Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 21. decembra 2016 *

„Odvolanie — Štátna pomoc — Článok 107 ods. 1 ZFEÚ — Daňový systém — Daň z príjmov právnických osôb — Odpočítanie — Odpisovanie goodwillu vzniknutého nadobudnutím podielov vo výške najmenej 5 % podnikmi, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, v podnikoch, ktoré sú daňovými rezidentmi mimo tohto členského štátu — Pojem ‚štátna pomoc' — Podmienka týkajúca sa selektivity"

V spojených veciach C-20/15 P a C-21/15 P,

ktorých predmetom sú dve odvolania podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 19. januára 2015,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal, B. Stromsky a C. Urraca Caviedes, ako aj P. Němečková, splnomocnení zástupcovia,

odvolateľka,

ďalší účastníci konania:

World Duty Free Group SA, predtým Autogrill España SA, so sídlom v Madride (Španielsko) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, so sídlom v Santanderi (Španielsko) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, so sídlom v Boadilla del Monte (Španielsko) (C-21/15 P),

v zastúpení: J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro a R. Calvo Salinero, abogados,

žalobkyne v prvostupňovom konaní,

ktoré v konaní podporujú:

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

Írsko, v zastúpení: G. Hodge a E. Creedon, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci B. Doherty, barrister, a A. Goodman, barrister,

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: M. A. Sampol Pucurull, splnomocnený zástupca,

vedľajší účastníci konania v odvolacom konaní,

* Jazyk konania: španielčina.

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredseda A. Tizzano, predsedovia komôr R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász a A. Prechal (spravodajkyňa), sudcovia A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe a C. Lycourgos,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 31. mája 2016,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. júla 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Vo svojom odvolaní vo veci C-20/15 P Európska komisia navrhuje zrušenie rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, ďalej len „napadnutý rozsudok Autogrill España/Komisia“, EU:T:2014:939), ktorým tento súd zrušil článok 1 ods. 1 a článok 4 rozhodnutia Komisie 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, ďalej len „prvé sporné rozhodnutie“).

2 Vo svojom odvolaní vo veci C-21/15 P Komisia navrhuje zrušenie rozsudku Všeobecného súdu zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, ďalej len „napadnutý rozsudok Banco Santander a Santusa/Komisia“, EU:T:2014:938), ktorým tento súd zrušil článok 1 ods. 1 a článok 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, 2011, s. 1, ďalej len „druhé sporné rozhodnutie“).

Okolnosti predchádzajúce sporom

3 Okolnosti predchádzajúce sporom, ako vyplývajú z napadnutých rozsudkov, možno zhrnúť takto.

4 Dňa 10. októbra 2007 v nadväznosti na viaceré písomné otázky, ktoré Komisii položili v rokoch 2005 a 2006 poslanci Európskeho parlamentu, ako aj na sťažnosť, ktorú Komisia dostala od súkromného subjektu v roku 2007, rozhodla táto inštitúcia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania proti mechanizmu stanovenému v článku 12 ods. 5, ktorý do španielskeho zákona o dani z príjmu 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 (BOE č. 313 z 31. decembra 2001, s. 50493), 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 príjmu právnických osôb) z 5. marca 2004 (BOE č. 61 z 11. marca 2004, s. 10951) (ďalej len „sporné opatrenie“).

5 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 odpočítať 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 rovnakej dani, aká je uplatniteľná v Španielsku, a jej príjmy musia pochádzať najmä z podnikateľských činností vykonávaných v zahraničí.

6 V bodoch 10 až 13 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ktoré sú rovnaké ako body 15 až 18 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, Všeobecný súd uviedol:

„10. Z [prvého sporného] 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 vytvoria, výmenou za emisiu cenných papierov, ktoré reprezentujú kapitál tohto druhého podniku, pre svojich akcionárov (odôvodnenie 23 [prvého sporného] rozhodnutia [zhodné s odôvodnením 32 druhého sporného rozhodnutia]).

11. Nadobudnutie podielu je definované v [prvom spornom] rozhodnutí ako transakcia, pri ktorej jeden podnik nadobúda podiel v inom podniku bez získania väčšiny alebo kontroly nad hlasovacími právami cieľovej spoločnosti (odôvodnenie 23 [prvého sporného] rozhodnutia [zhodné s odôvodnením 32 druhého sporného rozhodnutia]).

12. Okrem toho sa v [prvom spornom] rozhodnutí uvádza, že podľa sporného opatrenia sa finančný goodwill stanovuje odpočítaním 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 20 [prvého sporného] rozhodnutia [zhodné s odôvodnením 29 druhého sporného rozhodnutia]).

13. 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 [len] v prípade podnikovej kombinácie (odôvodnenie 19 [prvého sporného] rozhodnutia [zhodné s odôvodnením 28 druhého sporného rozhodnutia]).“

7 Prvým sporným rozhodnutím Komisia uzavrela konanie, pokiaľ ide o nadobudnutie podielov v rámci Európskej únie.

8 V článku 1 ods. 1 tohto rozhodnutia Komisia vyhlásila za nezlučiteľnú so spoločným trhom schému stanovenú sporným opatrením (ďalej len „sporná schéma“), spočívajúcu v daňovej výhode umožňujúcej spoločnostiam zdaňovaným v Španielsku odpísať goodwill vyplývajúci z nadobudnutia podielu v zahraničných podnikoch v prípade, keď sa uplatňovala na nadobudnutie podielu v podnikoch so sídlom v Únii. V článku 4 toho istého rozhodnutia Komisia nariadila Španielskemu kráľovstvu vymáhanie pomoci poskytnutej podľa tejto schémy.

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

10 Druhým sporným rozhodnutím Komisia vyhlásila za nezlučiteľnú so spoločným trhom spornú schému, spočívajúcu v daňovej výhode umožňujúcej spoločnostiam zdaňovaným v Španielsku odpísať goodwill vyplývajúci z nadobudnutia podielu v zahraničných podnikoch v prípade, keď sa uplatňovala na nadobudnutie podielu v podnikoch so sídlom mimo Únie (článok 1 ods. 1 tohto rozhodnutia) a nariadila Španielskemu kráľovstvu vymáhanie pomoci poskytnutej podľa tejto schémy (článok 4 uvedeného rozhodnutia).

Konania pred Všeobecným súdom a napadnuté rozsudky

11 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 14. mája 2010 spoločnosť Autogrill España SA, neskôr World Duty Free Group SA (ďalej len „WDFG“), podala žalobu smerujúcu k zrušeniu článku 1 ods. 1 a článku 4 prvého sporného rozhodnutia.

12 Na podporu svojej žaloby v rozsahu, v akom bola namierená proti článku 1 ods. 1 tohto rozhodnutia, uviedla WDFG štyri žalobné dôvody, z ktorých prvý sa zakladal na nesprávnom právnom posúdení podmienky selektivity Komisiou, druhý bol založený na tom, že sporné opatrenie nie je selektívne, lebo rozlišovanie, ktoré zavádza, vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého patrí, tretí spočíval v tom, že opatrenie neposkytuje spoločnostiam, na ktoré sa sporná schéma uplatňuje, nijakú výhodu, a štvrtý bol založený na nedostatočnom odôvodnení uvedeného rozhodnutia, pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa selektivity, ako aj podmienku týkajúcu sa existencie výhody.

13 Návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 29. júla 2011 podali Banco Santander SA a Santusa Holding SL (ďalej len „Santusa“) žalobu smerujúcu k zrušeniu článku 1 ods. 1 a článku 4 druhého sporného rozhodnutia.

14 Na podporu svojej žaloby v rozsahu, v akom bola namierená proti článku 1 ods. 1 tohto rozhodnutia, uviedli Banco Santander a Santusa päť žalobných dôvodov, pričom prvý sa zakladal na nesprávnom právnom posúdení podmienky selektivity Komisiou, druhý bol založený na nesprávnej identifikácii referenčného systému, tretí spočíval v tom, že sporné opatrenie nie je selektívne, lebo rozlišovanie, ktoré zavádza, vyplýva z povahy alebo zo štruktúry systému, do ktorého patrí, štvrtý bol založený na skutočnosti, že toto opatrenie neposkytuje spoločnostiam, na ktoré sa sporná schéma uplatňuje, nijakú výhodu, a piaty sa zakladal na nedostatočnom odôvodnení uvedeného rozhodnutia, pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa selektivity, ako aj podmienku týkajúcu sa existencie výhody.

15 Napadnutými rozsudkami Všeobecný súd na základe v podstate rovnakých dôvodov vyhovel prvému dôvodu oboch žalôb založenému na nesprávnom uplatnení článku 107 ods. 1 ZFEÚ vo vzťahu k podmienke selektivity, a následne bez preskúmania ostatných žalobných dôvodov zrušil článok 1 ods. 1, ako aj článok 4 sporných rozhodnutí.

Návrhy účastníkov konania a konanie na Súdnom dvore

16 Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

— zrušil napadnuté rozsudky,

— vrátil veci na ďalšie konanie Všeobecnému súdu a

— určil, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.

17 WDFG vo veci C-20/15 P, ako aj Banco Santander a Santusa vo veci C-21/15 P, navrhujú, aby Súdny dvor zamietol odvolania, potvrdil napadnuté rozsudky a zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

18 Rozhodnutiami z 19. mája 2015 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhu Spolkovej republiky Nemecko, Írska a Španielskeho kráľovstva na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov WDFG vo veci C-20/15 P, ako aj návrhov Banco Santander a Santusa vo veci C-21/15 P.

19 Naopak uzneseniami zo 6. októbra 2015 predseda Súdneho dvora zamietol návrhy na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu návrhov WDFG vo veci C-20/15 P, ako aj návrhov Banco Santander a Santusa vo veci C-21/15 P, ktoré podali spoločnosti Telefónica SA a Iberdrola SA.

O odvolaniach

20 Na podporu svojich odvolaní Komisia uvádza jediný rovnaký odvolací dôvod, rozdelený na dve časti a založený na nesprávnom právnom posúdení, ktorého sa Všeobecný súd dopustil pri výklade podmienky týkajúcej sa selektivity tak, ako ju stanovuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ.

O prvej časti jediného odvolacieho dôvodu

Argumentácia účastníkov konania

21 V prvej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia vytýka Všeobecnému súdu, že sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď jej na to, aby preukázala selektívnu povahu opatrenia, uložil povinnosť určiť skupinu podnikov, ktoré majú charakteristické vlastnosti.

22 Komisia tvrdí, že v sporných rozhodnutiach vychádzala v súvislosti so selektivitou v daňovej oblasti striktne z analytickej metódy, ktorá vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora. Dospela tak k záveru, že sporné opatrenie bolo výnimkou z referenčného rámca, keďže pre podniky zdaniteľné v Španielsku, ktoré v spoločnostiach so sídlom v zahraničí nadobudli podiel vo výške najmenej 5 %, zabezpečovalo odlišné daňové zaobchádzanie, ako bolo daňové zaobchádzanie v prípade podnikov zdaňovaných v Španielsku, ktoré nadobúdali rovnakým spôsobom v spoločnostiach so sídlom v Španielsku, napriek tomu, že tieto dve kategórie podnikov sa nachádzali z hľadiska cieľa sledovaného všeobecným španielskym systémom dane z príjmov právnických osôb v porovnateľnej situácii.

23 Komisia sa domnieva, že Všeobecný súd sa tým, že jej uložil dodatočnú povinnosť preukázať, že sporné opatrenie zvýhodňuje určité podniky, ktoré možno identifikovať na základe špecifických vlastností, ktoré iné podniky nemajú, teda na základe charakteristických a vopred identifikovateľných vlastností, dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keďže tak vychádzal z reštriktívnejšieho výkladu podmienky týkajúcej sa selektivity, ako je výklad zavedený Súdnym dvorom.

24 Komisia najmä tvrdí, že na rozdiel od konštatovania Všeobecného súdu v bodoch 57 a 58 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 61 a 62 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, opatrenia môžu byť označené za selektívne, aj keď sa uplatňujú nezávisle od povahy činností ich príjemcov a vyplýva z nich daňová výhoda pre isté investičné operácie bez stanovenia minimálnej výšky investícií.

25 V tomto kontexte Všeobecný súd nesprávne vyvodil z rozsudku z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), že vnútroštátne opatrenie, ktorého uplatnenie je nezávislé od povahy činnosti podniku, nie je *a priori* selektívne. Tvrdenie uvedené v bode 36 tohto rozsudku, podľa ktorého „vnútroštátne opatrenia, ako sú tie vo veci samej, nepredstavujú štátnu pomoc… ak sa uplatňujú na všetky podniky nachádzajúce sa na vnútroštátnom území bez ohľadu na predmet ich činnosti“, sa totiž má chápať v tom zmysle, že neexistencia selektivity vyplýva z toho, že vnútroštátne opatrenie sa uplatňuje bez rozdielu na všetky podniky v dotknutom členskom štáte.

26 Komisia rovnako vytýka Všeobecnému súdu, že sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 59 až 62 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 63 až 66 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia rozhodol, že opatrenie, akým je sporné opatrenie, nie je selektívne, pretože súvisí s kúpou konkrétnych hospodárskych statkov, teda podielov v zahraničných spoločnostiach a z možnosti jeho využitia *a priori* nie je vylúčená nijaká kategória podnikov.

27 Všeobecný súd sa v tejto súvislosti nesprávne oprel o rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467). Z bodov 22 a 23 tohto rozsudku totiž vyplýva, že vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, Komisia posúdila dané opatrenie ako selektívne, pokiaľ ide o určité geograficky vymedzené podniky, v ktorých súkromní investori preinvestovali zisky pochádzajúce z predaja hospodárskych statkov, a nie pokiaľ ide o samotných týchto investorov, v prípade ktorých sa domnievala, že toto opatrenie nepredstavovalo pomoc.

28 Komisia okrem toho vytýka Všeobecnému súdu, že v bodoch 66 až 68 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 70 až 72 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia rozhodol, že s judikatúrou Súdneho dvora by bolo v rozpore konštatovanie, že vnútroštátne daňové opatrenie, ktorého využitie závisí od určitých podmienok, aj keď podniky, ktoré majú z neho prospech, nemajú spoločnú žiadnu charakteristickú vlastnosť umožňujúcu odlíšiť ich od iných podnikov, okrem skutočnosti, že dokázali splniť podmienky, od ktorých využitie opatrenia závisí, je selektívne.

29 Komisia tvrdí, že Všeobecný súd sa v tejto súvislosti oprel o nesprávnu analýzu dotknutej judikatúry.

30 Pokiaľ ide o rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), Komisia tvrdí, že z bodov 90 a 91 tohto rozsudku vyplýva, že sa týka veľmi osobitej situácie, v ktorej Súdny dvor považoval za selektívny samotný referenčný daňový režim – pretože tento režim ako taký zvýhodňoval „offshore“ podniky – a nie nejakú odchýlku od neho. Odkaz v tomto rozsudku na „špecifické vlastnosti“ kategórie podnikov treba teda chápať ako odkaz na vlastnosti, pre ktoré sú tieto podniky daňovo zvýhodnené v kontexte referenčného systému, ktorý je svojou povahou selektívny, a nemožno ho zovšeobecniť nad rámec tohto osobitého kontextu.

31 Pokiaľ ide o bod 42 rozsudku z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), Všeobecný súd nezohľadnil druhú vetu tohto bodu, ktorá vyjadruje zásadu potvrdenú v ustálenej judikatúre Súdneho dvora, podľa ktorej je opatrenie selektívne, ak zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný danou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

32 WDFG, ako aj Banco Santander a Santusa na úvod zdôrazňujú, že v sporných rozhodnutiach Komisia netvrdila, že sporné opatrenie je selektívne *de facto*, takže v rámci prejednávaných odvolaní ide iba o preskúmanie výhrad proti napadnutým rozsudkom v tom, že v nich Všeobecný súd rozhodol, že dôvody uvádzané Komisiou v týchto rozhodnutiach neumožňovali dospieť k záveru, že toto opatrenie je selektívne *de iure*.

33 Tvrdia, že z rozsudku z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) vyplýva, že opatrenie dostupné všetkým podnikom nemožno považovať za selektívne. Z tohto rozsudku naopak nemožno vyvodiť, ako to robí Komisia, že vnútroštátne opatrenie nie je selektívne, ak sa uplatňuje na všetky podniky členského štátu bez výnimky, keďže takýto predpoklad by mal za následok, že takmer všetky daňové pravidlá by boli selektívne.

34 WDFG, ako aj Banco Santander a Santusa odmietajú aj názor Komisie, podľa ktorého už veľakrát boli opatrenia posúdené ako selektívne, hoci nestanovovali žiadnu minimálnu výšku investície a uplatňovali sa bez ohľadu na povahu činnosti príjemcu. V každom prípade sporné opatrenie priznávajúce daňovú výhodu každému podniku, ktorý si ju želá, bez ohľadu na kategóriu, do ktorej tento podnik spadá, nemožno z tohto jediného dôvodu považovať za na prvý pohľad *de iure* selektívne.

35 Všeobecný súd dôvodne vychádzal z rozsudku z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467), pretože v rozhodnutí, o ktoré išlo v tomto rozsudku, Komisia výslovne uznala, že vnútroštátne opatrenie nie je voči dotknutým investorom selektívne, čo Súdny dvor potvrdil.

36 Vo svojej rozhodovacej praxi Komisia už veľakrát vylúčila selektivitu daňových opatrení, keď uplatnila to isté kritérium, teda kritérium neexistencie selektivity všeobecných opatrení, ktoré sa bez rozdielu uplatňujú na každý podnik a z ktorých môže mať prospech každý daňovník.

37 Uplatnenie tohto kritéria by navyše neviedlo ku konštatovaniu neexistencie selektivity opatrení týkajúcich sa nadobúdania určitých aktív, na ktoré poukázala Komisia. Tieto opatrenia by mohli byť označené ako selektívne, ak by sa potvrdilo, že z nich fakticky majú prospech určité podniky a iné sú vylúčené. V každom prípade by ich selektivita nevyplývala z povahy nadobúdaných aktív, ale z toho, že možno prijať záver, že dotknutí nadobúdatelia tvoria osobitnú kategóriu.

38 Pokiaľ ide o rozsudok z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia (C-501/00, EU:C:2004:438), WDFG, ako aj Banco Santander a Santusa si myslia, že Všeobecný súd sa dôvodne rozhodol, že opatrenie vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, sa líšilo od opatrenia v prejednávanej veci, keďže malo zabezpečovať výhodu osobitnej a identifikovateľnej kategórii podnikov, a to podnikom vykonávajúcim vývozné činnosti.

39 Okrem toho z rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), najmä z jeho bodu 104 jasne vyplýva, že opatrenie možno posúdiť ako selektívne iba vtedy, keď má z neho prospech kategória podnikov, ktoré majú spoločné „vlastnosti“, ktoré sú pre ne „špecifické“. Z tohto rozsudku navyše vyplýva, že identifikácia odchýlky od spoločného systému nie je samoúčelná. Záleží len na skutočnom účinku opatrenia v tom zmysle, či z neho majú alebo nemajú prospech určití podnikatelia alebo výroba určitých druhov tovarov.

40 WDFG, ako aj Banco Santander a Santusa tvrdia, že nemožno súhlasiť ani s výkladom rozsudku z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), ktorý obhajuje Komisia. Na jednej strane v tomto rozsudku Súdny dvor potvrdil definíciu referenčného systému a výnimky z neho. Na druhej strane tento rozsudok neumožňuje dospieť k záveru, že opatrenie je selektívne preto, že podniky spĺňajúce podmienky pre jeho uplatnenie tvoria osobitnú kategóriu.

41 Napokon Všeobecný súd dôvodne rozhodol, že opatrenie nemožno posúdiť ako selektívne v zmysle článku 107 ZFEÚ, ak prospech z neho závisí od správania, ktoré je na prvý pohľad dostupné každému podniku bez ohľadu na oblasť jeho činnosti. Uvedené jasne vyplýva zo zistenia neexistencie selektivity vnútroštátneho opatrenia vo vzťahu k investorom v rozsudku z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467).

42 Španielske kráľovstvo tvrdí, že rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) potvrdzuje stanovisko, ktoré zaujali španielske orgány počas správneho konania pred Komisiou a podľa ktorého ekonomickú výhodu možno považovať za pomoc iba vtedy, ak môže zvýhodniť „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

43 Španielske orgány preukázali počas správneho konania všeobecnú dostupnosť sporného opatrenia, keďže toto opatrenie sa uplatnilo na podniky, ktoré boli aktívne vo veľmi rozdielnych odvetviach, čím potvrdili analýzu uvedenú v napadnutých rozsudkoch a skutočnosť, že Komisia v sporných rozhodnutiach nepreukázala selektívnu povahu tohto opatrenia.

44 Írsko uvádza, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, Všeobecný súd z rozsudkov Súdneho dvora z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) a Súdu prvého stupňa zo 6. marca 2002, Diputación Foral de Álava a i./Komisia (T-92/00 a T-103/00, EU:T:2002:61), ako aj 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, EU:T:2009:315) nevyvodil, že selektívne sú iba opatrenia, ktorých uplatňovanie súvisí s povahou činnosti podniku alebo závisí od minimálnej sumy, ale rozhodol, že selektivitu nemožno preukázať v prípade opatrenia, z ktorého

mohli mať prospech všetky podniky, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, a investujú do nadobudnutia podielu vo výške najmenej 5 % v zahraničnom podniku, bez ohľadu na povahu ich činnosti a investované sumy.

45 Všeobecný súd sa dôvodne oprel o rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), keď rozhodol, že na to, aby sa daňové rozlišovanie mohlo posúdiť ako pomoc, bolo nevyhnutné identifikovať na základe ich špecifických vlastností osobitnú kategóriu podnikov, ktoré z neho mohli mať prospech. Podmienka selektivity, ktorú stanovuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ, sa má definovať rovnako vo všetkých veciach týkajúcich sa údajnej daňovej štátnej pomoci. Zásadu výslovne potvrdenú v bode 104 uvedeného rozsudku preto nemožno obmedziť na situáciu, v ktorej daňový režim zohľadňovaný ako celok má selektívnu povahu.

46 Írsko sa domnieva, že také opatrenia, ako je sporné opatrenie, ktoré zo svojej pôsobnosti nevylučujú nijaký podnik a nijaké osobitné hospodárske odvetvie, nemožno považovať za selektívne. Komisia sa navyše oprela o tento dôvod pri viacerých príležitostiach, aby dospela k záveru o neexistencii selektivity určitých vnútroštátnych opatrení.

47 Spolková republika Nemecko tvrdí, že existencia odchýlky alebo výnimky z referenčného rámca identifikovaného Komisiou, aj keby bola preukázaná, sama osebe neumožňuje dospieť k záveru, že sporné opatrenie zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovarov“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

48 Naopak vyplýva z nej iba to, že toto opatrenie možno považovať za rovnocenné subvencii. Preto po preskúmaní, či opatrenie má povahu odchýlky, je potrebné v zmysle judikatúry a osobitne rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a ako tiež dôvodne rozhodol Všeobecný súd v napadnutých rozsudkoch, v ďalšej etape overiť, či kategória daňovníkov zvýhodnená daňovým opatrením zoskupuje dostatočne špecifické podniky alebo dostatočne špecifickú výrobu určitých druhov tovaru v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

49 Z judikatúry Súdneho dvora tak vyplýva, že kategória podnikov, ktoré boli príjemcami daňovej výhody, je dostatočne charakterizovaná, keď Komisia z právneho hľadiska dostatočne preukáže, že z dotknutej výhody mali prospech iba podniky, ktoré patria do jediného hospodárskeho odvetvia, v ktorom sa vykonáva určitý druh činností (rozsudok z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano,C-148/04, EU:C:2005:774), iba podniky, ktoré mali určitú právnu formu (rozsudok z 10. januára 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a i., C-222/04, EU:C:2006:8), alebo určitú veľkosť (rozsudok z 13. februára 2003, Španielsko/Komisia, C-409/00, EU:C:2003:92), alebo, ktorých sídlo sa nachádzalo mimo určitého regiónu (rozsudok zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

50 Spolková republika Nemecko pripomína, že Súdny dvor už pripustil, že daňová výhoda poskytujúca prospech daňovníkom, ktorí predávajú určité hospodárske statky a ktorí si môžu odpočítať z toho vyplývajúci príjem v prípade nadobudnutia iných hospodárskych statkov, im priznáva výhodu, ktorú ako všeobecné opatrenie uplatňujúce sa na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu nemožno považovať za štátnu pomoc (rozsudok z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22).

51 Tým skôr nemožno za selektívne považovať také opatrenie, ako je sporné opatrenie, ktorého uplatňovanie je všeobecne spojené s určitou kategóriou transakcií spadajúcich do oblasti práva obchodných spoločností, v tomto prípade s nadobúdaním podielov, ktoré je nezávislé od predmetu podnikania a prevádzkových činností podniku.

52 Napokon členské štáty, ktoré vstúpili do konania v prejednávaných veciach ako vedľajší účastníci, tvrdia, že akceptovať širšie chápanie podmienky selektivity vnútroštátneho opatrenia na účely jeho kvalifikácie ako štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1, ako to navrhuje Komisia vo svojich odvolaniach, by malo za následok narušenie existujúcej inštitucionálnej rovnováhy Únie. Ak by sa totiž podmienke selektivity priznala takáto pôsobnosť, Komisia by mohla na základe svojej právomoci v oblasti štátnej pomoci preskúmavať takmer všetky opatrenia priamych daní, hoci táto oblasť v zásade patrí do legislatívnej právomoci členských štátov.

Posúdenie Súdnym dvorom

53 Na úvod je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že, ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať hospodársku súťaž alebo hroziť jej narušením (pozri najmä rozsudok zo 16. júla 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, bod 24).

54 Pokiaľ ide o podmienku selektivity výhody, ktorá je podstatou pojmu „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že posúdenie tejto podmienky predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavení odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné (pozri najmä rozsudky z 28. júla 2011, Mediaset/Komisia, C-403/10 P, neuverejnený, EU:C:2011:533, bod 36, z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 75 a 101, ako aj zo 14. januára 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, body 53 až 55, a tiež zo 4. júna 2015, Komisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).

55 Okrem toho, ak je dotknuté opatrenie koncipované ako schéma pomoci, a nie ako individuálna pomoc, úlohou Komisie je určiť, že toto opatrenie síce poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, prospech z nej však majú výlučne určité podniky alebo určité odvetvia činností (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 30. júna 2016, Belgicko/Komisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489, body 49 a 50).

56 Pokiaľ ide konkrétne o vnútroštátne opatrenia, ktoré poskytujú daňovú výhodu, je potrebné pripomenúť, že opatrenie takejto povahy, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcu do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môže príjemcom zabezpečovať selektívnu výhodu a predstavuje tak štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Naopak daňová výhoda, ktorá vyplýva zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavuje takúto pomoc v zmysle uvedeného ustanovenia (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 18. júla 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 18).

57 V tomto kontexte musí Komisia na účely kvalifikácie vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte 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 (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

58 Pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú *a priori* selektívne, ak sa členskému štátu podarí preukázať, že toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisia, C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43; z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65, ako aj z 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40).

59 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že skutočnosť, že len daňovníci, ktorí spĺňajú podmienky uplatnenia opatrenia, môžu mať z neho prospech, sama osebe nedáva tomuto opatreniu selektívnu povahu (rozsudok z 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

60 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že kritérium relevantné na preukázanie selektivity dotknutého opatrenia spočíva v overení, či zavádza rozlišovanie medzi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým všeobecným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, pričom ide o rozlišovanie, ktoré nie je odôvodnené povahou a štruktúrou tohto systému (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 61).

61 Práve s ohľadom na tieto úvahy je potrebné preskúmať, či v prejednávanej veci Všeobecný súd porušil článok 107 ods. 1 ZFEÚ, tak ako ho vykladá Súdny dvor, keď rozhodol, že v sporných rozhodnutiach Komisia dostatočne právne nepreukázala, že sporné opatrenie predstavuje pre „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ selektívnu výhodu.

62 V prejednávanej veci predstavuje sporné opatrenie daňovú výhodu, ktorá spočíva v odpočítaní dane zo základu dane z príjmov právnických osôb vo forme odpisovania goodwillu pri nadobúdaní podielu vo výške najmenej 5 % podnikmi, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, v podnikoch, ktoré sú daňovými rezidentmi mimo tohto členského štátu. Keďže toto opatrenie môže priniesť prospech všetkým uvedeným podnikom podieľajúcim sa na uvedených operáciách, musí sa považovať za systém pomoci. Je preto 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 činností.

63 V tejto súvislosti uviedol Všeobecný súd v bode 50 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bode 54 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, že v napadnutých rozhodnutiach sa Komisia pri závere o selektivite sporného opatrenia opierala hlavne o to, že toto opatrenie je odchýlkou od referenčného rámca, keďže má za následok, že s podnikmi zdaňovanými v Španielsku, ktoré nadobudnú podiely v spoločnostiach so sídlom v zahraničí, sa zaobchádza daňovo odlišne než s podnikmi zdaňovanými v Španielsku, ktoré nadobudnú takéto podiely v spoločnostiach so sídlom v Španielsku, hoci sa tieto dve kategórie podnikov nachádzajú v porovnateľných situáciách z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným referenčným rámcom, ktorým je všeobecný španielsky systém dane z príjmov právnických osôb, a konkrétne pravidlá o daňovom zaobchádzaní s finančným goodwillom, ktoré sú súčasťou tohto daňového systému.

64 V bode 51 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bode 55 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia Všeobecný súd rozhodol, že Komisia uplatnila metódu analýzy vyplývajúcu z judikatúry Súdneho dvora a Všeobecného súdu, tak ako ju pripomínajú body 29 a 33 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj body 33 až 37 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, a ktorá v podstate zodpovedá judikatúre Súdneho dvora pripomenutej v bodoch 53 až 60 tohto rozsudku.

65 V bodoch 44, 45, 52 a 53 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 48, 49, 56 a 57 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia Všeobecný súd rozhodol, že existencia odchýlky alebo výnimky z referenčného rámca identifikovaného Komisiou, aj keby bola preukázaná,

neumožňuje sama osebe konštatovať, že sporné opatrenie zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ je toto opatrenie *a priori* dostupné každému podniku, a teda sa netýka žiadnej osobitnej kategórie podnikov, ktoré by mali výlučne prospech z tohto opatrenia, ale kategórie hospodárskych transakcií.

66 Je však potrebné konštatovať, že toto odôvodnenie spočíva na nesprávnom uplatnení podmienky selektivity stanovenej v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, tak ako ju pripomína tento rozsudok.

67 Ako totiž vyplýva z bodov 53 až 60 tohto rozsudku, v prípade vnútroštátneho opatrenia poskytujúceho daňovú výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, akým je sporné opatrenie, je uvedená podmienka splnená, ak sa Komisii podarí preukázať, že toto opatrenie je odchýlkou od spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte a zavádza tak svojimi konkrétnymi účinkami odlišné zaobchádzanie medzi hospodárskymi subjektmi, hoci subjekty, ktoré majú z daňovej výhody prospech a subjekty, na ktoré sa nevzťahuje, sa z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným daňovým systémom tohto členského štátu nachádzajú v rovnakej skutkovej a právnej situácii.

68 Z napadnutých rozsudkov vyplýva, že Komisia v sporných rozhodnutiach vychádzala na účely preukázania selektívnej povahy sporného opatrenia z nerovnosti zaobchádzania medzi spoločnosťami rezidentmi vyplývajúcej z uvedeného opatrenia. V zmysle tohto opatrenia môžu mať z dotknutej daňovej výhody za určitých podmienok prospech iba podniky rezidenti, ktoré nadobudli najmenej 5 % podielu v zahraničných spoločnostiach, kým podniky rezidenti, ktoré takýto podiel nadobudnú v podnikoch, ktoré sú zdaniteľné v Španielsku, nemôžu, napriek tomu, že sa podľa Komisie nachádzajú v porovnateľnej situácii z hľadiska cieľa sledovaného spoločným španielskym daňovým systémom, získať takúto výhodu.

69 Všeobecný súd však usúdil, že vzhľadom na to, že sporné opatrenie sa netýkalo žiadnej osobitnej kategórie podnikateľov alebo druhov výroby, že jeho uplatňovanie bolo nezávislé od povahy činnosti podnikov alebo že bolo *a priori* alebo potenciálne prístupné každému podniku, ktorý chcel nadobudnúť najmenej 5 % podiel v zahraničných spoločnostiach a tento podiel si udržal nepretržite počas obdobia najmenej jedného roka, nemá sa toto opatrenie považovať za selektívne opatrenie, ale za všeobecné opatrenie v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 56 tohto rozsudku. Všeobecný súd sa tým dopustil nesprávneho právneho posúdenia.

70 V bodoch 41, 45, 67 a 68 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 45, 49, 71 a 72 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia Všeobecný súd rozhodol, že pokiaľ ide o opatrenie, ktoré je *a priori* prístupné všetkým podnikom, podmienka selektivity vnútroštátneho opatrenia na účely uznania štátnej pomoci je splnená len vtedy, ak je vždy identifikovaná osobitná kategória podnikov, ktoré sú ako jediné zvýhodnené dotknutým opatrením, a možno ich na základe osobitných, spoločných a charakteristických vlastností odlíšiť.

71 Z judikatúry Súdneho dvora a osobitne z rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) však nemožno vyvodiť takúto dodatočnú požiadavku identifikácie osobitnej kategórie podnikov, ktorá by dopĺňala analytickú metódu uplatniteľnú na selektivitu v daňovej oblasti a vyplývajúcu z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, pričom ide o metódu, podľa ktorej sa predovšetkým skúma, či vylúčenie niektorých hospodárskych subjektov zo získania daňovej výhody pochádzajúcej z opatrenia odchyľujúceho sa od spoločného daňového systému predstavuje diskriminačné zaobchádzanie s nimi.

72 V bode 104 tohto rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) síce Súdny dvor rozhodol, že aby bolo možné kritériá, ktoré tvoria zdaniteľný základ a z ktorých daňový systém vychádza, uznať za kritériá poskytujúce selektívne výhody, musia tiež na základe pre ne špecifických vlastností

charakterizovať prijímajúce podniky ako privilegovanú kategóriu, čo by umožňovalo kvalifikáciu takéhoto režimu ako režimu, ktorý uprednostňuje „určitých“ podnikateľov alebo výrobu „určitých“ druhov tovarov v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

73 Tento dôvod uvedený v rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) je však potrebné vykladať v kontexte celého odôvodnenia, ktorého je súčasťou, a nachádza sa v bodoch 87 až 108 tohto rozsudku.

74 Z výkladu celého uvedeného odôvodnenia teda vyplýva, že opatrenie, ktorého sa tento rozsudok týka, nemalo formu daňovej výhody, ktorá sa odchyľuje od spoločného daňového systému, ale uplatňovalo sa v rámci „všeobecného“ daňového systému spočívajúceho na kritériách, ktoré mali tiež všeobecnú povahu. Súdny dvor rozhodol, že na rozdiel od záveru Všeobecného súdu povaha tohto systému nebráni konštatovaniu o selektívnej povahe dotknutého opatrenia, keďže podmienka selektivity má širšiu pôsobnosť, ktorá zahŕňa aj opatrenia, ktoré svojimi účinkami uprednostňujú niektoré podniky, v tomto prípade „offshore“ spoločnosti, z dôvodu osobitných a charakteristických vlastností týchto podnikov. Toto opatrenie tak vytvára faktickú diskrimináciu medzi podnikmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej situácii vzhľadom na cieľ, ktorý uvedený systém sleduje, a ktorým je v tomto prípade zavedenie všeobecného zdanenia všetkých spoločností rezidentov.

75 Naopak, ako už bolo uvedené v bode 63 tohto rozsudku, Komisia v sporných rozhodnutiach na účely zistenia selektivity sporného opatrenia vychádzala hlavne z dôvodu nerovnosti zaobchádzania, ktorú toto opatrenie prináša, keďže poskytuje daňovú výhodu niektorým spoločnostiam rezidentom, a nie ostatným, ktorí rovnako podliehajú všeobecnému daňovému systému, od ktorého sa sporné opatrenie odchyľuje.

76 Hoci z rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) vyplýva, že selektivitu daňového opatrenia možno konštatovať aj vtedy, ak nie je odchýlkou od spoločného daňového systému, ale predstavuje jeho neoddeliteľnú súčasť, tento rozsudok je súčasťou ustálenej judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bode 57 tohto rozsudku, podľa ktorej na účely konštatovania selektivity opatrenia, ktoré sa odchyľuje od spoločného daňového systému, postačuje preukázať, že z tohto opatrenia majú prospech len niektoré hospodárske subjekty, a iné nie, pričom sa však všetky hospodárske subjekty nachádzajú z hľadiska cieľa sledovaného spoločným daňovým systémom v objektívne porovnateľnej situácii.

77 Aj keď na účely konštatovania selektivity daňového opatrenia nie je vždy nevyhnutné, aby toto opatrenie predstavovalo odchýlku od všeobecného daňového systému, okolnosť, že je takouto odchýlkou, je na tieto účely úplne relevantná, ak z toho vyplýva, že sa rozlišujú dve kategórie hospodárskych subjektov, ktoré sú *a priori* predmetom odlišného zaobchádzania, teda subjekty, na ktoré sa vzťahuje odchylné opatrenie, a subjekty, ktoré naďalej spadajú pod spoločný daňový systém, a to napriek tomu, že uvedené dve kategórie sú z hľadiska cieľa sledovaného uvedeným systémom v porovnateľnej situácii.

78 Na rozdiel od toho, čo v napadnutých rozsudkoch uviedol Všeobecný súd, nemožno na účely zistenia selektivity takého opatrenia požadovať ani to, aby Komisia identifikovala určité charakteristické a osobitné vlastnosti, ktoré sú pre podniky majúce prospech z daňovej výhody spoločné a umožňujú ich odlíšiť od podnikov, na ktoré sa uvedená výhoda nevzťahuje.

79 Na tento účel totiž úplne stačí skutočnosť, že účinkom opatrenia, bez ohľadu na použitú formu alebo legislatívnu techniku, je zvýhodnenie podnikov, na ktoré sa opatrenie vzťahuje, pred ostatnými podnikmi, hoci sa všetky tieto podniky nachádzajú v skutkovej a právnej situácii, ktorá je z hľadiska cieľa sledovaného dotknutým daňovým systémom porovnateľná.

80 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora okolnosť, že predmetného vnútroštátneho opatrenia sa môže domáhať veľké množstvo podnikov alebo že tieto podniky patria k rôznym odvetviam činností, nestačí na spochybnenie jeho selektívnej povahy, čiže na vylúčenie jeho posúdenia ako štátnej pomoci (pozri najmä rozsudky z 13. februára 2003, Španielsko/Komisia, C-409/00, EU:C:2003:92, bod 48, a z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko, C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 50).

81 Preto v rozpore s tým, čo Všeobecný súd konštatoval v bodoch 53 až 58 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 57 až 62 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, prípadnú selektívnu povahu sporného opatrenia nijako nespochybňuje skutočnosť, že nevyhnutnou podmienkou pre 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.

82 V tomto kontexte a v rozpore s tým, čo konštatoval Všeobecný súd v bode 57 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bode 61 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, z bodu 36 rozsudku z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), podľa ktorého opatrenia nie sú selektívne, ak sa uplatňujú na všetky podniky nachádzajúce sa na vnútroštátnom území „bez ohľadu na predmet ich činnosti“, nemožno vyvodiť, že opatrenie, ktoré sa uplatňuje nezávisle od povahy činnosti podnikov, nie je *a priori* selektívne.

83 Z celého odôvodnenia tohto rozsudku z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) totiž vyplýva, že Súdny dvor v tomto bode 36 vykladanom v spojení s bodom 35 rovnakého rozsudku konštatoval, že vnútroštátne opatrenia, ako sú tie, o ktoré ide v uvedenej veci, nemali selektívnu povahu, keďže sa uplatňovali bez rozdielu na všetky podniky dotknutého členského štátu, a preto predstavovali v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 56 tohto rozsudku všeobecné opatrenie.

84 Tiež je potrebné spresniť, že aj keď Súdny dvor v bode 36 rozsudku z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) odkázal na predmet činnosti podnikov, ktoré majú prospech z vnútroštátnych opatrení, takýto odkaz možno vysvetliť znením druhej otázky, ktorú položil vnútroštátny súd vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok. Potvrdzuje to aj skutočnosť, že tento odkaz sa nenachádza v nasledujúcich rozsudkoch Súdneho dvora, ktoré túto zásadu pripomínajú (pozri najmä rozsudky z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73, ako aj z 29. marca 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39).

85 Okrem toho je pravda, že ako Všeobecný súd pripomenul v bode 66 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bode 70 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, Súdny dvor v bode 42 rozsudku z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) rozhodol, že skutočnosť, že len daňovníci, ktorí spĺňajú podmienky získania opatrenia, ktorého sa táto vec týkala, mohli mať z tohto opatrenia prospech, sama osebe nedáva tomuto opatreniu selektívnu povahu. Je však potrebné konštatovať, že v rovnakom bode 42 Súdny dvor výslovne spresnil, že táto neexistencia selektívnej povahy vedie ku konštatovaniu, že osoby, ktoré toto opatrenie nemôžu využiť, sa nenachádzajú v skutkovej a právnej situácii porovnateľnej so situáciou daňovníkov, ktorí ho využiť môžu, vzhľadom na cieľ sledovaný vnútroštátnym zákonodarcom.

86 Z toho vyplýva, že podmienka uplatnenia alebo získania daňovej pomoci môže byť základom jej selektívnej povahy, ak uvedená podmienka vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podnikmi, ktoré sa pritom vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto poukazuje na diskrimináciu podnikov, na ktoré sa uvedená pomoc nevzťahuje.

87 Okrem toho, ako zdôrazňuje Všeobecný súd v napadnutých rozsudkoch, aj keď daňovú výhodu vyplývajúcu zo sporného opatrenia možno získať bez toho, aby bolo potrebné investovať minimálnu sumu, a toto opatrenie tak fakticky nevyhradzuje prospech, ktorý z neho vyplýva, podnikom s dostatočnými finančnými zdrojmi, tieto okolnosti nebránia uznaniu prípadnej selektívnej povahy uvedeného opatrenia z iných dôvodov, ako je napríklad skutočnosť, že podniky rezidenti, ktoré nadobúdajú podiely v spoločnostiach, ktoré sú daňovými rezidentmi v Španielsku, nemôžu takúto výhodu získať.

88 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že daňové opatrenie, z ktorého majú prospech iba podniky uskutočňujúce transakcie, na ktoré je toto opatrenie zamerané, a nie podniky v rovnakom odvetví, ktoré tieto transakcie neuskutočňujú, môže mať selektívnu povahu, pričom nie je potrebné posúdiť, či z neho majú väčší prospech veľké podniky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, body 47 až 50).

89 Na rozdiel od toho, čo Všeobecný súd uviedol v bodoch 59 až 62 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 63 až 66 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia, nevyplýva z rozsudku z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467) nijaký protichodný záver v súvislosti s analýzou podmienky selektivity daňového opatrenia.

90 Z bodov 22 a 23 rozsudku z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia (C-156/98, EU:C:2000:467) totiž vyplýva, že vo veci, v ktorej bol vyhlásený, Komisia kvalifikovala dotknuté opatrenie ako selektívne, pokiaľ ide o určité geograficky vymedzené podniky, v ktorých súkromní investori preinvestovali zisky pochádzajúce z predaja hospodárskych statkov, a nie pokiaľ ide o samotných uvedených investorov, v prípade ktorých sa domnievala, že toto opatrenie nepredstavovalo pomoc, keďže ako všeobecné opatrenie sa vzťahovalo na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, pričom tento záver nebol pred Súdnym dvorom spochybnený a Súdny dvor ho preto ani neposudzoval.

91 Situácia uvedených súkromných investorov v každom prípade nie je podobná ako situácia podnikov rezidentov, na ktoré sa môže sporné opatrenie vzťahovať.

92 V sporných rozhodnutiach totiž Komisia s cieľom kvalifikovať sporné opatrenie ako selektívne vychádzala zo skutočnosti, že daňová výhoda, ktorá z tohto opatrenia vyplýva, sa nevzťahuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty nachádzajúce sa objektívne z hľadiska cieľa sledovaného španielskym daňovým systémom v porovnateľnej situácii, keďže podniky rezidenti, ktoré nadobúdajú podiely rovnakého druhu v spoločnostiach, ktoré sú španielskymi daňovými rezidentmi, nemôžu túto výhodu získať. Komisia následne usúdila, že odôvodnenie tohto rozlišovania medzi hospodárskymi subjektmi, na ktoré poukazuje Španielske kráľovstvo, a vyplýva z povahy alebo všeobecnej štruktúry systému, ktorého je uvedené opatrenie súčasťou, nemožno prijať.

93 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď čiastočne zrušil sporné rozhodnutia z dôvodu, že Komisia neurčila dotknutú kategóriu podnikov, ktoré mali prospech z predmetného daňového opatrenia, bez toho, aby overil, či Komisia pri uplatnení metódy posúdenia, ktorá bola pripomenutá v bodoch 29 až 33 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 33 až 37 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia a mala byť použitá na účely posúdenia podmienky týkajúcej sa selektivity sporného opatrenia, skutočne analyzovala a zistila diskriminačnú povahu tohto opatrenia.

94 Hoci je nepochybné, že toto posúdenie sa musí uskutočniť dôkladne a musí byť dostatočne odôvodnené, aby bolo možné úplné súdne preskúmanie, najmä pokiaľ ide o porovnateľnosť situácie hospodárskych subjektov, ktoré majú z opatrenia prospech, a situácie subjektov, na ktoré sa uvedené opatrenie nevzťahuje, a prípadne tiež pokiaľ ide o odôvodnenie nerovnosti zaobchádzania, na ktoré poukazuje dotknutý členský štát, pravdou zostáva, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď takéto overenie neuskutočnil a keď v napadnutých rozsudkoch rozhodol, že metóda

posúdenia uplatnená Komisiou v sporných rozhodnutiach vychádzala vzhľadom na to, že neobsahovala určenie osobitnej kategórie podnikov, ktoré boli ako jediné zvýhodnené dotknutým daňovým opatrením, z nesprávneho výkladu podmienky selektivity, tak ako ju stanovuje článok 107 ods. 1 ZFEÚ.

95 Prvá časť jediného odvolacieho dôvodu Komisie je preto dôvodná.

O druhej časti jediného odvolacieho dôvodu

Argumentácia účastníkov konania

96 V druhej časti svojho jediného odvolacieho dôvodu Komisia vytýka Všeobecnému súdu, že sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri uplatnení judikatúry týkajúcej sa pomoci pri vývoze a zaviedol umelé rozlišovanie medzi pomocou pri vývoze a pomocou pri vývoze kapitálu.

97 V prvom rade, pokiaľ ide o judikatúru týkajúcu sa pomoci pri vývoze, na ktorú sa poukazuje v sporných rozhodnutiach, konkrétne o rozsudok 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), Komisia tvrdí, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 69 až 76 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 73 až 80 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia konštatoval, že táto judikatúra sa nevzťahuje na podmienku týkajúcu sa selektivity vnútroštátneho opatrenia, ale iba na podmienku týkajúcu sa ovplyvnenia hospodárskej súťaže a obchodu.

98 Z rozsudkov citovaných v predchádzajúcom bode vyplýva, že Súdny dvor usúdil, že dotknuté daňové opatrenia majú selektívnu povahu, keďže prospech z nich bol vyhradený pre podniky uskutočňujúce transakcie v zahraničí, akými sú investície, a nie pre podniky uskutočňujúce podobné transakcie na vnútroštátnej úrovni. Z toho vyplýva, že akékoľvek opatrenie, ktoré zvýhodňuje cezhraničné transakcie, ale vylučuje tie isté transakcie na vnútroštátnej úrovni, je selektívne.

99 V druhom rade Komisia vytýka Všeobecnému súdu, že v bodoch 79 až 81 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 83 až 85 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia zaviedol umelé rozlišovanie medzi pomocou pri vývoze a pomocou pri vývoze kapitálu, keď rozhodol, že z judikatúry týkajúcej sa pomoci pri vývoze, na ktorú sa sporné rozhodnutia odvolávali, konkrétne z rozsudkov 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) vyplýva, že „kategória podnikov príjemcov, ktorá umožňovala dospieť k záveru o selektivite [sporného] opatrenia [bola] tvorená kategóriou podnikov vývozcov“, pričom išlo o kategóriu zoskupujúcu podniky, ktoré možno odlíšiť na základe spoločných vlastností súvisiacich s ich vývoznou činnosťou.

100 Podľa Komisie podniky, na ktoré sa vzťahovalo sporné opatrenie, predstavujú osobitnú kategóriu podnikov, a to kategóriu podnikov vyvážajúcich kapitál, keďže zdieľajú spoločné osobitné vlastnosti spojené s ich činnosťou vývozu kapitálu.

101 Domnieva sa preto, že keďže s ohľadom na podmienku selektivity neexistuje nijaký rozdiel medzi vývozom tovaru a vývozom kapitálu, sporné opatrenie má selektívnu povahu z rovnakého dôvodu ako opatrenia, ktorých sa týka judikatúra o pomoci pri vývoze uvedená v sporných rozhodnutiach.

102 Komisia tvrdí, že kategória vyvážajúcich podnikov existuje iba v rámci skupiny tvorenej podnikmi, ktoré uskutočňujú cezhraničné transakcie. Akýkoľvek podnik v členskom štáte môže vykonať cezhraničnú transakciu a získať tak prospech z pomoci pri vývoze. Komisia usudzuje, že selektívna

povaha vnútroštátneho opatrenia môže spočívať vo výhode poskytnutej adresátovi tohto opatrenia z dôvodu uskutočnenia vývozu tovarov, služieb alebo kapitálu, a nie z dôvodu, že dotknuté podniky patria do údajného odvetvia vývozu.

103 Preto tak, ako Súdny dvor rozhodol v rozsudku z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia (C-501/00, EU:C:2004:438) v podobnej situácii, ako je tá v prejednávanej veci, Všeobecný súd mal dospieť k záveru, že Komisia dôvodne konštatovala selektívnu povahu sporného opatrenia vzhľadom na to, že prospech z tohto opatrenia bol vyhradený pre určité podniky, teda podniky, ktoré vykonávali činnosť vývozu kapitálu.

104 Napokon prístup Všeobecného súdu podľa Komisie nerešpektuje úlohu a účel úpravy štátnej pomoci z pohľadu ochrany vnútorného trhu. Cieľom tejto úpravy je najmä zabrániť tomu, aby členské štáty poskytovali ekonomické výhody špecificky spojené s vývozom tovaru alebo kapitálu. Špecifické uprednostňovanie vývozu kapitálu by okrem toho mohlo narušiť vnútorný trh rovnako ako špecifické uprednostňovanie vývozu tovaru.

105 WDFG, ako aj Banco Santander a Santusa oponujú v tom zmysle, že Všeobecný súd správne rozhodol, že rozsudky Súdneho dvora, na ktoré odkazovali sporné rozhodnutia, sa netýkali podmienky selektivity, ale podmienky ovplyvnenia obchodu.

106 Okrem toho Všeobecný súd dôvodne usúdil, že v judikatúre týkajúcej sa pomoci pri vývoze, na ktorú sa odvolávali sporné rozhodnutia, najmä v rozsudkoch 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), Súdny dvor konštatoval, že dotknuté opatrenia mali selektívnu povahu z hlavného dôvodu spočívajúceho v spoločných vlastnostiach podnikov, na ktoré sa opatrenia vzťahovali, čo ich umožňovalo posúdiť ako podniky patriace k jasne vymedzenému hospodárskemu sektoru, teda vývoznému sektoru, konkrétne k sektoru vývozu tovaru. Opatrenia vo veciach, v ktorých boli vyhlásené uvedené rozsudky, uprednostňovali podniky charakteristické tým, že vyvážali viac alebo menej významnú časť svojich tovarov a služieb.

107 WDFG, ako aj Banco Santander a Santusa tvrdia, že sporné opatrenie nemôže byť okrem toho považované za selektívne z dôvodu, že sa uplatňuje na kategóriu podnikov nazývaných „vývozcovia kapitálu“.

108 Takáto kategória neexistuje a Komisia ju neuviedla ani v sporných rozhodnutiach, ani pred Všeobecným súdom. Toto tvrdenie je v štádiu odvolania neprípustné, keďže ide o skutkovú otázku, ktorá bola navyše prednesená oneskorene. Okrem toho je v rozpore aj s hlavnou argumentáciou Komisie, podľa ktorej táto inštitúcia nie je povinná identifikovať kategóriu podnikov, na ktorú sa vzťahuje opatrenie, aby preukázala jeho selektivitu.

109 WDFG, ako aj Banco Santander a Santusa v každom prípade tvrdia, že selektivitu vnútroštátneho opatrenia nemožno skúmať na základe vlastností, akými sú majetok podniku alebo jeho investičná kapacita, pretože tieto vlastnosti sú neodmysliteľné pri každom podniku.

110 Navyše pravidlá v oblasti voľného pohybu kapitálu nebránia opatreniu, akým je sporné opatrenie. Ak by toto opatrenie spôsobovalo odlišné zaobchádzanie uprednostňujúce nadobúdanie podielov v zahraničí, išlo by nanajvýš o obrátenú diskrimináciu, ktorá je v súlade so základnými slobodami.

111 Španielske kráľovstvo zopakovalo svoje stanovisko, ktoré už predniesol v rámci správneho konania pred Komisiou, a v zmysle ktorého neexistuje hospodárska činnosť spočívajúca vo vývoze kapitálu. Sporné opatrenie nezvýhodňuje určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru, keďže sa nevzťahuje na ponuku tovaru a služieb na trhu.

112 Írsko tvrdí, že rozsudky uvádzané Komisiou v sporných rozhodnutiach sa týkali opatrení, ktoré zvýhodňovali ľahko identifikovateľnú kategóriu podnikov alebo výrobkov, konkrétne vývozný sektor. Naopak neexistuje jednotná kategória podnikov, ktoré „vyvážajú kapitál“, pretože každý podnik, ktorý nakupuje v zahraničí „vyváža kapitál“.

113 Spolková republika Nemecko tvrdí, že pokiaľ Komisia subsidiárne tvrdí, že sporné opatrenie je porovnateľné s pomocou pri vývoze tovaru, a teda sa rovnako týka dostatočne vymedzenej kategórie vyvážajúcich podnikov, ide o dodatočné doplnenie odôvodnenia sporných rozhodnutí *a posteriori*. Domnieva sa, že toto tvrdenie musí byť v odvolacom konaní vyhlásené za neprípustné.

114 Podľa tohto členského štátu kategória vyvážajúcich podnikov, o ktorú ide v judikatúre uvádzanej Komisiou v sporných rozhodnutiach, sa líši od iných podnikov práve z dôvodu spoločných vlastností súvisiacich s ich vývoznou činnosťou, ktorá prípadne bola spojená s realizáciou špecifických investícií.

Posúdenie Súdnym dvorom

115 Pokiaľ ide o judikatúru týkajúcu sa pomoci pri vývoze, na ktorú sa odvolávali sporné rozhodnutia, najmä 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), je potrebné konštatovať, ako uviedol v bodoch 126 až 130 svojich návrhov generálny advokát, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 69 až 76 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 73 až 80 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia konštatoval, že táto judikatúra sa nevzťahuje na podmienku týkajúcu sa selektivity vnútroštátneho opatrenia, ale iba na podmienku týkajúcu sa ovplyvnenia hospodárskej súťaže a obchodu.

116 V bode 20 rozsudku z 10. decembra 1969, Komisia/Francúzsko (6/69 a 11/69, neuverejnený, EU:C:1969:68) a v bode 8 rozsudku zo 7. júna 1988, Grécko/Komisia (57/86, EU:C:1988:284) totiž Súdny dvor konštatoval existenciu štátnej pomoci a nevyhnutne tým rozhodol, že boli splnené všetky podmienky stanovené článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, vrátane podmienky selektivity. Okrem toho v bode 120 rozsudku z 15. júla 2004, Španielsko/Komisia (C-501/00, EU:C:2004:438) sa Súdny dvor s odkazom na dva vyššie citované rozsudky výslovne vyjadril k selektivite skúmaného vnútroštátneho opatrenia a rozhodol, že v prejednávanom prípade selektivita vyplýva zo skutočnosti, že daňová výhoda vyplývajúca z tohto opatrenia mohla prinášať prospech iba podnikom, ktoré vykonávali vývozné činnosti a uskutočňovali určité investície v zahraničí.

117 Všeobecný súd sa tiež dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 77 až 82 napadnutého rozsudku Autogrill España/Komisia, ako aj v bodoch 81 až 86 napadnutého rozsudku Banco Santander a Santusa/Komisia rozhodol, že judikatúra týkajúca sa pomoci pri vývoze, na ktoré poukazovali sporné rozhodnutia, sa má chápať v tom zmysle, že kategóriu prijímajúcich podnikov, v súvislosti s ktorou sa má preskúmať selektívna povaha systémov pomoci pri vývoze, tvoria „vyvážajúce podniky“, ktoré musia byť definované ako nepochybne mimoriadne rozsiahla, ale pritom osobitná kategória zoskupujúca podniky, ktoré možno odlíšiť na základe spoločných a osobitných vlastností súvisiacich s ich vývoznou činnosťou.

118 Ako v bodoch 133 až 136 svojich návrhov v podstate uviedol generálny advokát, táto judikatúra sa nemá chápať tak, že selektívna povaha vnútroštátneho opatrenia musí nevyhnutne vyplývať zo skutočnosti, že prospech z tohto opatrenia majú len podniky vyvážajúce tovary alebo služby, aj keď práve o taký prípad mohlo v skutočnosti ísť, pokiaľ ide o osobitné daňové opatrenia, ktorých sa týkali predmetné rozsudky.

119 Naopak, vzhľadom na zásady vyplývajúce z ustálenej judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bodoch 53 až 60 tohto rozsudku, a ktoré sa plne uplatňujú na daňovú pomoc pri vývoze, opatrenie, ako je sporné opatrenie, ktoré má za cieľ uprednostniť vývoz, 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.

120 Za týchto okolností je aj druhá časť jediného odvolacieho dôvodu dôvodná.

121 Keďže obe časti jediného odvolacieho dôvodu Komisie sú dôvodné, je potrebné napadnuté rozsudky zrušiť.

O vrátení veci pred Všeobecný súd

122 Podľa článku 61 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej Únie môže Súdny dvor v prípade zrušenia rozhodnutia Všeobecného súdu sám vydať konečný rozsudok, ak to stav konania dovoľuje.

123 O taký prípad však nejde v prejednávanej veci, keďže Všeobecný súd vyhovel dvom žalobám o neplatnosť jednak bez toho, aby preskúmal tri zo štyroch žalobných dôvodov v rámci každej z uvedených žalôb, pričom išlo o dôvody, ktoré sa prekrývajú len sčasti, a jednak bez toho, aby v rámci prvého dôvodu uvedených žalôb preskúmal, či sa podniky, ktoré nespĺňajú podmienky na získanie daňovej výhody vyplývajúcej zo sporného opatrenia, nachádzajú s ohľadom na cieľ sledovaný dotknutým daňovým systémom v situácii, ktorá je právne a skutkovo porovnateľná so situáciou podnikov, ktoré majú z tohto opatrenia prospech. Okrem toho preskúmanie týchto žalobných dôvodov môže so sebou priniesť posúdenie skutkových okolností. Je preto potrebné vec vrátiť na rozhodnutie Všeobecného súdu.

O trovách

124 Vzhľadom na to, že sa veci vracajú na ďalšie konanie Všeobecnému súdu, o trovách konania treba rozhodnúť neskôr.

125 V súlade s článkom 140 ods. 1 rokovacieho poriadku Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Rozsudky Všeobecného súdu Európskej únie zo 7. novembra 2014 Autogrill España/Komisia (T-219/10, EU:T:2014:939), ako aj zo 7. novembra 2014, Banco Santander a Santusa/Komisia (T-399/11, EU:T:2014:938) sa zrušujú.**

2. **Veci sa vracajú na ďalšie konanie Všeobecnému súdu Európskej únie.**

3. **O trovách konania sa rozhodne neskôr.**

4. **Spolková republika Nemecko, Írsko a Španielske kráľovstvo znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy