

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (druhá rozšírená komora)

zo 7. novembra 2014 (*)

„Štátna pomoc – Ustanovenia týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, umožňujúce podnikom, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, odpisovať goodwill vzniknutý nadobudnutím podielov v podnikoch, ktoré sú daňovými rezidentmi v zahraničí – Rozhodnutie, ktorým sa táto schéma kvalifikuje ako štátna pomoc, táto pomoc sa vyhlasuje za nezlučiteľnú s vnútorným trhom a nariaďuje sa jej vymáhanie – Pojem štátna pomoc – Selektívna povaha – Identifikácia kategórie podnikov zvýhodnených opatrením – Neexistencia – Porušenie článku 107 ods. 1 ZFEÚ“

Vo veci T-399/11,

Banco Santander, SA, so sídlom v Santander (Španielsko),

Santusa Holding, SL, so sídlom v Boadilla del Monte (Španielsko),

v zastúpení: pôvodne J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan a R. Calvo Salinero, neskôr J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro a R. Calvo Salinero, advokáti,

žalobkyne,

proti

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

žalovanej,

ktorej predmetom je návrh na zrušenie článku 1 ods. 1 a článku 4 rozhodnutia Komisie 2011/282/EÚ z 12. januára 2011 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 135, s. 1),

VŠEOBECNÝ SÚD (druhá rozšírená komora),

v zložení: predsedníčka komory M. E. Martins Ribeiro, sudcovia N. J. Forwood, E. Bielišnas, S. Gervasoni (spravodajca) a L. Madise,

tajomník: J. Palacio González, hlavný referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. apríla 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

Okolnosti predchádzajúce sporu

Správne konanie

1 Niekoľkými písomnými otázkami položenými v rokoch 2005 a 2006 (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 a P-5509/06) sa poslanci Európskeho parlamentu pýtali Komisie Európskych spoločností na to, či sa má ako štátna pomoc posudzovať opatrenie stanovené článkom 12 ods. 5, ktorý bol do španielskeho zákona o dani z príjmov právnických osôb zavedený zákonom Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon 24/2001, ktorým sa prijímajú daňové a správne opatrenia a opatrenia sociálnej povahy) z 27. decembra 2001 (BOE 313 z 31. decembra 2001, s. 50493), a prevzatý Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (kráľovský legislatívny dekrét 4/2004, ktorým sa schvaľuje revidované znenie zákona o dani z príjmu právnických osôb) z 5. marca 2004 (BOE 61 z 11. marca 2004, s. 10951) (ďalej len „sporná schéma“ alebo „sporné opatrenie“). Komisia v podstate odpovedala, že podľa informácií, ktoré má k dispozícii, sporná schéma nepredstavuje štátnu pomoc.

2 Listami z 15. januára a z 26. marca 2007 vyzvala Komisia španielske orgány, aby jej poskytli informácie na účely posúdenia dosahu a účinkov spornej schémy. Listami zo 16. februára a zo 4. júna 2007 oznámilo Španielske kráľovstvo Komisii požadované informácie.

3 Faxom z 28. augusta 2007 bola Komisii doručená sťažnosť súkromného subjektu, v ktorej tvrdil, že sporná schéma predstavuje štátnu pomoc nezlučiteľnú so spoločným trhom.

4 Rozhodnutím z 10. októbra 2007 začala Komisia konanie vo veci formálneho zisťovania týkajúce sa spornej schémy.

5 Listom z 5. decembra 2007 boli Komisii doručené pripomienky Španielskeho kráľovstva k rozhodnutiu o začatí formálneho zisťovania. V období medzi 18. januárom a 16. júnom 2008 boli Komisii doručené aj pripomienky 32 dotknutých tretích osôb. Listami z 30. júna 2008 a z 22. apríla 2009 predložilo Španielske kráľovstvo svoje stanovisko k pripomienkam dotknutých tretích osôb.

6 V dňoch 18. februára 2008, 12. mája a 8. júna 2009 sa uskutočnili technické stretnutia so španielskymi orgánmi. Ďalšie technické stretnutia sa uskutočnili aj s niektorými z 32 dotknutých tretích osôb.

7 Listom zo 14. júla 2008 a elektronickou poštou zo 16. júna 2009 poskytlo Španielske kráľovstvo Komisii dodatočné informácie.

8 Komisia ukončila konanie, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov, ktoré sa uskutočnili v Európskej únii, rozhodnutím 2011/5/ES z 28. októbra 2009 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 7, 2011, s. 48).

9 Komisia vyhlásila spornú schému, ktorú tvorí daňová výhoda umožňujúca španielskym spoločnostiam odpisovať goodwill, ktorý vznikne z nadobudnutia podielov v zahraničných spoločnostiach, ak sa uplatňuje na nadobudnutia podielov v podnikoch usadených v Únii, za nezlučiteľnú so spoločným trhom.

10 Komisia ponechala konanie otvorené, pokiaľ ide o nadobudnutia podielov, ktoré sa uskutočnili mimo Únie, lebo španielske orgány sa zaviazali poskytnúť nové informácie o prekážkach týkajúcich sa cezhraničných zlúčení alebo splynutí, ktoré existujú mimo Únie.

11 Španielske kráľovstvo oznámilo Komisii informácie o priamych investíciách uskutočnených španielskymi spoločnosťami mimo Únie 12., 16. a 20. novembra 2009 a 3. januára 2010. Komisia tiež dostala pripomienky od niekoľkých dotknutých tretích osôb.

12 Technické stretnutia medzi Komisiou a španielskymi orgánmi sa uskutočnili 27. novembra 2009, 16. júna 2010 a 29. júna 2010.

Napadnuté rozhodnutie

13 Dňa 12. januára 2011 Komisia prijala rozhodnutie 2011/282/EÚ o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom (Ú. v. EÚ L 135, s. 1, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“). Toto rozhodnutie bolo v znení uverejnenom v Úradnom vestníku Európskej únie opravené 3. marca 2011. Druhé opravené znenie bolo uverejnené v Úradnom vestníku 26. novembra 2011.

14 Sporné opatrenie stanovuje, že v prípade, ak podnik zdaňovaný v Španielsku nadobudne podiel v „zahraničnej spoločnosti“ a tento podiel dosahuje najmenej 5 % nepretržite počas najmenej jedného roka, goodwill vzniknutý týmto nadobudnutím podielu, zapísaný v účtovníctve podniku ako samostatný nehmotný majetok, možno odpísať vo forme odpisov od základu dane z príjmov právnických osôb, ktorej podnik podlieha. Sporné opatrenie spresňuje, že na to, aby sa spoločnosť považovala za „zahraničnú spoločnosť“, musí podliehať podobnej dani, aká je uplatniteľná v Španielsku, a jej príjmy musia pochádzať najmä z podnikateľských činností vykonávaných v zahraničí (odôvodnenie 30 napadnutého rozhodnutia).

15 Z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že podľa španielskeho práva je podniková kombinácia transakcia, pri ktorej jeden alebo viac podnikov, ktoré sa rušia bez likvidácie, prevádzajú všetok svoj majetok a záväzky na iný existujúci podnik alebo na podnik, ktorý vytvorí, výmenou za emisiu cenných papierov, ktoré reprezentujú kapitál tohto druhého podniku, pre svojich akcionárov (odôvodnenie 32 napadnutého rozhodnutia).

16 Nadobudnutie podielu je definované v napadnutom rozhodnutí ako transakcia, pri ktorej jeden podnik nadobúda podiel v inom podniku bez získania väčšiny alebo kontroly nad hlasovacími právami cieľovej spoločnosti (odôvodnenie 32 napadnutého rozhodnutia).

17 Okrem toho sa v napadnutom rozhodnutí uvádza, že podľa sporného opatrenia sa finančný goodwill stanovuje odpítaním trhovej hodnoty hmotného a nehmotného majetku nadobudnutej spoločnosti od nadobúdacej ceny zaplatenej za príslušný podiel. Rovnako sa spresňuje, že koncepcia finančného goodwillu, ako ho upravuje sporné opatrenie, zavádza do oblasti nadobúdania podielov pojem, ktorý sa zvyčajne používa pri transakciách prevodu majetku alebo podnikovej kombinácie (odôvodnenie 29 napadnutého rozhodnutia).

18 Napokon treba uviesť, že podľa španielskeho daňového práva v prípade, ak podnik zdaňovaný v Španielsku nadobudne podiel v spoločnosti usadenej v Španielsku, nie je možné samostatne zaúčtovať na daňové účely goodwill vzniknutý pri tomto nadobudnutí. Podľa španielskeho daňového práva naopak možno goodwill odpisovať v prípade podnikovej kombinácie (odôvodnenie 28 napadnutého rozhodnutia).

19 Napadnuté rozhodnutie vyhlásilo spornú schému za nezlučiteľnú s vnútorným trhom, ak sa uplatňuje na nadobudnutia podielov v podnikoch usadených mimo Únie (článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia). Článok 4 tohto rozhodnutia okrem toho nariaďuje, aby Španielske kráľovstvo vymáhalo poskytnutú pomoc.

Konanie a návrhy účastníkov konania

20 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 29. júla 2011 podali žalobkyne Banco Santander, SA a Santusa Holding, SL, žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

21 Žalobkyne navrhujú, aby Všeobecný súd:

- zrušil článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom stanovuje, že sporná schéma vykazuje znaky štátnej pomoci,
 - subsidiárne zrušil článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom stanovuje, že sporná schéma vykazuje znaky štátnej pomoci, keď sa uplatňuje na nadobúdanie podielov, ktoré znamená prevzatie kontroly,
 - subsidiárne zrušil článok 4 napadnutého rozhodnutia v rozsahu, v akom nariaďuje vymáhanie pomoci pre operácie uskutočnené pred uverejnením napadnutého rozhodnutia v Úradnom vestníku,
 - subsidiárne zrušil článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia a ďalej subsidiárne jeho článok 4 v rozsahu, v akom sa tieto ustanovenia týkajú transakcií v Spojených štátoch, Mexiku a Brazílii,
 - zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.
- 22 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:
- zamietol žalobu,
 - zaviazal žalobkyne na náhradu trov konania.

Právny stav

O návrhoch na zrušenie článku 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia

23 V rámci návrhov na zrušenie článku 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia žalobkyne spochybujú kvalifikovanie spornej schémy ako štátnej pomoci, ktorú Komisia prijala v napadnutom rozhodnutí. Uvádzajú v podstate päť žalobných dôvodov na podporu týchto návrhov, prvý založený na nesprávnom právnom posúdení pri tom, ako Komisia uplatnila podmienku týkajúcu sa selektivity, druhý založený na nesprávnej identifikácii referenčného systému, tretí založený na tom, že opatrenie nie je selektívne, lebo rozlišovanie, ktoré zavádza, vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého patrí, štvrtý založený na skutočnosti, že opatrenie neposkytuje spoločnostiam, na ktoré sa sporná schéma uplatňuje, nijakú výhodu, a piaty založený na nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozhodnutia, pokiaľ ide o kritérium týkajúce sa selektivity i kritérium týkajúce sa existencie výhody.

24 Najskôr treba preskúmať prvý žalobný dôvod.

25 Žalobkyne tvrdia, že sporná schéma nemá selektívnu povahu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a že v skutočnosti ide o všeobecné opatrenie, ktoré sa môže uplatňovať na akýkoľvek podnik založený v Španielsku. Komisia teda nesprávne uplatnila ustanovenia článku 107 ods. 1

ZFEÚ pri závere o selektivite sporného opatrenia.

26 Žalobkyne dodávajú, že Komisia mala preukázať existenciu kategórie podnikov, ktorým bolo sporné opatrenie vyhradené, čo neurobila.

27 Komisia tvrdí, že analýza selektívnej povahy uskutočnená v napadnutom rozhodnutí je v súlade s judikatúrou, lebo vychádza z definovania relevantného referenčného rámca a pokračuje zistením existencie výnimky, ktorú vytvorilo sporné opatrenie.

28 Komisia sa opiera aj o existenciu analógie medzi výhodou poskytnutou v prípade vývozu kapitálu, o akú ide v prípade sporného opatrenia, a výhodou poskytnutou v prípade vývozu tovaru, v ktorom sa už rozhodlo, že taká výhoda predstavuje selektívne opatrenie.

29 Pred preskúmaním dôvodnosti tohto žalobného dôvodu so zreteľom na okolnosti danej veci treba po tom, čo sa pripomenie, že selektivita je jedným z kumulatívnych kritérií, ktoré umožňujú kvalifikovať opatrenie ako štátnu pomoc, objasniť, aké podmienky musia byť splnené, aby Komisia mohla oprávnenne dospieť k záveru, že opatrenie je selektívne.

Kritériá uznania existencie štátnej pomoci

30 Podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ:

„Ak nie je zmluvami ustanovené inak, pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá naruša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.“

31 Podľa judikatúry si kvalifikovanie za štátnu pomoc vyžaduje, aby boli splnené všetky podmienky uvedené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri rozsudok Súdneho dvora z 24. júla 2003, Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Zb. s. I-7747, bod 74 a tam citovanú judikatúru).

32 Článok 107 ods. 1 ZFEÚ podriaďuje kvalifikovanie vnútroštátneho opatrenia ako štátnej pomoci nasledujúcim podmienkam: financovaniu takého opatrenia štátom alebo zo štátnych prostriedkov, existencii výhody pre spoločnosť, selektivite uvedeného opatrenia, ako aj dosahu tohto opatrenia na obchod medzi členskými štátmi a z toho vyplývajúcejmu narušeniu hospodárskej súťaže (rozsudok Súdneho dvora z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, Zb. s. I-5293, bod 28).

Metóda analýzy uplatniteľná na selektivitu v daňovej oblasti

33 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ ukladá povinnosť určiť, či v rámci daného právneho režimu je vnútroštátne opatrenie spôsobilé zvýhodniť „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov“ oproti iným, ktorí by sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto režimom nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri rozsudky Súdneho dvora zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb. s. I-7115, bod 54 a tam citovanú judikatúru, a z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, Zb. s. I-11113, bod 75 a tam citovanú judikatúru; rozsudok Všeobecného súdu z 22. januára 2013, Salzgitter/Komisia, T-308/00 RENV, bod 116).

34 Určenie relevantného právneho režimu, označovaného ako „referenčný rámec“, je o to dôležitejšie v prípade daňových opatrení, pretože samotnú existenciu výhody možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu (rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný v bode 33 vyššie, bod 56).

35 Na účely posúdenia, či má daňové opatrenie selektívnu povahu, je teda namieste preskúmať, či so zreteľom na referenčný rámec predstavuje uvedené opatrenie zvýhodnenie istých spoločností oproti iným, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný v bode 33 vyššie, bod 56).

36 Aj keď sa však v referenčnom rámci vyskytne také rozdielne zaobchádzanie s porovnateľnými skutkovými a právnymi situáciami, je ustálenou judikatúrou, že pojem štátna pomoc nezahŕňa štátne opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, a teda *a priori* selektívne, pokiaľ toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo štruktúry systému daní a poplatkov, do ktorého tieto opatrenia patria (rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný v bode 33 vyššie, bod 52).

37 Z uvedeného vyplýva, že kvalifikácia vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ predpokladá v prvom rade predbežnú identifikáciu a preskúmanie spoločného alebo „bežného“ daňového režimu uplatniteľného v dotknutom členskom štáte. Práve v porovnaní s týmto spoločným alebo „bežným“ daňovým režimom treba v druhom rade posúdiť prípadnú selektívnu povahu výhody poskytnutej dotknutým daňovým opatrením a ubezpečiť sa, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný daňovým systémom tohto členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudok Všeobecného súdu zo 7. marca 2012, British Aggregates/Komisia, T-210/02 RENV, bod 49). V treťom rade je prípadne namieste preskúmať, či dotknutý členský štát preukázal, že opatrenie je odôvodnené povahou alebo štruktúrou systému, do ktorého patrí (rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný v bode 33 vyššie, bod 53).

Nevyhnutná identifikácia kategórie podnikov zvýhodnených predmetným opatrením

38 Kritérium týkajúce sa selektivity opatrenia umožňuje rozlišovať medzi štátnou pomocou a všeobecnými opatreniami daňovej alebo hospodárskej politiky, ktoré uplatňujú členské štáty (pozri v tomto zmysle rozsudok Air Liquide Industries Belgium, už citovaný v bode 32 vyššie, bod 32).

39 V tomto ohľade Súdny dvor rozhodol, že o selektívnu povahu opatrenia môže ísť aj vtedy, keď sa jeho uplatňovanie neobmedzuje na presne ohraničené odvetvie činnosti.

40 Súdny dvor totiž uznal existenciu štátnej pomoci za predpokladu, že opatrenie sa „prevažne týka“ jedného odvetvia činnosti, ba dokonca i viacerých odvetví (rozsudky Súdneho dvora z 12. júla 1990, COFAZ/Komisia, C-169/84, Zb. s. I-3083, body 22 a 23, a z 20. novembra 2003, GEMO, C-126/01, Zb. s. I-13769, body 37 až 39).

41 Súdny dvor takisto pripustil, že opatrenie, ktoré sa uplatňuje na podniky vyrábajúce hmotný majetok, je selektívne (rozsudok Súdneho dvora z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 40).

42 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že opatrenie, z ktorého majú prospech iba podniky nachádzajúce sa vo vymedzenej zemepisnej oblasti, stráca svoj charakter všeobecného opatrenia daňovej alebo hospodárskej politiky (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, Zb. s. I-6857, bod 23).

43 Všeobecný súd rovnako kvalifikoval ako selektívne opatrenie uplatniteľné počas obmedzeného obdobia. Preto rozhodol, že opatrenie, ktoré vzhľadom na krátke obdobie ponechané podnikom na vykonanie krokov umožňujúcich splniť podmienky na to, aby z neho mali prospech, bolo *de facto* prístupné iba podnikom, ktoré už začali vykonávať predmetné kroky, podnikom, ktoré prinajmenšom zamýšľali, že tak urobia, a podnikom, ktoré boli pripravené vyvinúť takúto iniciatívu vo veľmi krátkom čase, je selektívne (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdu prvého stupňa zo 4. septembra 2009, Taliansko/Komisia, T-211/05, Zb. s. II-2777, body 120 a 121).

44 Pokiaľ je kategória príjemcov pomoci osobitne široká alebo rôznorodá, nie je na posúdenie, či predmetné opatrenie má selektívnu povahu, niekedy rozhodujúce vymedzenie tejto kategórie, ale vymedzenie vylúčených podnikov (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdu prvého stupňa z 29. septembra 2000, CETM/Komisia, T-55/99, Zb. s. II-3207, body 39, 40 a 47).

45 Z judikatúry citovanej v bodoch 31 až 44 vyššie vyplýva, že určenie kategórie podnikov, ktoré sú ako jediné zvýhodnené predmetným opatrením, je nevyhnutnou podmienkou na uznanie existencie štátnej pomoci.

46 Taký výklad pojmu selektivita je v súlade so samotným znením článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že pomoc musí zvýhodňovať „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“.

47 Navyše, ako bolo uvedené v bodoch 33 a 37 vyššie, keď Súdny dvor odkazuje na metódu analýzy opísanú v uvedených bodoch, pripomína, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ ukladá povinnosť určitým, 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 (rozsudok Portugalsko/Komisia, už citovaný v bode 33 vyššie, bod 54).

48 Pritom pokiaľ predmetné opatrenie síce predstavuje odchýlku od spoločného alebo „bežného“ daňového režimu, ale je potenciálne dostupné všetkým podnikom, nemožno pristúpiť k tomu, aby sa so zreteľom na cieľ sledovaný spoločným alebo „bežným“ režimom porovnala právna a skutková situácia podnikov, ktoré by mohli mať prospech z opatrenia, a podnikov, ktoré by z neho prospech mať nemohli.

49 Z uvedeného vyplýva, že na to, aby bola splnená podmienka selektivity, musí byť v každom prípade identifikovaná kategória podnikov, ktoré sú ako jediné zvýhodnené predmetným opatrením, a že za predpokladu uvedeného v bode 48 vyššie nemôže selektivita vyplývať len zo zistenia, že sa zaviedla odchýlka od spoločného alebo „bežného“ režimu zdačovania.

50 Navyše Komisii prináleží dokázať, že opatrenie zavádza rozlišovanie medzi podnikmi nachádzajúcimi sa z hľadiska sledovaného cieľa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (rozsudok Súdneho dvora z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko, C-279/08 P, Zb. s. I-7671, bod 62).

51 V rozsudku Komisia/Holandsko, už citovanom v bode 50 vyššie (bod 63), tak Súdny dvor konštatoval, že Komisia v napadnutom rozhodnutí dostatočne preukázala, že iba osobitná skupina

veľkých priemyselných podnikov, ktoré sú aktívne v obchode medzi členskými štátmi, mala prospech z výhody, ktoré nie je dostupná pre iné podniky. Komisia teda vo veci, ktorá viedla k tomuto rozsudku, preukázala, že predmetné opatrenie sa uplatňovalo selektívne na určitých podnikateľov alebo na výrobu určitých druhov tovaru.

52 Rovnako v rozsudku Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, už citovanom v bode 33 vyššie (bod 96), Súdny dvor konštatoval, že Komisia v napadnutom rozhodnutí dostatočne preukázala, že určité podniky, „offshore“ spoločnosti, získavali selektívne výhody.

53 V prejednávanej veci teda treba posúdiť, či jednotlivé dôvody, o ktoré sa Komisia opierala v napadnutom rozhodnutí pri závere o selektivite sporného opatrenia a opätovne ich uviedla v priebehu súdneho konania, umožňujú preukázať selektívnu povahu tohto opatrenia.

54 Po prvé, v napadnutom rozhodnutí sa Komisia pri závere o selektivite sporného opatrenia opierala hlavne o existenciu odchýlky v porovnaní s referenčným rámcom. Uviedla totiž, že referenčným rámcom, ktorý použila na posúdenie selektívnej povahy predmetného opatrenia je „všeobecný španielsky systém dane z príjmov právnických osôb, a presnejšie pravidlá zdaňovania finančného goodwillu v španielskom daňovom systéme“ (odôvodnenie 118 napadnutého rozhodnutia). Komisia „ako úvodnú poznámku, a len na doplnenie“ uviedla, že sporné opatrenie predstavuje odchýlku od španielskeho úctovného systému (odôvodnenie 121 napadnutého rozhodnutia). Okrem toho poznamenala, že sporné opatrenie má za následok, že s podnikmi zdaňovanými v Španielsku, ktoré nadobudnú podiely v spoločnostiach usadených v zahraničí, sa zaobchádza daňovo odlišne než s podnikmi zdaňovanými v Španielsku, ktoré nadobudnú podiely v spoločnostiach usadených v Španielsku, hoci sa tieto dve kategórie podnikov nachádzajú v porovnateľných situáciách (odôvodnenia 122 a 136 napadnutého rozhodnutia). Vzhľadom na taký rozdiel v zaobchádzaní dospela Komisia k záveru, že sporné opatrenie „predstavuje výnimku z referenčného systému“ (odôvodnenie 125 napadnutého rozhodnutia).

55 Komisia teda v napadnutom rozhodnutí uplatnila metódu analýzy opísanú v bodoch 33 až 37 vyššie.

56 Ako pritom žalobkyne správne poznamenávajú, uplatnenie metódy analýzy opísanej v bodoch 33 až 37 vyššie nemôže v prejednávanej veci viesť ku konštatovaniu, že sporné opatrenie je selektívne. Existencia, hoci aj preukázaná, odchýlky alebo výnimky z referenčného rámca identifikovaného Komisiou totiž sama osebe neumožňuje preukázať, že sporné opatrenie zvyhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ je toto opatrenie *a priori* dostupné každému podniku.

57 Je totiž namieste predovšetkým uviesť, že sporné opatrenie sa uplatňuje na všetky nadobudnutia podielu v zahraničných spoločnostiach vo výške najmenej 5 % počas nepretržitého obdobia najmenej jedného roka. Netýka sa teda žiadnej osobitnej kategórie podnikateľov alebo druhov výroby, ale kategórie hospodárskych transakcií.

58 Je pravda, že v určitých prípadoch môžu byť podniky *de facto* vylúčené z pôsobnosti opatrenia, ktoré sa však vydáva za všeobecné opatrenie (pozri v tomto zmysle rozsudky Súdneho dvora z 10. decembra 1969, Komisia/Francúzsko, 6/69 a 11/69, Zb. s. 523, body 20 a 21, a Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, už citovaný v bode 33 vyššie, body 101 a 107).

59 V prejednávanej veci musí podnik na to, aby mal prospech zo sporného opatrenia, uskutočniť kúpu akcií v zahraničnej spoločnosti (odôvodnenia 26 a 32 napadnutého rozhodnutia).

60 Treba uviesť, že takáto istá finančná transakcia *a priori* nespôsobuje, že nadobúdajúci podnik zmení svoju činnosť a navyše pre tento podnik v zásade zakladá iba obmedzenú zodpovednosť do výšky uskutočnenej investície.

61 V tomto ohľade je namieste pripomenúť, že opatrenie, ktorého uplatňovanie je nezávislé od povahy činnosti podnikov, *a priori* nie je selektívne (pozri v tomto zmysle rozsudok *Adria-Wien Pipeline* a *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, už citovaný v bode 41 vyššie, bod 36).

62 Navyše sporné opatrenie nestanovuje nijakú minimálnu sumu, ktorá by zodpovedala minimálnej výške podielu 5 % uvedenej v bode 57 vyššie, a teda *de facto* nevyhradzuje svoje využitie pre podniky, ktoré majú dostatočné finančné zdroje na tento účel, na rozdiel od opatrenia, o ktoré išlo vo veci vedúcej k rozsudku Súdu prvého stupňa z 9. septembra 2009, *Diputación Foral de Álava a i./Komisia* (T-227/01 až T-229/01, T-265/01, T-266/01 a T-270/01, Zb. s. II-3029, body 161 a 162).

63 Napokon sporné opatrenie stanovuje, že daňová výhoda sa poskytne na základe podmienky súvisiacej s kúpou konkrétnych hospodárskych statkov, konkrétne podielov v zahraničných spoločnostiach.

64 V rozsudku *Nemecko/Komisia*, už citovanom v bode 42 vyššie (bod 22), pritom Súdny dvor rozhodol, že daňová úľava v prospech daňovníkov, ktorí predávajú určité hospodárske statky a môžu si odpočítať z toho vyplývajúci zisk v prípade nadobudnutia podielov v kapitálových spoločnostiach, ktoré majú svoje sídlo v určitých regiónoch, poskytuje týmto daňovníkom výhodu, ktorá ako všeobecné opatrenie uplatniteľné bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty nepredstavuje pomoc v zmysle relevantných ustanovení Zmluvy.

65 Sporné opatrenie teda *a priori* nevytvoruje zo svojho využitia nijakú kategóriu podnikov.

66 Preto aj za predpokladu, že sporné opatrenie predstavuje odchýlku od referenčného rámca použitého Komisiou, táto okolnosť v každom prípade nie je dôvodom, ktorý by umožňoval preukázať, že uvedené opatrenie zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

67 Po druhé Komisia uviedla, že „sporné opatrenie je selektívne, keďže zvýhodňuje len určité skupiny podnikov, ktoré vykonávajú určité investície v zahraničí“ (odôvodnenie 102 napadnutého rozhodnutia). Tvrdila, že opatrenie, z ktorého majú prospech iba podniky spĺňajúce podmienky, od ktorých závisí jeho využitie, je „právne“ selektívne, pričom nie je nevyhnutné sa ubezpečiť, že svojimi účinkami môže viesť k zvýhodneniu iba určitých podnikateľov alebo výroby určitých druhov tovaru.

68 No ani tento ďalší dôvod napadnutého rozhodnutia neumožňuje preukázať selektívnu povahu sporného opatrenia.

69 Podľa ustálenej judikatúry totiž článok 107 ods. 1 ZFEÚ rozlišuje štátne zásahy v závislosti od ich účinkov (rozsudky Súdneho dvora z 2. júla 1974, *Taliansko/Komisia*, 173/73, Zb. s. 709, bod 27, a z 29. apríla 2004, *Holandsko/Komisia*, C-159/01, Zb. s. I-4461, bod 51). Práve na základe účinkov predmetného opatrenia teda treba posúdiť, či toto opatrenie predstavuje štátnu pomoc okrem iného z dôvodu, že je selektívne (pozri v tomto zmysle rozsudok *Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo*, už citovaný v bode 33 vyššie, body 87 a 88).

70 Navyše v rozsudku z 29. marca 2012, *3M Italia* (C-417/10, bod 42), Súdny dvor rozhodol,

že skutočnosť, že len daňovníci spĺňajúci podmienky uplatňovania opatrenia, o ktoré išlo v danej veci, mohli mať z tohto opatrenia prospech, mu nemôže sama osebe dávať selektívnu povahu.

71 Napokon v rozsudku Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, už citovanom v bode 33 vyššie (body 103, 104 a 107), Súdny dvor rozhodol, že nie každé daňové rozlišovanie znamená existenciu pomoci a na to, aby bolo možné daňové rozlišovanie kvalifikovať ako pomoc, je nevyhnutné identifikovať osobitnú kategóriu podnikov, ktoré možno odlíšiť na základe špecifických vlastností.

72 Prístup navrhovaný Komisiou by pritom v rozpore s judikatúrou citovanou v bode 71 vyššie mohol viesť ku konštatovaniu, že každé daňové opatrenie, ktorého využitie závisí od určitých podmienok, je selektívne, aj keď podniky, ktoré majú z neho prospech, nemajú spoločnú žiadnu vlastnosť, ktorá by ich umožňovala odlíšiť od iných podnikov, okrem skutočnosti, že dokázali splniť podmienky, od ktorých využitie opatrenia závisí.

73 Po tretie Komisia v odôvodnení 154 napadnutého rozhodnutia uviedla, že „dospela k záveru, že aj v uvedenom prípade má sporné opatrenie za cieľ zvýhodniť vývoz kapitálu zo Španielska s cieľom posilniť postavenie španielskych podnikov v zahraničí, a tým zlepšiť konkurencieschopnosť príjemcov schémy.“

74 V tomto ohľade je namieste pripomenúť, že štátne opatrenie, z ktorého majú prospech bez rozdielu všetky podniky nachádzajúce sa na území štátu, nemôže predstavovať štátnu pomoc vzhľadom na kritérium selektivity (rozsudok *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, už citovaný v bode 41 vyššie, bod 35).

75 Zatiaľ čo teda posúdenie podmienky uvedenej v článku 107 ods. 1 ZFEÚ a týkajúcej sa ovplyvnenia obchodu medzi členskými štátmi pozostáva z preskúmania, či podniky alebo druhy výroby členského štátu sú zvýhodnené oproti podnikom alebo druhom výroby iných členských štátov, podmienku týkajúcu sa selektivity, uvedenú v rovnakom odseku tohto článku, možno posúdiť iba na úrovni jediného členského štátu a iba na základe analýzy rozdielu v zaobchádzaní výlučne medzi podnikmi alebo druhmi výroby tohto štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 11. novembra 2004, *Španielsko/Komisia*, C-73/03, neuverejnený v Zbierke, bod 28).

76 V dôsledku toho okolnosť, že opatrenie zvýhodňuje podniky zdaňované v jednom členskom štáte oproti podnikom zdaňovaným v iných členských štátoch napríklad preto, lebo podnikom usadeným v členskom štáte umožní nadobudnutia podielov v imaní podnikov usadených v zahraničí, nemá vplyv na analýzu kritéria selektivity.

77 V rozsudku *Komisia/Francúzsko*, už citovanom v bode 58 vyššie (bod 20), Súdny dvor síce rozhodol, že výhoda poskytnutá „iba v prospech vyvážaných vnútroštátnych výrobkov s cieľom pomôcť im súťažiť v iných členských štátoch s výrobkami, ktoré z nich pochádzajú“ predstavuje štátnu pomoc. Tento odkaz na výrobky, ktoré pochádzajú z iných členských štátov, sa však vzťahoval na podmienku týkajúcu sa ovplyvnenia hospodárskej súťaže a obchodu.

78 Tento výklad rozsudku *Komisia/Francúzsko*, už citovaného v bode 58 vyššie, potvrdzuje rozsudok Súdneho dvora zo 7. júna 1988, *Grécko/Komisia* (57/86, Zb. s. 2855, bod 8), v ktorom sa rozlišovanie medzi vnútroštátnymi výrobkami a výrobkami z iných členských štátov nenachádza v posúdení kritéria týkajúceho sa selektivity. Rovnako v rozsudku Súdneho dvora z 15. júla 2004, *Španielsko/Komisia* (C-501/00, Zb. s. I-6717, bod 120), sa rozlišovanie medzi vnútroštátnymi výrobkami a výrobkami z iných členských štátov nezohľadňuje v rámci skúmania selektivity opatrenia.

79 Z tejto judikatúry vyplýva, že konštatovanie, že opatrenie je selektívne, sa opiera o rozdiel v

zaobchádzaní medzi kategóriami podnikov, ktoré podliehajú právnej úprave rovnakého členského štátu, a nie o rozdiel v zaobchádzaní medzi podnikmi jedného členského štátu a podnikmi iných členských štátov.

80 Z uvedeného vyplýva, že súvislosť, ktorá je uvedená v odôvodnení 154 napadnutého rozhodnutia citovanom v bode 73 vyššie, medzi vývozom kapitálu a vývozom tovaru by za predpokladu, že by sa potvrdila, umožňovala iba záver o ovplyvnení hospodárskej súťaže a obchodu, ale nie záver o selektivite sporného opatrenia, ktorá sa musí posúdiť vo vnútroštátnom rámci.

81 Po štvrté, z predchádzajúcich súdnych rozhodnutí, na ktoré sa odvoláva Komisia, nemožno vyvodíť, že súdy Únie už pripustili, aby sa dané opatrenie kvalifikovalo ako selektívne bez toho, aby sa preukázalo, že predmetné opatrenie zvýhodňuje osobitnú kategóriu podnikov alebo druhov výroby, ale nie iné podniky alebo druhy výroby.

82 Súdny dvor tak rozhodol, že preferenčná diskontná úroková sadzba pri vývoze, ktorú štát poskytuje iba v prospech vyvázaných vnútroštátnych výrobkov s cieľom pomôcť im súťažiť v iných členských štátoch s výrobkami, ktoré z nich pochádzajú, predstavuje pomoc (rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný v bode 58 vyššie, bod 20) a že vrátenie úrokov z vývozných úverov (rozsudok Grécko/Komisia, už citovaný v bode 78 vyššie, bod 8), ako aj daná úľava iba v prospech podnikov, ktoré sa zaoberajú vývozom a uskutočňujú určité investície upravené v predmetných opatreniach (rozsudok z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia, už citovaný v bode 78 vyššie, bod 120), spĺňajú podmienku selektivity.

83 V troch rozsudkoch citovaných v bode 82 vyššie bola kategória podnikov príjemcov, ktorá umožňovala dospieť k záveru o selektivite predmetného opatrenia, tvorená kategóriou podnikov vývozcov.

84 Pritom je namieste usudzovať, že kategória podnikov vývozcov, hoci je rovnako ako napríklad kategória podnikov vyrábajúcich hmotný majetok (pozri bod 41 vyššie) extrémne široká, zoskupuje podniky, ktoré možno odlíšiť na základe spoločných vlastností súvisiacich s ich vývoznou činnosťou.

85 Judikatúra citovaná v bode 82 vyššie týkajúca sa podnikov, ktoré sa zaoberajú vývozom, teda neumožňuje dospieť k záveru, že súdy Únie pripustili, aby sa dané opatrenie kvalifikovalo ako selektívne bez identifikácie osobitnej kategórie podnikov alebo druhov výroby, ktoré možno odlíšiť na základe špecifických vlastností.

86 Túto analýzu nevyvracia tvrdenie Komisie založené na tom, že vo veci, ktorá viedla k rozsudku z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia, už citovanému v bode 78 vyššie, sa predmetná daná výhoda týkala okrem iného nadobudnutia úasti v zahraničných spoločnostiach. Podniky totiž na to, aby mohli mať prospech z predmetnej výhody, museli nadobudnúť podiely v spoločnostiach, ktoré sú priamo spojené s vývozom tovaru alebo služieb. Navyše pôsobnosť opatrenia, ktoré v tej veci Súdny dvor kvalifikoval ako selektívne, sa neobmedzovala na také nadobudnutia podielov, ale zahŕňala aj iné vývozné činnosti: založenie organizačných zložiek alebo stálych prevádzkarní v cudzine, založenie dcérskych spoločností, ktoré sú priamo spojené s vývozom tovaru alebo služieb, ako aj výdavky na reklamu na uvedenie nových výrobkov na trh, preniknutie na nové trhy v zahraničí a účasť na obchodných veľtrhoch, výstavách a podobných podujatiach. Preto výhoda, ktorú poskytovalo opatrenie, o ktoré išlo vo veci vedúcej k uvedenému rozsudku, bola na rozdiel od toho, o čo ide *a priori* v prejednáwanej veci, vyhradená určitým podnikom, a to tým, ktoré sa zaoberajú vývozom.

87 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že Komisia dôvodmi, o ktoré sa opierala,

nepreukázala, že sporné opatrenie je selektívne.

88 Komisia teda tým, že usúdila, že sporné opatrenie je selektívne, nesprávne uplatnila ustanovenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

89 Skúmaný žalobný dôvod je preto opodstatnený. V dôsledku toho je namieste zrušiť článok 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia bez toho, aby bolo potrebné skúmať ďalšie žalobné dôvody, ktoré uviedli žalobkyne na podporu svojich hlavných návrhov.

O návrhoch na zrušenie článku 4 napadnutého rozhodnutia

90 Návrhy žalobký, ktoré sa konkrétne týkajú článku 4 napadnutého rozhodnutia, sú založené na kritike prechodného režimu, ktorý napadnuté rozhodnutie stanovuje na účely vymáhania predmetnej pomoci. Žalobkyne osobitne spochybujú dátum slúžiaci ako referenčný bod na určenie pomoci, ktorá môže byť predmetom vymáhania. Svojimi „subsidiárnymi“ návrhmi smerujúcimi proti tomuto článku sa teda žalobkyne domáhajú obmedzenia možnosti vymáhania pomoci, ktorá im bola poskytnutá, v prípade, keby na základe ich hlavných návrhov nedošlo k vylúčeniu akejkoľvek možnosti vymáhania tejto pomoci. Hlavné návrhy žalobký sa preto musia nevyhnutne chápať tak, že sa nimi domáhajú vylúčenia akejkoľvek možnosti vymáhania pomoci, a teda v každom prípade zrušenia článku 4 napadnutého rozhodnutia.

91 Navyše by bolo mimoriadne formalistické usudzovať, že žalobkyne sa svojimi hlavnými návrhmi nedomáhajú zrušenia článku 4 napadnutého rozhodnutia, ktorý je právnym základom vymáhania pomoci, hoci žalobkyne boli oprávnené napadnúť toto rozhodnutie iba v rozsahu, v akom sú vystavené riziku, že sa na ne môže vzťahovať opatrenie na vymáhanie pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok Súdneho dvora z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Zb. s. I-4727, bod 56).

92 Preto je namieste usudzovať, že aj keď žalobkyne predložili návrh na zrušenie článku 4 napadnutého rozhodnutia, ktorý sa týka vymáhania pomoci, iba „subsidiárne“, nevyhnutne sa v rámci hlavného návrhu chcú domáhať zrušenia ustanovenia, ktoré je právnym základom vymáhania pomoci, ktorej boli príjemcom.

93 Opodstatnenosť dôvodu, ktorý bol skúmaný vyššie a týka sa chýbajúcej selektivity sporného opatrenia, pritom vedie nielen k zrušeniu článku 1 ods. 1 napadnutého rozhodnutia, ktorý konštatuje existenciu pomoci, ale aj článku 4 tohto rozhodnutia, ktorý stanovuje vymáhanie tejto pomoci.

O trovách

94 Podľa článku 87 ods. 2 rokovacieho poriadku Všeobecného súdu účastník konania, ktorý nemal vo veci úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala vo veci úspech, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania v súlade s návrhom žalobký.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (druhá rozšírená komora)

rozhodol a vyhlásil:

1. **§lánok 1 ods. 1 a §lánok 4 rozhodnutia Komisie 2011/282/EÚ z 12. januára 2011 o odpisovaní finančného goodwillu na daňové účely pri nadobúdaní podielu v zahraničných subjektoch C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) vykonávanom Španielskom sa zrušujú.**

2. **Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bielišnas

Gervasoni

Madise

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 7. novembra 2014.

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.