ktorého sa skúma porovnateľnosť situácií, ktoré sú predmetom rozlišovania.

106. Daňová neutralita je jedným z cieľov, ku ktorým smeruje každý daňový systém, pričom je nepochybné, že touto zásadou sa riadi aj daňový režim goodwillu v rámci španielskej právnej úpravy dane z príjmov právnických osôb. Ako však Všeobecný súd správne uviedol v bodoch 146 a 147 napadnutého rozsudku, cieľom sledovaným týmto režimom „nie je umožniť podnikom využívať daňovú výhodu, ktorú predstavuje odpisovanie finančného goodwillu, v prípade, že čelia ťažkostiam, ktoré im bránia v podnikovej kombinácii“. Je to skôr sporné opatrenie, ktoré to stanovuje. Vyhovieť námietke WDFG by teda znamenalo pripustiť, v rozpore s najnovšou judikatúrou v oblasti selektívnosti, že preskúmanie porovnateľnosti v rámci druhej fázy analýzy selektívnosti treba vykonať s ohľadom na cieľ sporného opatrenia, a nie s ohľadom na cieľ referenčného systému, a to bez ohľadu na skutočnosť, že takýto cieľ sa v spornom rozhodnutí jednoznačne neurčil, vrátane prípadu, keď sa má tento cieľ v súlade s tvrdením WDFG identifikovať v daňovej neutralite.

2) Závery k druhej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a k tretej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva

107. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že Všeobecný súd nesprávne vyložil sporné rozhodnutie, pričom odôvodnenie tohto rozhodnutia nahradil svojím vlastným odôvodnením, toto pochybenie však nemôže viesť k zrušeniu napadnutého rozsudku, keďže žalobný dôvod WDFG, v súvislosti s ktorým došlo k uvedenému pochybeniu, treba v každom prípade zamietnuť.

108. Druhú časť jediného odvolacieho dôvodu WDFG a tretiu časť jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva je preto podľa môjho názoru potrebné v celom rozsahu zamietnuť.

3. O tretej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG a o štvrtej časti jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva: nesprávne právne posúdenie v oblasti znášania dôkazného bremena

109. Odvolatelia namietajú, že vzhľadom na to, že Všeobecný súd nepreskúmal v prvých dvoch fázach analýzy selektívnosti otázku, ktoré podniky sa nachádzali v porovnateľnej situácii z hľadiska cieľa referenčného systému spočívajúceho v daňovej neutralite, s tým, že takéto preskúmanie ponechal na tretiu fázu, presunul dôkazné bremeno, keďže Komisia znáša toto dôkazné bremeno iba v uvedených dvoch fázach.

110. Túto námietku treba podľa môjho názoru zamietnuť v rozsahu, v akom predpokladá, že odvolatelia preukázali nesprávne posúdenie Všeobecného súdu pri určovaní cieľa referenčného systému, keď takýto cieľ identifikoval ako súlad medzi zdaňovaním goodwillu a jeho účtovaním, a nie ako daňovú neutralitu. V bodoch 92 a 93 vyššie som dospel k záveru, že námietky vytýkajúce Všeobecnému súdu uvedené pochybenie treba vyhlásiť za neprípustné, pretože smerujú k spochybneniu výkladu španielskeho práva vykonaného Všeobecným súdom, ktorý možno podľa ustálenej judikatúry porovnať so skutkovým posúdením.[107]

111. Tretiu časť jediného odvolacieho dôvodu WDFG a štvrtú časť jediného odvolacieho dôvodu Španielskeho kráľovstva treba považovať za skutkovo neopodstatnené.

4. O štvrtej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG: proporcionalita

112. Prostredníctvom štvrtej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu WDFG vytýka Všeobecnému súdu, že vykonal preskúmanie proporcionality dotknutého opatrenia bez predbežného posúdenia pravdepodobnej selektívnosti tohto opatrenia, a to s ohľadom na správny cieľ príslušného referenčného systému.

113. Predmetná námietka vychádza rovnako ako predchádzajúca výhrada z predpokladu potvrdeného pochybenia Všeobecného súdu pri preskúmaní porovnateľnosti medzi podnikmi, na ktoré sa dotknuté opatrenie vzťahuje, a podnikmi, ktoré sú z neho vylúčené, a to z hľadiska správneho cieľa referenčného systému. Preto sa domnievam, že ju treba zamietnuť z rovnakých dôvodov, aké sa uvádzajú v bodoch 110 a 111 vyššie.

5. O piatej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG: príčinná súvislosť

114. Subsidiárne WDFG uvádza, že odôvodnenie napadnutého rozsudku týkajúce sa tretej fázy analýzy selektívnosti trpí vadou vyplývajúcou z nesprávneho právneho posúdenia v rozsahu, v akom Všeobecný súd vyžaduje od Španielska dôkaz o existencii „príčinnej súvislosti medzi nemožnosťou uskutočniť fúziu v zahraničí a nadobudnutím podielov v zahraničí“. WDFG jednak namieta, že predmetné úvahy Všeobecného súdu zavádzajú prvok analýzy, ktorý sa nenachádza v spornom rozhodnutí, a je v rozpore s jeho odôvodnením, jednak uvádza, že dôkaz požadovaný Všeobecným súdom nie je možné predložiť.

[107] Pozri body 92 a 93 vyššie.

115. Predmetná námietka smeruje proti bodom 180 až 189 napadnutého rozsudku, ktoré Všeobecný súd zakladá na zistení, že dotknuté opatrenie „nevyhnutne vychádza z predpokladu, podľa ktorého podniky, ktoré chcú uskutočniť cezhraničné fúzie, avšak nemôžu z dôvodu prekážok… podnikových kombinácií, obyčajne nadobúdajú podiely v spoločnostiach nerezidentoch alebo si minimálne zachovajú podiely, ktoré už majú“ (bod 180 napadnutého rozsudku), pričom dospel k záveru, že Španielsko, ktoré malo odôvodniť odchýlky od referenčného systému, ku ktorým došlo v dôsledku dotknutého opatrenia, takýto predpoklad nepreukázalo. Všeobecný súd v podstate konštatoval, že keďže nadobudnutie podielov je transakciou odlišnou od fúzie a nepredstavuje alternatívu k fúzii, dotknuté opatrenie skutočne poskytuje výhodu podnikom so zámerom investovať do zahraničných spoločností, ktorých cieľom však nemusí byť nutne realizácia fúzie, t. j. iným podnikom ako tým, ktoré podľa tvrdenia španielskej vlády znášajú nepriaznivé dôsledky všeobecných pravidiel týkajúcich sa odpisovania goodwillu.

116. V tejto súvislosti predovšetkým poznamenávam, že hoci Všeobecný súd v bodoch napadnutých predmetnou námietkou dospel k záveru, že Španielsko nepreukázalo, že by sporné opatrenie vyvažovalo údajne škodlivé účinky bežného režimu, v každom prípade pri ďalšej analýze vychádzal z predpokladu, že takýto dôkaz bol predložený (pozri body 190 a 198 napadnutého rozsudku). Dôvody, proti ktorým uvedená námietka smeruje, preto nie sú, ako sa napokon výslovne uvádza v bode 199 napadnutého rozsudku, jedinými dôvodmi, na ktorých sa zakladá záver Všeobecného súdu, podľa ktorého sa Komisia nedopustila nesprávneho posúdenia, keď usúdila, že Španielsko neodôvodnilo rozlišovanie zavedené dotknutým opatrením. Z uvedeného vyplýva, že aj keby sa predmetnej námietke vyhovelo, daný záver by podporovali iné dôvody (uvedené v bodoch 190 až 199 napadnutého rozsudku). Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že námietka, ktorá v rámci odvolania smeruje proti nadbytočnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktorého výrokovú časť primerane podporujú iné právne dôvody, je neúčinná, a preto ju treba zamietnuť. [108]

117. Okrem toho poznamenávam, že hoci je pravda, že odôvodnenie uvedené v bodoch 180 až 189 napadnutého rozsudku nie je rovnakým spôsobom vyjadrené v spornom rozhodnutí, táto úvaha nie je, na rozdiel od tvrdenia WDFG, v rozpore s odôvodnením predmetného rozhodnutia. Dokonale naopak zodpovedá logike, na základe ktorej Komisia konštatovala nesúdržnosť a neprimeranosť dotknutého opatrenia, pokiaľ ide o údajný cieľ vyvážiť nepriaznivé účinky obvyklého režimu odpisovania goodwillu vo vzťahu k podnikom nadobúdajúcim podiely v zahraničných spoločnostiach, pre ktoré je nemožné realizovať cezhraničné fúzie. [109] Pokiaľ ide o údajnú nemožnosť predložiť dôkazy požadované Všeobecným súdom, obmedzím sa na konštatovanie, že, ako je zrejmé z bodov 188 až 189 napadnutého rozsudku, Všeobecný súd v podstate považoval vyvažujúce účinky dotknutého opatrenia za nepreukázané, a to z dôvodu nepresnosti a neurčitosti tohto opatrenia, v dôsledku čoho nebolo možné potvrdiť, že výhodu, ktorú opatrenie poskytuje, využíva vo svoj prospech kategória podnikov, ktoré sú znevýhodnené v rámci všeobecného systému. Ak sa však dotknutý členský štát dovoláva nápravného charakteru opatrenia, ktoré je *a priori* selektívne, je logicky povinný poskytnúť informácie umožňujúce túto skutočnosť preskúmať, pričom v prípade ich neposkytnutia nemožno dotknuté opatrenie považovať za opodstatnené.

[108] Pozri napríklad rozsudok z 21. decembra 2011, ACEA/Komisia (C-319/09 P, neuverejnený, EU:C:2011:857, bod 120 a citovaná judikatúra).

[109] Pozri najmä odôvodnenie 91 sporného rozhodnutia, citované v bode 189 napadnutého rozsudku. Pozri tiež odôvodnenie 113 sporného rozhodnutia.

118. Z vyššie uvedených dôvodov je piata časť jediného odvolacieho dôvodu WDFG podľa môjho názoru irelevantná a následne nedôvodná.

6. O šiestej časti jediného odvolacieho dôvodu WDFG: oddeliteľnosť opatrenia

119. Prostredníctvom šiestej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu, navrhovanej subsidiárne, WDFG vytýka Všeobecnému súdu, že zamietol žalobný dôvod, ktorý uviedla na podporu zrušenia sporného rozhodnutia z dôvodu, že Komisia v rámci svojej analýzy nerozlíšila medzi nadobudnutím menšinových podielov a nadobudnutím väčšinových podielov. Odvolateľka na jednej strane zdôrazňuje, že všetky transakcie, ktoré uskutočnila v režime dotknutého opatrenia, viedli k prevzatiu kontroly nad cieľovou spoločnosťou, a na druhej strane poukazuje na to, že Španielsko požiadalo Komisiu, aby tieto dve situácie analyzovala samostatne. Podľa WDFG z judikatúry vyplýva, že ak o to dotknutý členský štát požiada, Komisia je povinná vykonať samostatnú analýzu skúmaného opatrenia. Pokiaľ ide o deliteľný charakter dotknutého opatrenia, ten podľa WDFG vyplýva zo samotného procesného zaobchádzania, aké Komisia vyhradila pre analýzu dotknutého opatrenia, ktorá viedla k prijatiu troch rôznych rozhodnutí. [110]

120. V tejto súvislosti predovšetkým poznamenávam, že predmetná námietka sa týka nadbytočných častí odôvodnenia napadnutého rozsudku. Tvrdenie WDFG, podľa ktorého bola Komisia povinná rozlišovať medzi nadobudnutím podielov v spoločnostiach nerezidentoch vedúcim k získaniu kontroly a iným nadobudnutím podielov, sa v zásade priamo odmieta v bode 205 tohto rozsudku, v ktorom Všeobecný súd uvádza, že „nekoherentnosť, ktorú zavádza sporné opatrenie v zdaňovaní goodwillu… by [toto opatrenie] zavádzalo aj vtedy, ak by z neho plynula výhoda len pre nadobudnutia väčšinových podielov v spoločnostiach nerezidentoch“. Iba „nad rámec“ sa Všeobecný súd v bodoch 206 až 215 napadnutého rozsudku zaoberal otázkou, či bola Komisia povinná rozlišovať medzi rôznymi transakciami, na ktoré sa vzťahovala výhoda vyplývajúca z uplatnenia dotknutého opatrenia.

121. V každom prípade tvrdenia WDFG uvedené s cieľom spochybniť záver, ku ktorému dospel Všeobecný súd na základe uvedeného preskúmania, treba podľa môjho názoru zamietnuť aj z vecného hľadiska.

122. V prvom rade Všeobecný súd v bodoch 208 až 211 napadnutého rozsudku správne odlíšil situáciu v danej veci od prípadov, ktoré viedli k vyhláseniu rozsudkov z 22. novembra 2001, Mitteldeutsche Erdöl Raffinerie/Komisia [111], a z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia [112]. Rovnako irelevantný je aj rozsudok ANGEND, na ktorý sa WDFG vo svojom odvolaní tiež odvoláva. Systém dotknutý v príslušnom konaní vo veci samej, ktoré viedlo k vyhláseniu uvedeného rozsudku, totiž zaviedol rôzne rozlišovacie kritériá, v súvislosti s ktorými Súdny dvor skúmal, či nedošlo k diskriminácii medzi rôznymi kategóriami daňovníkov. V druhom rade sa domnievam, že Všeobecný súd sa nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bode 211 napadnutého rozsudku konštatoval neexistenciu povinnosti Komisie vykonať samostatnú analýzu účinkov dotknutého opatrenia, ktorá by ju viedla k úprave jeho obsahu alebo podmienok jeho uplatňovania. V treťom rade, bod 221 napadnutého rozsudku, ktorý podľa WDFG popiera deliteľnosť sporného opatrenia, sa v skutočnosti vzťahuje na podmienky potrebné na to, aby sa vyhovelo návrhu na čiastočnú neplatnosť, pričom vylučuje splnenie takýchto

[110] Tretím rozhodnutím je rozhodnutie z 15. októbra 2014, rozhodnutie Komisie (EÚ) 2015/314 z 15. októbra 2014 o štátnej pomoci SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) poskytovanej Španielskom – Schéma daňových odpisov finančného goodwillu v prípade nadobudnutia podielu v zahraničnom podniku (Ú. v. EÚ L 56, 2015, s. 38) (ďalej len „rozhodnutie z 15. októbra 2014“).

[111] (T-9/98, EU:T:2001:271).

[112] (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368).

podmienok v danom prípade, keďže „zrušenie [napadnutého] rozhodnutia v rozsahu, v akom konštatuje existenciu štátnej pomoci, vrátane prípadu nadobudnutí väčšinových podielov, [by] viedlo k zmene podstaty [uvedeného rozhodnutia]“.

123. Z vyššie uvedených dôvodov je šiesta časť jediného odvolacieho dôvodu WDFG podľa môjho názoru irelevantná a následne nedôvodná.

7. Závery týkajúce sa odvolaní WDFG a Španielskeho kráľovstva

124. Na základe všetkých vyššie uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor v celom rozsahu zamietol odvolania, ktoré podali WDFG a Španielske kráľovstvo.

C. O návrhu na nahradenie odôvodnenia predloženom Komisiou

125. V prípade, že jediný odvolací dôvod WDFG uzná Súdny dvor za opodstatnený, Komisia Súdnemu dvoru navrhuje, aby nahradil odôvodnenie a vyhlásil žalobu podanú na Všeobecný súd za neprípustnú. V tejto súvislosti pripomínam, že po vyhlásení rozsudku WDFG, v konaní o veci vrátenej na ďalšie konanie pred Všeobecným súdom Komisia vzniesla námietku neprípustnosti, pričom predovšetkým poukázala na nedostatok aktívnej legitimácie WDFG a subsidiárne na nedostatok záujmu na konaní. Na základe rozsudku z 26. februára 2002, Rada/Boehringer [113] (ďalej len „rozsudok Boehringer“) Všeobecný súd v bode 30 napadnutého rozsudku v každom prípade usúdil, že je opodstatnené preskúmať žalobu z vecného hľadiska, bez predbežného rozhodnutia vo veci uvedenej námietky. [114]

126. Na rozdiel od toho, čo uvádza WDFG vo svojej replike, návrh Komisie netrpí formálnou vadou z dôvodu, že z procesného hľadiska nebol podaný spôsobom stanoveným článkom 176 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora pre vzájomné odvolanie. Podľa článku 178 ods. 1 uvedeného rokovacieho poriadku musí totiž vzájomné odvolanie smerovať k čiastočnému alebo úplnému zrušeniu rozhodnutia Všeobecného súdu. Pokiaľ ide o prípad rozsudku WDFG, keďže Všeobecný súd rozhodol vo veci žaloby WDFG *bez zaujatia stanoviska* k jej prípustnosti, Komisia nemohla v rámci prípadného vzájomného odvolania navrhnúť petit spočívajúci v zrušení napadnutého rozsudku *vychádzajúci z neprípustnosti* návrhu podaného v prvom stupni. [115] Návrh Komisie bol preto podľa môjho názoru podaný správne ako návrh na nahradenie odôvodnenia, pričom je potrebné o ňom vecne rozhodnúť. Okrem toho poznamenávam, že aj v prípade, ak by Súdny dvor považoval tento návrh za formálne nedostatočný, mal by v každom prípade rozhodnúť o námietke neprípustnosti žaloby, ktorú Komisia vzniesla v prvostupňovom konaní, a to prinajmenšom v prípade, ak by sa po tom, čo vyhovie odvolaniu a zruší napadnutý rozsudok,

[113] (C-23/00 P, EU:C:2002:118, bod 52).

[114] Zmena logického alebo prirodzeného poradia pri prejednaní prostriedkov nápravy vedúca k uplatneniu tzv. judikatúry Boehringer v prípade, že súd Únie zamietne návrh vo veci samej napriek vzneseniu námietky neprípustnosti – najmä týkajúcej sa verejného poriadku a ak sa námietka podala prostredníctvom samostatného podania, ktorým sa navrhlo vydanie rozhodnutia bez prejednania veci samej – bola predmetom kritiky; pozri napríklad návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Švajčiarsko/Komisia (C-547/10 P, EU:C:2012:565, body 46 až 54); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Philips Lighting Poland a Philips Lighting/Rada (C-511/13 P, EU:C:2015:206, body 50 až 67); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci SNCF Mobilités/Komisia (C-127/16 P, EU:C:2017:577, bod 163), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Rada/Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, body 30 až 36). Napriek týmto výhradám judikatúru Boehringer ďalej uplatňuje tak Všeobecný súd (pozri ostatný rozsudok Všeobecného súdu z 11. novembra 2020, AV a AW/Parlament, T-173/19, neuverejnený, EU:T:2020:535, bod 42), ako aj Súdny dvor (pokiaľ ide o nedávne uplatnenie v rámci konania o odvolaní, pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Club Hotel Loutraki a i./Komisia, C-131/15 P, EU:C:2016:989, bod 68).

[115] Okrem toho poznamenávam, že v prejednávaných veciach nejde o nijaký z prípadov upravených v článku 178 ods. 2 rokovacieho poriadku, podľa ktorého vo vzájomnom odvolaní „možno tiež navrhnúť, aby bolo zrušené výslovné alebo implicitné rozhodnutie Všeobecného súdu o prípustnosti žaloby“.

rozhodol vyžiadať vec od Všeobecného súdu a vo veci samej rozhodnúť tak, že návrhu vyhovie. V prípade, ak by sa Súdny dvor za rovnakých okolností rozhodol naopak návrh zamietnuť, otvorenou by zostala aj možnosť, ktorú zvolil Všeobecný súd na základe rozsudku Boheringer. Na záver pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor, ktorý rozhoduje o odvolaní na základe článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, je povinný vyjadriť sa v prípade potreby aj z úradnej moci k prípustnosti žaloby o neplatnosť a tým k odvolaciemu dôvodu verejného poriadku založenému na porušení podmienky vyjadrenej v článku 263 štvrtom odseku ZFEÚ, podľa ktorej sa žalobca môže domáhať zrušenia rozhodnutia, ktoré mu nie je určené, iba ak sa ho toto rozhodnutie priamo a osobne týka. [116]

127. Keďže Súdnemu dvoru navrhujem, aby odvolania zamietol, následne uvediem iba niekoľko krátkych úvah týkajúcich sa predmetného návrhu Komisie.

128. Pokiaľ ide o prvý dôvod neprípustnosti, ktorý Komisia vzniesla ako hlavný, táto inštitúcia uvádza, že WDFG nepreukázala, že odpísanie finančného goodwillu, ktoré vykonala na základe dotknutého opatrenia, sa týkalo „priamej“ akvizície, t. j. jediného druhu akvizície, na ktorú sa vzťahuje sporné rozhodnutie, čo potvrdzuje rozhodnutie Komisie z 15. októbra 2014 [117]. Domnievam sa, že uvedený dôvod treba zamietnuť. Zo žaloby podanej na Súdny dvor 14. mája 2010 je totiž zrejmé jednak to, že Autogrill España (súčasná WDFG) si odpísala finančný goodwill vyplývajúci z predmetnej transakcie – spočívajúcej v nadobudnutí celého obchodného podielu v britskej spoločnosti World Duty Free Europa v máji 2008 – práve na základe uplatnenia dotknutého opatrenia, jednak skutočnosť, že na základe sporného rozhodnutia sa spoločnosti Autogrill España uložila povinnosť vrátiť takto odpočítané sumy. Za uvedených okolností, ktoré Komisia nespochybňuje, vyplýva, že španielske orgány považovali Autogrill España za skutočného príjemcu pomoci označenej za nezákonnú, a to napriek tomu, že španielske orgány verejnej správy a súdy v danom stále vykladali predmetné ustanovenie ako uplatniteľné iba na priame akvizície [118] a že v čase podania žaloby bola táto spoločnosť aktívne legitimovaná vo vzťahu k uvedenému rozhodnutiu, v rámci výkonu ktorého sa proti nej vydal príkaz na vymáhanie. Pokiaľ ide o druhý dôvod neprípustnosti, ktorý Komisia uviedla subsidiárne s cieľom namietať zánik záujmu WDFG na konaní v dôsledku prijatia rozhodnutia z 15. októbra 2014, domnievam sa, že ho treba rovnako zamietnuť. Ak sa totiž aj pripustí, že na transakciu realizovanú spoločnosťou Autogrill España sa ako na nepriamu akvizíciu vzťahovalo rozhodnutie z roku 2014, WDFG si zachováva záujem na konaní proti spornému rozhodnutiu prinajmenšom dovtedy, pokiaľ sa nezruší príkaz na vymáhanie vydaný v rámci výkonu tohto rozhodnutia.

116 Pozri rozsudky z 29. novembra 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a i./Komisia (C-176/06 P, neuverejnený, EU:C:2007:730, bod 18); z 20. septembra 2018, Španielsko/Komisia (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 48), a z 29. júla 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen/Komisia (C-654/17 P, EU:C:2019:634, bod 44). Zdá sa však, že existencia povinnosti preskúmať, ak je to potrebné z úradnej moci, podmienky prípustnosti žaloby na Všeobecnom súde nebráni možnosti Súdneho dvora uplatniť judikatúru Boehringer (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, Club Hotel Loutraki a i./Komisia, C-131/15 P, EU:C:2016:989, bod 68).

117 Týmto rozhodnutím Komisia rozhodla o záväznom administratívnom výklade (*consulta vinculante*) dotknutého opatrenia prijatom španielskymi orgánmi 21. marca 2012 a uplatniteľnom so spätným účinkom. Po prijatí sporného rozhodnutia a rozhodnutia zo 14. januára 2011 zaviedlo Španielsko do článku 12 ods. 5 TRLIS nový pododsek s cieľom prispôsobiť právnu úpravu obom týmto rozhodnutiam. Hoci bolo toto ustanovenie vyhlásené za nezákonnú a nezlučiteľnú pomoc, článok 12 ods. 5 TRLIS nebol formálne zrušený, keďže ho môžu ďalej uplatňovať príjemcovia, ktorí poukázali na legitímnu dôveru, že poskytnutá pomoc nebude vymáhaná, a vo vzťahu ku ktorým sa vo vyššie uvedených rozhodnutiach stanovilo prechodné obdobie (pozri poznámku pod čiarou 9 vyššie a odôvodnenie 30 rozhodnutia z 15. októbra 2014). V súvislosti s pojmom priame a nepriame nadobudnutie odkazujem na odôvodnenia 25 a 26 uvedeného rozhodnutia.

118 Pozri odôvodnenia 33 až 36 rozhodnutia z 15. októbra 2014.

V. O trovách

129. Podľa článku 184 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora ak odvolanie nie je dôvodné, Súdny dvor rozhodne o trovách konania. Na základe článku 138 ods. 1 uvedeného rokovacieho poriadku, ktorý sa na základe článku 184 ods. 1 tohto rokovacieho poriadku *mutatis mutandis* použije na konanie o odvolaní proti rozhodnutiu Všeobecného súdu pred Súdnym dvorom, Súdny dvor uloží účastníkovi konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinnosť nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Vzhľadom na to, že Súdnemu dvoru navrhujem, aby odvolania spoločnosti WDFG a Španielskeho kráľovstva zamietol, je podľa môjho názoru potrebné uložiť týmto odvolateľom povinnosť nahradiť trovy konania v súlade s návrhom, ktorý v danom zmysle podala Komisia. Podľa článku 184 ods. 4 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora „ak vedľajší účastník prvostupňového konania nepodal odvolanie, možno mu uložiť povinnosť nahradiť trovy odvolacieho konania len vtedy, pokiaľ sa zúčastnil na písomnej alebo ústnej časti konania pred Súdnym dvorom. Ak sa vedľajší účastník na konaní zúčastnil, Súdny dvor môže rozhodnúť, že tento účastník bude znášať vlastné trovy konania“. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby rozhodol, že Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.

VI. Návrh

130. Na základe všetkých vyššie uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor odvolania zamietol, uložil WDFG a Španielsku povinnosť nahradiť trovy konania a rozhodol, že Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.