

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (druhého rozšířeného senátu)

7. listopadu 2014 (*)

„Státní podpory – Ustanovení týkající se korporační daně umožňující podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu v podnicích, které jsou daňovými rezidenty v zahraničí – Rozhodnutí, které kvalifikuje tento režim jako státní podporu, prohlašuje tuto podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem a nařizuje její navrácení – Pojem ‚státní podpora‘ – Selektivní povaha – Identifikace kategorie podniků, které byly opatřením zvýhodněny – Neexistence – Porušení čl. 107 odst. 1 SFEU“

Ve věci T-399/11,

Banco Santander, SA, se sídlem v Santander (Španělsko),

Santusa Holding, SL, se sídlem v Boadilla del Monte (Španělsko),

převodně zastoupené J. Buendía Sierrou, E. Abad Valdenebrem, M. Muñozem de Juan a R. Calvo Salinerem, poté J. Buendía Sierrou, E. Abad Valdenebrem a R. Calvo Salinerem, advokáty,

žalobkyně,

proti

Evropské komisi, zastoupené R. Lyalem, C. Urraca Caviedesem a P. Němečkovou, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh na zrušení čl. 1 odst. 1 a článku 4 rozhodnutí Komise 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích č. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úč. vst. L 135, s. 1),

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát),

ve složení M. E. Martins Ribeiro, předsedkyně, N. J. Forwood, E. Bielišnas, S. Gervasoni (zpravodaj) a L. Madise, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: J. Palacio González, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. dubna 2014,

vydává tento

Rozsudek

Skutečnosti předcházející sporu

Správní postup

1 Některými písemnými otázkami položenými v letech 2005 a 2006 (E-4431/05, E-4772/05,

E?5800/06 a P?5509/06) se poslanci Evropského parlamentu dotázali Komise Evropských spole?enství na kvalifikaci jako státní podpory ustanovení ?l. 12 odst. 5, které bylo do špan?lského zákona o korpora?ní dani vloženo zákonem Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon 24/2001 o p?ijetí da?ových a správních opat?ení a opat?ení sociální povahy) ze dne 27. prosince 2001 (BOE ?l. 313 ze dne 31. prosince 2001, s. 50493) a p?evzato Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královský legislativní dekret 4/2004, kterým se schvaluje kodifikované zn?ní zákona o dani z p?íjmu právnických osob) ze dne 5. b?ezna 2004 (BOE ?l. 61 ze dne 11. b?ezna 2004, s. 10951) (dále jen „sporný režim“ nebo „sporné opat?ení“). Komise v podstat? odpov?d?la, že podle informací, které má k dispozici, sporný režim není státní podporou.

2 Dopisy ze dne 15. ledna a 26. b?ezna 2007 požádala Komise špan?lské orgány o poskytnutí informací za ú?elem posouzení dosahu a ú?ink? sporného režimu. Dopisy ze dne 16. února a 4. ?ervna 2007 Špan?lské království sd?lilo Komisi požadované informace.

3 Faxem ze dne 28. srpna 2007 obdržela Komise stížnost soukromého subjektu, který tvrdil, že sporný režim p?edstavuje státní podporu, která je neslu?itelná se spole?ným trhem.

4 Rozhodnutím ze dne 10. ?íjna 2007 zahájila Komise formální vyšet?ovací ?ízení týkající se sporného režimu.

5 Dopisem ze dne 5. prosince 2007 obdržela Komise k rozhodnutí o zahájení formálního vyšet?ovacího ?ízení p?ipomínky Špan?lského království. Od 18. ledna do 16. ?ervna 2008 Komise rovn?ž obdržela p?ipomínky t?iceti dvou t?etích zú?astn?ných stran. Dopisy ze dne 30. ?ervna 2008 a 22. dubna 2009 Špan?lské království p?edložilo své stanovisko k p?ipomínkám t?etích zú?astn?ných stran.

6 Ve dnech 18. února 2008, 12. kv?tna 2009 a 8. ?ervna 2009 se uskute?nily technické sch?zky se špan?lskými orgány. Uskute?nily se rovn?ž další technické sch?zky s n?kterými z t?iceti dvou t?etích zú?astn?ných stran.

7 Dopisem ze dne 14. ?ervence 2008 a elektronickou zprávou ze dne 16. ?ervna 2009 p?edložilo Špan?lské království Komisi dodate?né informace.

8 Pokud jde o nabývání podíl? uvnit? Evropské unie, Komise ukon?ila ?ízení rozhodnutím 2011/5/ES ze dne 28. ?íjna 2009 o da?ových odpisech finan?ního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahrani?ních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Špan?lskem (Ú?. v?st. 2011, L 7, s. 48).

9 Komise prohlásila za neslu?itelný se spole?ným trhem sporný režim, který spo?ívá v da?ovém zvýhodn?ní, které špan?lským spole?nostem umož?uje odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu v zahrani?ních podnicích, pokud se použije na nabývání podíl? ve spole?nostech usazených v Unii.

10 Komise ponechala ?ízení otev?ené, pokud jde o nabývání podíl? mimo Unii, nebo? špan?lské orgány se zavázaly, že poskytnou nové informace týkající se p?ekážek p?eshrani?ním fúzí mimo Unii.

11 Špan?lské království sd?lilo Komisi dne 12., 16. a 20. listopadu 2009 a dne 3. ledna 2010 informace týkající se p?ímých investic uskute?n?ných špan?lskými spole?nostmi mimo Unii. Komise rovn?ž obdržela p?ipomínky n?kolika t?etích zú?astn?ných stran.

12 Ve dnech 27. listopadu 2009 a 16. a 29. ?ervna 2010 se uskute?nily technické sch?zky

mezi Komisí a španělskými orgány.

Napadené rozhodnutí

13 Dne 12. ledna 2011 Komise přijala rozhodnutí 2011/282/EU o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úř. vst. L 135, s. 1, dále jen „napadené rozhodnutí“). Toto rozhodnutí bylo ve znění zveřejněném v Úředním věstníku Evropské unie opraveno dne 3. března 2011. Druhé opravené znění bylo zveřejněno v Úředním věstníku dne 26. listopadu 2011.

14 Sporné opatření stanoví, že v případě, že podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku nabude podíl v „zahraniční společnosti“, činí-li tento podíl nejméně 5 % nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, může být goodwill vzniklý tímto nabytím podílu, jež je zaúčtován jako dlouhodobý nehmotný majetek, odečten ve formě odpisu od daňového základu korporátní daně, které podnik podléhá. Sporné opatření uvádí, že aby společnost mohla být kvalifikována jako „zahraniční společnost“, musí podléhat podobné dani, jako je daň použitelná ve Španělsku a její příjmy musejí pocházet především z podnikatelské činnosti v zahraničí (bod 30 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

15 Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle španělského zákona je podnikovou kombinací transakce, kterou jeden nebo více podniků, jež se ruší bez likvidace, převádí všechny své majetek a závazky na jiný existující nebo jimi založený podnik s tím, že společníci těchto podniků získají podíly na kapitálu tohoto jiného podniku (bod 32 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

16 Nabytí podílu je v napadeném rozhodnutí definováno jako transakce, kterou jeden podnik získá podíly na kapitálu jiného podniku, aniž v něm získá většinu nebo kontrolu nad hlasovacími právy (bod 32 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

17 Kromě toho se v napadeném rozhodnutí uvádí, že v souladu se sporným opatřením se finanční goodwill určuje odečtením tržní hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku cílového podniku od kupní ceny za nabytí podílu. Rovněž se uvádí, že výrazem finanční goodwill uvedeným ve sporném opatření se do oblasti nabývání podílů zavádí pojem obecně užívaný při převodu aktiv či při podnikové kombinaci (bod 29 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

18 Konečně je třeba poukázat na to, že podle španělského daňového práva nelze pro daňové účely v případě nabytí podílu podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku ve společnosti usazené ve Španělsku účtovat samostatně goodwill vzniklý touto akvizicí. Naproti tomu lze podle španělského daňového práva odepsat goodwill v případě podnikové kombinace (bod 28 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

19 Napadené rozhodnutí stanoví, že sporný režim je neslučitelný s vnitřním trhem, když se vztahuje na nabývání podílů v podnicích usazených mimo Unii (čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí). Článek 4 tohoto rozhodnutí zejména ukládá, aby Španělské království získalo poskytnuté podpory nazpět.

Řízení a návrhová žádání účastnic řízení

20 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 29. července 2011 podaly žalobkyně Banco Santander, SA a Santusa Holding, SL projednávanou žalobu.

21 Žalobkyně navrhují, aby Tribunál:

- zrušil čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž stanoví, že sporný režim obsahuje prvky státní podpory;
 - podpora, zrušil čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž stanoví, že sporný režim vykazuje znaky státní podpory, když se vztahuje na nabytí podílu, která vedou k převzetí kontroly;
 - podpora, zrušil článek 4 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž ukládá navrácení podpor pro transakce, ke kterým došlo před zveřejněním napadeného rozhodnutí v Úředním věstníku;
 - podpora, zrušil čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí a ještě podpora jeho článek 4 v rozsahu, v němž se tato ustanovení týkají transakcí ve Spojených státech, v Mexiku a v Brazílii;
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 22 Komise navrhuje, aby Tribunál:
- zamítl žalobu;
 - uložil žalobkyním náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

K návrhovým žádáním znějícím na zrušení čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí

23 V rámci návrhových žádání pro účely zrušení čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí žalobkyně zpochybují kvalifikaci sporného režimu jako státní podpory, kterou Komise přijala v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně v podstatě vznášejí na podporu těchto návrhových žádání pět žalobních důvodů, první vychází z nesprávného právního posouzení při uplatnění Komisí podmínky týkající se selektivity, druhý vychází z pochybení při identifikaci referenčního systému, třetí vychází z neselektivnosti opatření z důvodu, že rozlišení, které zavádí, vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do které patří, čtvrtý vychází ze skutečnosti, že společně, na něž se vztahuje sporný režim, neplyne z opatření žádné zvýhodnění a pátý vychází z nedostatku odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak pokud jde o kritérium týkající se selektivity, tak kritérium týkající se existence zvýhodnění.

24 Nejdříve je třeba přezkoumat první žalobní důvod.

25 Žalobkyně tvrdí, že sporný režim nemá selektivní povahu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU a že se ve skutečnosti jedná o obecné opatření, které lze uplatnit na jakýkoli podnik, který podléhá daňové povinnosti ve Španělsku. Komise tudíž nesprávně použila ustanovení čl. 107 odst. 1 SFEU, když rozhodla o selektivnosti sporného opatření.

26 Žalobkyně dodávají, že je na Komisi, aby prokázala existenci určité kategorie podniků, kterým bylo sporné opatření vyhrazeno, což neučinila.

27 Komise tvrdí, že analýza selektivní povahy provedená v napadeném rozhodnutí je v souladu s judikaturou, neboť nejdříve definuje relevantní referenční rámec a poté konstatuje existenci výjimky vytvořené sporným opatřením.

28 Komise se rovněž opírá o existenci analogie mezi zvýhodněním v případě vývozu kapitálu, jak je tomu v případě sporného opatření, a zvýhodněním v případě vývozu zboží, tedy případem,

ve kterém již bylo rozhodnuto, že takové zvýhodnění představuje selektivní opatření.

29 Před prozkoumáním opodstatnosti tohoto žalobního důvodu je s ohledem na okolnosti projednávaného případu třeba po připomenutí, že selektivnost je jedním z kumulativních kritérií umožňujících kvalifikovat opatření jako státní podporu, upřesnit, jaké podmínky musejí být splněny, aby Komise mohla právem učinit závěr, že opatření je selektivní.

Kritéria pro uznání existence státní podpory

30 Článek 107 odst. 1 SFEU stanoví:

„Podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.“

31 Z judikatury vyplývá, že kvalifikace opatření jako státní podpory vyžaduje, aby byly splněny všechny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 24. července 2003, Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Recueil, s. I-7747, bod 74 a citovaná judikatura).

32 Článek 107 odst. 1 SFEU podřizuje kvalifikaci vnitrostátního opatření jako státní podpory následujícím podmínkám: financování tohoto opatření státem nebo ze státních prostředků, existence zvýhodnění podniku, selektivita uvedeného opatření, jakož i dopad posledně uvedeného na obchod mezi členskými státy a z toho vyplývající narušení hospodářské soutěže (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. června 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, Sb. rozh. s. I-5293, bod 28).

Metoda analýzy použitelná na selektivnost v daňové oblasti

33 Z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 107 odst. 1 SFEU ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vzhledem k ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh. s. I-7115, bod 54 a citovaná judikatura, a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, Sb. rozh. s. I-11113, bod 75 a citovaná judikatura; rozsudek Tribunálu ze dne 22. ledna 2013, Salzgitter v. Komise, T-308/00 RENV, bod 116).

34 Určení relevantního právního režimu označeného jako „referenční rámec“ má zvýšený význam v případech daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být prokázána pouze ve srovnání s takzvaným „obvyklým“ zdaněním“ (rozsudek Portugalsko v. Komise, bod 33 výše, bod 56).

35 Pro účely posouzení, zda má daňové opatření selektivní povahu, je tedy třeba prozkoumat, zda s ohledem na referenční rámec představuje uvedené opatření zvýhodnění některých společností vzhledem k ostatním, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek Portugalsko v. Komise, bod 33 výše, bod 56).

36 Nicméně i když se v rámci referenčního rámce takové rozdílné zacházení se srovnatelnými skutkovými a právními situacemi objeví, podle ustálené judikatury nezahrnuje pojem „státní podpora“ státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy *a priori* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo systematiky daňové soustavy, do níž tato opatření patří.

(rozsudek Portugalsko v. Komise, bod 33 výše, bod 52).

37 Z výše uvedeného vyplývá, že kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ předpokládá zaprvé především identifikovat a prozkoumat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Právě ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem je třeba zadruhé posoudit případnou selektivní povahu výhody, kterou dotčené daňové opatření zakládá, a ujistit se, že toto opatření se odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek Tribunálu ze dne 7. března 2012, *British Aggregates v. Komise*, T-210/02 RENV, bod 49). Případně zatím je třeba prozkoumat, zda dotčený členský stát prokázal, že opatření je odvodno povahou nebo systematickou soustavou, do které patří (rozsudek Portugalsko v. Komise, bod 33 výše, bod 53).

Nezbytná identifikace určité kategorie podniků zvýhodněných dotčeným opatřením

38 Kritérium týkající se selektivnosti opatření umožňuje rozlišit státní podpory od obecných opatření daňové nebo hospodářské politiky uplatňovaných členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudek *Air Liquide Industries Belgium*, bod 32 výše, bod 32).

39 V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že lze shledat selektivní povahu opatření, třebaže se jeho uplatnění neomezuje na přesně vymezenou oblast činnosti.

40 Soudní dvůr totiž uznal existenci státní podpory v případě, kdy se opatření „převážně“ týkalo určité oblasti činnosti, a sice kdy se týkalo více oblastí (rozsudky Soudního dvora ze dne 12. července 1990, *COFAZ v. Komise*, C-169/84, Recueil, s. I-3083, body 22 a 23, a ze dne 20. listopadu 2003, *GEMO*, C-126/01, Recueil, s. I-13769, body 37 až 39).

41 Soudní dvůr rovněž připustil, že opatření vztahující se na podniky vyrábějící hmotný majetek je selektivní (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 40).

42 Kromě toho Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že z opatření mají prospěch pouze podniky usazené ve vymezené zeměpisné oblasti, ho zbavuje jeho povahy jakožto obecného opatření daňové nebo hospodářské politiky (v tomto smyslu viz rozsudek Soudního dvora ze dne 19. září 2000, *Nemecko v. Komise*, C-156/98, Recueil, s. I-6857, bod 23).

43 Tribunál rovněž kvalifikoval jako selektivní takové opatření, které se uplatňovalo po omezenou dobu. Tribunál tak rozhodl, že jsou selektivní taková opatření, která s ohledem na krátké období ponechané podnikům k tomu, aby provedly postup, který umožňoval splnit podmínky k jeho využití, byla *de facto* přístupná pouze podnikům, které již zahájily dotčený postup, a nikoli podnikům, které měly především v úmyslu tento postup zahájit, nebo podnikům, které byly připraveny v brzké době tuto iniciativu vyvinout (v tomto smyslu viz rozsudek Tribunálu ze dne 4. září 2009, *Itálie v. Komise*, T-211/05, Sb. rozh. s. II-2777, body 120 a 121).

44 Pokud kategorie příjemců podpory je obzvláště široká nebo různorodá, někdy to není tak moc vymezení této kategorie, které je určující pro posouzení, zda má dotčené opatření selektivní povahu, jako vymezení vyloučených podniků (v tomto smyslu viz rozsudek Tribunálu ze dne 29. září 2000, *CETM v. Komise*, T-55/99, Recueil, s. II-3207, body 39, 40 a 47).

45 Z judikatury citované v bodech 31 až 44 výše vyplývá, že určení kategorie podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými dotčeným opatřením, je nezbytnou podmínkou k uznání existence státní podpory.

46 Takový výklad pojmu „selektivnost“ je v souladu se samotným zněním čl. 107 odst. 1 SFEU, které stanoví, že výhoda musí zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“.

47 Navíc, jak bylo uvedeno v bodech 33 a 37 výše, Soudní dvůr, když odkazuje na metodu analýzy popsanou v uvedených bodech, připomíná, že čl. 107 odst. 1 SFEU ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve srovnání s ostatními, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek Portugalsko v. Komise, bod 33 výše, bod 54).

48 Pokud je však dotčené opatření, přestože představuje odchylku od obecného či „obvyklého“ daňového režimu, potenciálně přístupné všem podnikům, nelze s ohledem na cíl sledovaný obecným či „obvyklým“ daňovým režimem srovnávat právní a skutkovou situaci podniků, které mohou mít z opatření prospěch, se situací podniků, které takový prospěch mít nemohou.

49 Z výše uvedeného plyne, že aby podmínka selektivnosti byla splněna, musí být v každém případě identifikována kategorie podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými dotčeným opatřením, a že v případě uvedeném v bodě 48 výše nemůže selektivnost vyplývat pouze ze zjištění, že byla zavedena odchylka od obecného či „obvyklého“ daňového režimu.

50 Kromě toho je na Komisi, aby prokázala, že opatření zavádí rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na sledovaný cíl nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, Sb. rozh. s. I-7671, bod 62).

51 V rozsudku Komise v. Nizozemsko, bod 50 výše (bod 63), tak Soudní dvůr konstatoval, že Komise ve sporném rozhodnutí dostatečně prokázala, že pouze zvláštní skupina velkých průmyslových podniků, které se podílí na obchodu mezi členskými státy, požívala výhody, která nebyla dostupná jiným podnikům. Komise tedy ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, prokázala, že se dotčené opatření uplatňovalo selektivně na určité podniky nebo na určitá odvětví výroby.

52 Stejně tak v rozsudku Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, bod 33 výše (bod 96), Soudní dvůr konstatoval, že Komise ve sporném rozhodnutí dostatečně prokázala, že některé podniky, společnosti „offshore“, měly prospěch ze selektivních výhod.

53 V projednávaném případě je tedy třeba posoudit, zda jednotlivé důvody, na jejichž základě Komise v napadeném rozhodnutí učinila závěr o selektivnosti sporného opatření a které znovu uplatnila v soudním řízení, umožňují prokázat selektivní povahu tohoto opatření.

54 Zprv se Komise v napadeném rozhodnutí za účelem učinění závěru o selektivnosti sporného opatření opírala primárně o existenci odchylky vzhledem k referenčnímu rámci. Komise totiž uvedla, že odpovídajícím referenčním systémem pro posouzení selektivní povahy sporného opatření je „systém stanovený obecným španělským systémem zdaňování právnických osob, konkrétně pak předpisy o zdaňování finančních goodwillů, které jsou v tomto daňovém systému obsaženy“ (bod 118 odůvodnění napadeného rozhodnutí). „Úvodem a na okraj“ měla za to, že sporné opatření představuje výjimku ze španělských účetních předpisů (bod 121 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Kromě toho uvedla, že důsledkem sporného opatření je

uplatňování rozdílného daňového zacházení mezi podniky, které podléhají daňové povinnosti ve Španělsku a nabudou podíly ve společnostech usazených v zahraničí, a podniky, které podléhají daňové povinnosti ve Španělsku a nabudou podíly ve společnostech usazených ve Španělsku, přestože se tyto dvě kategorie podniků nacházejí ve srovnatelných situacích (body 122 a 136 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Na základě takového rozdílného zacházení Komise dospěla k závěru, že sporné opatření „představuje výjimku z referenčního systému“ (bod 125 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

55 Komise tedy v napadeném rozhodnutí uplatnila metodu analýzy popsanou v bodech 33 až 37 výše.

56 Jak přitom žalobkyně správně tvrdí, uplatnění metody analýzy popsané v bodech 33 až 37 výše nemůže v projednávaném případě vést ke konstatování selektivnosti sporného opatření. I kdyby totiž byla prokázána existence odchylky nebo výjimky z referenčního rámce identifikovaného Komisí, nemůže to samo o sobě prokazovat, že sporné opatření zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud je toto opatření *a priori* přístupné všem podnikům.

57 Je totiž nejprve třeba poukázat na to, že se sporné opatření uplatňuje na veškeré nabývání podílů v zahraničních společnostech ve výši nejméně 5 %, které jsou drženy nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku. Toto opatření se tedy netýká žádné zvláštní kategorie podniků nebo odvětví výroby, nýbrž kategorie hospodářských činností.

58 Je pravda, že v některých případech mohou být podniky vyloučeny *de facto* z působnosti opatření, které nicméně vykazuje znaky opatření obecné povahy (v tomto smyslu viz rozsudky Soudního dvora ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie, 6/69 a 11/69, Recueil, s. 523, body 20 a 21, a Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, bod 33 výše, body 101 a 107).

59 V projednávaném případě musí podnik k tomu, aby mohl prospět ze sporného opatření, nakoupit podíly v zahraniční společnosti (body 26 a 32 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

60 Je třeba poukázat na to, že taková ryze finanční operace nabývajícím podniku *a priori* neukládá zmeškat svou činnost a ostatně pro tento podnik v zásadě znamená pouze omezené rušení do výše uskutečněné investice.

61 V této souvislosti je třeba připomenout, že opatření, jehož uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků, *a priori* není selektivní (v tomto smyslu viz rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 41 výše, bod 36).

62 Navíc sporné opatření nestanoví žádnou minimální částku odpovídající minimálnímu prahu podílů ve výši 5 % uvedenému v bodě 57 výše, a tudíž *de facto* nevyhrazuje svůj prospěch podnikům, které za tímto účelem disponují dostatečnými finančními prostředky, na rozdíl od opatření dotčeného ve věci, v níž byl vydán rozsudek Tribunálu ze dne 9. září 2009, Diputación Foral de Álava a další v. Komise (T-227/01 až T-229/01, T-265/01, T-266/01 a T-270/01, Sb. rozh. s. II-3029, body 161 a 162).

63 Konečně sporné opatření stanoví, že se daňové zvýhodnění poskytuje na základě podmínky svázané s nákupem určitých ekonomických aktiv, a sice podílů v zahraničních společnostech.

64 V rozsudku Nemecko v. Komise, bod 42 výše (bod 22), přitom Soudní dvůr rozhodl, že daňová úleva, již požívají daňoví poplatníci, kteří prodávají určitá ekonomická aktiva a mohou

odeříst zisk z toho plynoucí v případě nabytí podílů v kapitálových společnostech majících sídlo v určitých regionech, poskytuje tímto daňovým poplatníkům výhodu, která jakožto opatření obecné povahy uplatnitelné bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty nepředstavuje podporu ve smyslu relevantních ustanovení Smlouvy.

65 Sporné opatření tedy *a priori* nevylučuje žádnou kategorii podniků.

66 I kdyby tudíž sporné opatření představovalo odchylku od referenčního rámce přijatého Komisí, nebyla by tato okolnost v žádném případě důvodem, který by umožňoval stanovit, že uvedené opatření zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

67 Zadruhé Komise uvedla, že „sporné opatření je selektivní, neboť zvýhodňuje výhradně určité skupiny podniků, které provádějí jisté investice v zahraničí“ (bod 102 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Tvrdí, že opatření, z něhož mají prospěch pouze podniky, jež splňují podmínky, kterým jeho přiznání podléhá, je „z právního hlediska“ selektivní, aniž je třeba se ujistit, že svými účinky může poskytnout výhodu pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím výroby.

68 Nicméně ani tento další důvod napadeného rozhodnutí neumožňuje stanovit selektivní povahu sporného opatření.

69 Podle ustálené judikatury totiž čl. 107 odst. 1 SFEU rozlišuje státní zásahy v závislosti na jejich účincích (rozsudky Soudního dvora ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, Recueil, s. 709, bod 27, a ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise, C-159/01, Recueil, s. I-4461, bod 51). Právě na základě účinků dotčeného opatření je tedy třeba posoudit, zda toto opatření představuje státní podporu, zejména proto, že je selektivní (v tomto smyslu viz rozsudek Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, bod 33 výše, body 87 a 88).

70 Navíc v rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, bod 42) Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že z opatření dotčeného v této věci mohou mít prospěch pouze daňoví poplatníci, kteří splňují podmínky pro uplatnění tohoto opatření, nemůže sama o sobě tomuto opatření dát selektivní povahu.

71 Konečně v rozsudku Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, bod 33 výše (body 103, 104 a 107) Soudní dvůr rozhodl, že ne každé rozdílné zdanění znamená existenci podpory a že k tomu, aby rozdílné zdanění mohlo být kvalifikováno jako podpora, je nezbytné, aby bylo možno identifikovat zvláštní kategorii podniků, které mohou být odlišeny z důvodu specifických vlastností.

72 Přístup navrhovaný Komisí by přitom na rozdíl od judikatury zmíněné v bodě 71 výše mohl vést ke konstatování existence selektivnosti všech daňových opatření, jejichž využití podléhá určitým podmínkám, přestože podniky, které opatření využívají, nesdílí žádnou charakteristiku, jež je jim vlastní a jež umožňuje je odlišit od ostatních podniků, kromě toho, že mohou splňovat podmínky, kterým využití opatření podléhá.

73 Zatěť Komise v bodě 154 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že „se domnívá, že i ve stávajícím případě má sporné opatření za cíl upravit vývoz kapitálu ze Španělska, a posílit tak postavení španělských podniků v zahraničí, což vede ke zlepšení konkurenceschopnosti příjemců režimu podpory.“

74 V této souvislosti je třeba připomenout, že státní opatření, které bez rozdílu zvýhodňuje všechny podniky nacházející se na vnitrostátním území, nemůže být s ohledem na kritérium

selektivnosti státní podporou (rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 41 výše, bod 35).

75 Posouzení podmínky uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU a týkající se ovlivnění obchodu mezi členskými státy tedy sice spočívá v přezkoumání, zda podniky nebo odvětví výroby členského státu jsou zvýhodněny oproti podnikům nebo odvětvím výroby jiných členských států, avšak podmínku týkající se selektivnosti, stanovenou v témže odstavci tohoto článku, lze posuzovat pouze na úrovni jediného členského státu a vyplývá pouze z analýzy rozdílného zacházení jedině mezi podniky nebo odvětvími výroby tohoto státu (v tomto smyslu viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. listopadu 2004, Španělsko v. Komise, C-73/03, bod 28).

76 Dále okolnost, že opatření zvýhodňuje podniky, které podléhají daňové povinnosti v jednom členském státě, oproti podnikům, které podléhají daňové povinnosti v jiných členských státech, zejména proto, že usnadňuje nabývání podílů podniky usazenými v členském státě na základním kapitálu podniků usazených v zahraničí, nemá vliv na analýzu kritéria selektivnosti.

77 V rozsudku Komise v. Francie, bod 58 výše (bod 20) Soudní dvůr sice rozhodl, že výhoda poskytnutá „pouze ve prospěch tuzemských vyvážených výrobků s cílem pomoci jim konkurovat v jiných členských státech výrobkům pocházejícím z určitého státu“ je státní podporou. Nicméně tento odkaz na výrobky pocházející z jiných členských států se týkal podmínky týkající se ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu.

78 Tento výklad rozsudku Komise v. Francie, bod 58 výše je podpořen rozsudkem Soudního dvora ze dne 7. června 1988, Decker v. Komise (57/86, Recueil, s. 2855, bod 8), v němž se rozlišování mezi tuzemskými výrobky a výrobky z jiných členských států neobjevuje v přezkumu kritéria týkajícího se selektivnosti. Stejně tak v rozsudku Soudního dvora ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, Sb. rozh. s. I-6717, bod 120) není rozlišování mezi tuzemskými výrobky a výrobky z jiných členských států zohledněno v rámci přezkumu selektivnosti opatření.

79 Z této judikatury vyplývá, že konstatování selektivnosti opatření se zakládá na rozdílném zacházení mezi kategoriemi podniků, které podléhají právním předpisům téhož členského státu, a nikoli na rozdílném zacházení mezi podniky členského státu a podniky z jiných členských států.

80 Z výše uvedeného vyplývá, že souvislost, jež je zjevná z bodu 154 odvodnění napadeného rozhodnutí citovaného v bodě 73 výše, mezi vývozem kapitálu a vývozem zboží umožňuje, je-li prokázána, pouze konstatovat ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu, a nikoli selektivnost sporného opatření, která musí být posuzována ve vnitrostátním rámci.

81 Začtvrté ze soudních precedentů, kterých se dovolává Komise, nelze vyvodit, že unijní soudy již připustily, že by daňové opatření bylo kvalifikováno jako selektivní, aniž by bylo prokázáno, že dotčené opatření zvýhodňuje zvláštní kategorii podniků nebo odvětví výroby, avšak nikoli jiné podniky nebo jiná odvětví výroby.

82 Soudní dvůr tak rozhodl, že zvýhodňovaná vývozní reeskontní sazba přiznaná státem pouze ve prospěch tuzemských vyvážených výrobků s cílem pomoci jim konkurovat v jiných členských státech výrobkům pocházejícím z určitého státu zakládá podporu (rozsudek Komise v. Francie, bod 58 výše, bod 20) a že vrácení úroků z vývozních úvěrů (rozsudek Decker v. Komise, bod 78 výše, bod 8), jakož i daňový odpočet, ze kterého měly prospěch pouze podniky provozující vývozní činnosti a uskutečňující určité investice, kterých se týkala dotčená opatření (rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise, bod 78 výše, bod 120), splňují podmínku selektivnosti.

83 Ve těchto rozsudcích uvedených v bodě 82 výše tvořila kategorii podniků využívajících

opatření, jež umožnila užití závěr o selektivnosti dotčeného opatření, kategorie vyvážejících podniků.

84 Je přitom třeba konstatovat, že kategorie vyvážejících podniků, třebaže je stejná jako například kategorie podniků vyrábějících hmotný majetek (viz bod 41 výše) velmi široká, seskupuje podniky, které se mohou odlišovat z důvodu společné charakteristiky související s jejich vývozní činností.

85 Judikatura uvedená v bodě 82 výše týkající se podniků provozujících vývozní činnosti tedy neumožňuje užití závěr, že unijní soudy připustily, aby danové opatření bylo kvalifikováno jako selektivní, aniž by byla identifikována zvláštní kategorie podniků nebo odvětví výroby, které se mohou odlišovat z důvodu specifických vlastností.

86 Tato analýza není zpochybněna argumentem Komise vycházejícím z toho, že ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise, bod 78 výše se dotčené danové zvýhodnění týkalo odkoupení podílů v zahraničních společnostech. Podniky totiž k tomu, aby mohly využít dotčené výhody, musely nabýt podíly ve společnostech přímo spojených s vývozem zboží nebo služeb. Navíc přirozenost opatření, které Soudní dvůr v této věci kvalifikoval jako selektivní, se neomezovala na takové nabývání podílů, avšak zahrnovala jiné vývozní činnosti: založení poboček nebo stálých provozoven v zahraničí, založení dceřiných společností přímo spojených s vývozem zboží nebo služeb, jakož i náklady na reklamu za účelem uvedení výrobků na trh, proniknutí na zahraniční trhy a jejich průzkum, účast na veletrzích, výstavách a jiných podobných událostech. V důsledku toho byla výhoda plynoucí z dotčeného opatření ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, na rozdíl od toho, jak je tomu *a priori* v projednávaném případě, vyhrazena určitým podnikům, a sice těm, které provozují vývozní činnosti.

87 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Komise prostřednictvím důvodů, o které se opírala, neprokázala, že sporné opatření je selektivní.

88 Komise tedy tím, že měla za to, že sporné opatření je selektivní, nesprávně použila ustanovení čl. 107 odst. 1 SFEU.

89 Přezkoumaný žalobní důvod je tudíž opodstatněný. V důsledku toho je důvodné zrušit čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí, aniž je třeba přezkoumat ostatní žalobní důvody vznesené žalobkyní na podporu jejich hlavních návrhových žádání.

K návrhovým žádáním znějícím na zrušení článku 4 napadeného rozhodnutí

90 Návrhová žádání žalobky týkající se konkrétního článku 4 napadeného rozhodnutí se zakládají na kritice přechodného režimu stanoveného napadeným rozhodnutím pro účely navrácení dotčené podpory. Žalobkyně zpochybují zejména datum, které je referenčním bodem pro určení, které podpory mohou být navráceny. Cílem těchto „podprvných“ návrhových žádání žalobky směřujících proti tomuto článku je tedy omezit možnosti navrácení podpor, které jim byly poskytnuty, pro případ, že by veškerá možnost navrácení těchto podpor nebyla vyloučena na základě jejich hlavních návrhových žádání. Hlavní návrhová žádání žalobky tak musejí být nutně chápána tak, že znějí na vyloučení jakékoli možnosti navrácení podpor, a tedy v každém případě na zrušení článku 4 napadeného rozhodnutí.

91 Navíc by bylo obzvláště formalistické mít za to, že cílem hlavních návrhových žádání žalobky není zrušení článku 4 napadeného rozhodnutí, jenž je právním základem pro navrácení podpory, aťkoli žalobkyně mohou napadnout toto rozhodnutí pouze v rozsahu, v němž se na něm může vztahovat opatření směřující k navrácení (v tomto smyslu viz rozsudek Soudního dvora ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a

92 V důsledku toho je třeba učit závěr, že i když žalobkyně předkládají návrhová žádání znějící na zrušení článku 4 napadeného rozhodnutí, jenž se týká navrácení podpory, pouze jako „podpůrná“, nutně zamýšlejí domoci se zrušení ustanovení, i primárně, které je právním základem pro navrácení podpory, jež jim byla poskytnuta.

93 Opodstatnost žalobního důvodu přezkoumaného výše, který se týká neselektivnosti sporného opatření, má přitom za následek zrušení nejen čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí, který konstatuje existenci podpory, nýbrž i článku 4 tohoto rozhodnutí, který stanoví navrácení této podpory.

K nákladům řízení

94 Podle čl. 87 odst. 2 jednacího řádu Tribunálu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že žalobkyně požadovaly náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné poslední uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (druhý rozšířený senát)

rozhodl takto:

1) **Článek 1 odst. 1 a článek 4 rozhodnutí Komise 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwill vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem se zrušují.**

2) **Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieliński

Gervasoni

Madise

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 7. listopadu 2014.

Podpisy.

* Jednací jazyk: španělština