Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GIOVANNIHO PITRUZZELLY
přednesené dne 21. ledna 2021 [1]

Spojené věci C-51/19 P a C-64/19 P

World Duty Free Group, SA, dříve Autogrill España, SA
proti
Evropské komisi (C-51/19 P)
a
Španělské království
proti
World Duty Free Group, SA, dříve Autogrill España, SA

Evropské komisi (C-64/19 P)

„Kasační opravný prostředek – Ustanovení týkající se daně z příjmů právnických osob umožňující podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu ve společnostech, které jsou daňovými rezidenty v zahraničí – Pojem ‚státní podpora' – Selektivnost"

1. Projednávané spojené věci se týkají kasačních opravných prostředků podaných společností World Duty Free Group SA, dříve Autogrill España SA (dále jen „WDFG") (věc C-51/19 P), a Španělským královstvím (věc C-64/19 P) proti rozsudku ze dne 15. listopadu 2018, World Duty Free Group v. Komise [2] (dále jen „napadený rozsudek"), kterým Tribunál zamítl žalobu podle článku 263 SFEU podanou ze strany WDFG a znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 rozhodnutí Komise 2011/5/ES ze dne 28. října 2009 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích zavedených Španělskem (dále jen „napadené rozhodnutí") [3] a podpůrně článku 4 tohoto rozhodnutí.

2. Projednávané kasační opravné prostředky patří k řadě osmi souběžných věcí, jejichž předmětem je zrušení rozsudků, jimiž Tribunál zamítl žaloby podané některými španělskými společnostmi proti napadenému rozhodnutí nebo proti rozhodnutí 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích zavedených Španělskem (dále jen „rozhodnutí ze dne 12. ledna 2011") [4].

1 Původní jazyk: italština.

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

3 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Úř. věst. 2011, L 7, s. 48).

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedené Španělskem (Úř. věst. 2011, L 135, s. 1). Dalšími věcmi, k nimž dnes předkládám své stanovisko, jsou spojené věci C-53/19 P, Banco Santander a Santusa v. Komise a C-65/19 P, Španělsko v. Komise, a věci C-50/19 P, Sigma v. Komise, C-52/19 P, Banco Santander v. Komise, C-54/19 P, Axa Mediterranean v. Komise a C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridade v. Komise.

I. Skutkový stav, sporné opatření a napadené rozhodnutí

3. V návaznosti na několik písemných otázek, které v letech 2005 a 2006 položili Evropské komisi poslanci Evropského parlamentu, a na stížnost, kterou v roce 2007 zaslal Komisi soukromý subjekt, rozhodla Komise dne 10. října 2007 o zahájení formálního vyšetřovacího řízení stanoveného v čl. 108 odst. 2 SFEU[5] (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení“) ve vztahu k úpravě obsažené v čl. 12 odst. 5, který byl zaveden do Ley del Impuesto sobre Sociedades (španělský zákon o dani z příjmů právnických osob) zákonem Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon 24/2001 o přijetí daňových a správních opatření a opatření sociální povahy) ze dne 27. prosince 2001[6] a převzat nařízením Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královské legislativní nařízení 4/2004, kterým se schvaluje přepracované znění zákona o dani z příjmů právnických osob, dále jen „TRLIS“) ze dne 5. března 2004 (dále jen „sporné opatření“). Sporné opatření stanoví, že v případě, že podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku nabude podíl v „zahraniční společnosti“, činí-li tento podíl nejméně 5 % nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, může být takto vzniklý[7] finanční[8] goodwill odečten ve formě odpisu od daňového základu daně z příjmů právnických osob, které podnik podléhá. Ve sporném opatření je uvedeno, že aby mohla být společnost kvalifikována jako „zahraniční společnost“, musí podléhat stejné dani, jako je daň, jež se uplatní ve Španělsku, a její příjmy musí pocházet především z podnikatelské činnosti v zahraničí.

4. Dne 28. října 2009 přijala Komise napadené rozhodnutí, kterým ukončila formální vyšetřovací řízení týkající se nabytí podílů uvnitř Evropské unie. Poté, co Komise v bodě 19 odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedla, že „podle španělských daňových zásad se s výjimkou sporného opatření může goodwill odepisovat výlučně po provedení podnikové kombinace ve formě akvizice či vkladu všech aktiv nezávislých podniků nebo po fúzi či rozdělení podniku“, a poté, co v bodě 20 odůvodnění upřesnila, že „[v]ýrazem ‚finanční goodwill‘ uvedeným ve [sporném opatření] se […] do oblasti nabývání podílů zavádí pojem obecně užívaný při převodu aktiv či při podnikové kombinaci“, Komise stanovila, že toto opatření bylo selektivní, jelikož zvýhodňovalo pouze určité skupiny podniků, které provádějí určité investice v zahraničí, a že „tento specifický charakter režimu není odůvodněn povahou samotného režimu“ (viz bod 89 odůvodnění). Podle Komise bylo tento závěr nutno považovat za platný nezávisle na tom, zda je referenční systém definován jako „právní předpisy o daňovém režimu pro finanční goodwill v rámci španělského daňového systému“ (viz bod 89 odůvodnění, body 92 až 114 odůvodnění) nebo jako „daňový režim pro goodwill plynoucí z majetkové účasti nabyté v podnicích, jež sídlí v jiné zemi než ve Španělsku“ (viz body 115 až 119 odůvodnění). V článku 1 odst. 1 sporného rozhodnutí Komise prohlásila, že „režim podpory, který

5 Úř. věst. 2007, C 311, s. 21.

6 BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951.

7 Goodwill je definován v bodě 18 odůvodnění napadeného rozhodnutí jako „hodnota dobré pověsti podniku, dobrých vztahů s klienty, kvalifikace zaměstnanců a dalších obdobných faktorů, u nichž lze očekávat, že v budoucnosti přinesou větší než zřejmý zisk“, což odpovídá „cen[ě] uhrazen[é] za akvizici podniku, která přesahuje tržní cenu aktiv tvořících ve svém součtu podnik“, která se podle španělských účetních zásad musí účtovat odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek od okamžiku, kdy nabývající podnik převezme nad cílovým podnikem kontrolu.

8 Bod 20 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že ve španělské daňové soustavě se „finančním goodwillem“ rozumí goodwill, který by byl zaúčtován, pokud by bylo provedeno spojení podniku držícího podíl a podniku, v němž byl podíl získán (cílového podniku).

Španělsko provedlo v souladu se [sporným opatřením] […] je neslučitelný se společným trhem, pokud jde o podporu poskytovanou příjemcům při akvizicích uvnitř Společenství“ a v článku 4 nařídila navrácení podpor, které odpovídají snížení daní na základě tohoto režimu[9].

5. Komise ponechala formální vyšetřovací řízení otevřené, pokud jde o akvizice podílů uskutečněné mimo Unii, s tím, že se španělské orgány zavázaly poskytnout další informace. Tato část řízení byla uzavřena přijetím rozhodnutí ze dne 12. ledna 2011, kterým Komise prohlásila dotčený režim podpory zavedený Španělskem na základě sporného opatření, a to také v části vztahující se na nabytí podílů v podnicích se sídlem mimo Unii, za neslučitelný s vnitřním trhem.

II. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

6. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. května 2010 podala WDFG žalobu znějící na zrušení napadeného rozhodnutí. Rozsudkem ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise[10] Tribunál žalobě vyhověl s odůvodněním, že Komise nesprávně použila podmínku selektivity stanovenou v čl. 107 odst. 1 SFEU (dále jen „rozsudek Autogrill España v. Komise“). Tribunál rovněž zrušil rozhodnutí ze dne 12. ledna 2011 rozsudkem ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise[11] (dále jen „rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise“).

7. Návrhem došlým kanceláři Soudního dvora dne 19. ledna 2015 podala Komise kasační opravný prostředek proti rozsudku Autogrill España v. Komise. Tento kasační opravný prostředek, který byl zapsán do rejstříku pod číslem C-20/15 P, byl spojen s kasačním opravným prostředkem zapsaným do rejstříku pod číslem C-21/15 P, který Komise podala proti rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise. Rozhodnutími předsedy Soudního dvora ze dne 19. května 2015 bylo Spolkové republice Německo, Irsku a Španělskému království povoleno vedlejší účastenství ve spojených věcech na podporu návrhových žádání WDFG a Banco Santander a Santusa. Rozsudkem ze dne 21. prosince 2016 Komise v. World Duty Free Group a další[12] (dále jen „rozsudek WDFG“) Soudní dvůr zrušil rozsudek Autogrill España v. Komise, vrátil věc Tribunálu a rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později. Soudní dvůr rovněž zrušil rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise.

8. Dne 15. listopadu 2018 přijal Tribunál napadený rozsudek, kterým zamítl žalobu WDFG, stanovil, že WDFG ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí, a rozhodl, že Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království ponesou vlastní náklady řízení[13].

9 Článek 1 odst. 2 napadeného rozhodnutí vyloučil z prohlášení neslučitelnosti a z příkazu k navrácení daňové odpočty, které příjemci uplatnili k uskutečnění akvizic uvnitř Společenství při použití napadeného opatření „v souvislosti s účastmi drženými přímo či nepřímo v zahraničních podnicích, jež splňovaly náležité podmínky režimu podpory před 21. prosincem 2007, s výjimkou podmínky, podle které musí podnik své podíly držet nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku“. Komise totiž stanovila, že až do tohoto data (které odpovídá zveřejnění rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení v Úředním věstníku) měli příjemci napadeného opatření legitimní očekávání ohledně zákonnosti tohoto opatření (viz body 165 až 168 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

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

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

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

13 Vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království byly připuštěni jako vedlejší účastníci v řízení o kasačním opravném prostředku před Soudním dvorem, přestože se původně neúčastnily řízení před Tribunálem, jsou uvedeni jako vedlejší účastníci v řízení před Tribunálem po zrušení a vrácení věci Soudním dvorem.

III. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

9. Návrhy došlými kanceláři Soudního dvora ve dnech 25. a 29. ledna 2019 podaly WDFG a Španělské království projednávané kasační opravné prostředky.

10. Ve věci C-51/19 WDFG navrhuje zrušení napadeného rozsudku, zrušení napadeného rozhodnutí v návaznosti na vyhovění její žalobě podané k Tribunálu a uložení náhrady nákladů řízení Komisi. Španělské království navrhuje vyhovění kasačnímu opravnému prostředku WDFG, zrušení napadeného rozsudku a uložení náhrady nákladů řízení Komisi. Ve věci C-64/19 Španělské království navrhuje zrušení napadeného rozsudku, zrušení čl. 1 odst. 1 napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž prohlašuje, že sporné opatření představuje státní podporu, a uložení náhrady nákladů řízení Komisi. Spolková republika Německo v obou věcech navrhuje vyhovění kasačním opravným prostředkům. Komise v obou věcech navrhuje, aby byly kasační opravné prostředky zamítnuty a navrhovatelům byla uložena náhrada nákladů řízení.

IV. Analýza

A. Úvodní poznámky

1. K analýze selektivity daňových opatření

11. K tomu aby mohlo být vnitrostátní opatření kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, musí zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tedy musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce. Selektivita zvýhodnění je pojmovým znakem „státní podpory“ [14], jejíž posouzení podle ustálené judikatury Soudního dvora vyžaduje určit, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat určité podniky nebo určitá odvětví výroby vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci [15].

12. Také vnitrostátní opatření, která poskytují daňové zvýhodnění [16], ačkoli nejsou spojena s převodem státních prostředků, mohou splňovat podmínku selektivity, a tudíž spadat pod zákaz podpor podle čl. 107 odst. 1 SFEU, staví příjemce do výhodnější finanční situace oproti ostatním daňovým poplatníkům [17]. Charakteristika těchto opatření, která činí přezkum mimo jiné jejich selektivity složitější, spočívá ve skutečnosti, že tato opatření, na rozdíl od subvencí v úzkém slova smyslu, přiznávají výhody *negativní* povahy ve formě snížení daňového zatížení, kterému by příjemci jinak podléhali na základě daňového režimu, který se na ně obvykle vztahuje.

14 Projednávané kasační opravné prostředky vznáší otázky týkající se pouze věcné selektivity, nikoli geografické selektivity, která vyžaduje určit, zda se předmětný právní režim nachází na úrovni členského státu nebo na úrovni dotčeného nadnárodního subjektu, v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511, body 56 a 57).

15 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41) a ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 54), jakož i rozsudek WDFG, bod 54.

16 Již v rozsudku 173/73, bod 28, Soudní dvůr objasnil, že daňová povaha dotčeného opatření není dostatečná k tomu, aby bylo vyloučeno z uplatnění pravidel pro státní podporu.

17 Viz rozsudek WDFG, bod 56 a citovaná judikatura.

13. Za účelem posouzení selektivity zejména vnitrostátních daňových opatření stanovil Soudní dvůr metodu analýzy rozdělenou do tří odlišných fází[18]. Tato metoda analýzy, která byla v průběhu let rozvíjena a zdokonalována, byla nedávno systematizována v rozsudku WDFG a naposledy potvrzena v rozsudcích ze dne 28. června 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. Komise[19] (dále jen „rozsudek Andres“) a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei[20] (dále jen „rozsudek A-Brauerei“).

14. Tato analýza vyžaduje především určit „obecný nebo ‚obvyklý‘ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě“, který funguje jako „referenční rámec“ nebo „referenční systém“[21] (první fáze), a dále prokázat, že se předmětné daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci[22] (druhá fáze). Během prvních dvou fází má tedy analýza v zásadě za cíl jednak určit srovnávací parametr a jednak definovat kategorii podniků, které se s ohledem na tento parametr nacházejí ve skutkové a právní situaci srovnatelné se situací příjemců zvýhodnění přiznaného dotčeným vnitrostátním opatřením. Pokud se na konci této analýzy ukáže rozdílné zacházení mezi těmito podniky, musí být opatření považováno za *„a priori* selektivní“[23]. Naopak daňová zvýhodnění vyplývající z obecného opatření použitelného bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty nepředstavují podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, neboť chybí povaha selektivity[24]. Prokázání existence rozdílného zacházení, a tedy *prima facie* selektivity vnitrostátního opatření přísluší Komisi.

15. Ve třetí fázi má dotyčný členský stát možnost prokázat, že rozdílné zacházení, které vyplynulo v prvních dvou fázích, „vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž toto opatření patří“, a je tudíž odůvodněné[25]. Tato fáze je charakterizována obrácením důkazního břemene, ke kterému dochází vždy, když je nutno posoudit existenci diskriminace: je na subjektu, kterému je přičítáno rozdílné zacházení, v tomto případě na dotčeném členském státu, aby prokázal, že rozdílné zacházení má legitimní odůvodnění a opatření, které jej zavádí, je přiměřené.

16. Ačkoli je výše popsaná metoda analýzy ve své schematizaci a vyjádření lineární, její konkrétní použití není vždy snadné a může vést k odlišným řešením, pokud jde o skutečnou selektivitu posuzovaného opatření[26]. Soudní dvůr ostatně několikrát učinil „úpravy“ nebo „objasnění“, které umožnily zohlednit charakteristiky posuzovaných daňových režimů, s upřednostněním přístupu vnímaného jako kazuistického a charakterizovaného omezenou mírou předvídatelnosti. S ohledem na výše uvedené nad rámec praktického použití této metody a rozdílů učiněných judikaturou, se mi zdá, že z judikatury vyplývají některá základní kritéria, která řídí úvahy Soudního dvora a ovlivňují postupně přijatá řešení.

18 Jak objasnil Soudní dvůr, jedná se o metodu, jejíž použití se neomezuje pouze na přezkum daňových opatření, viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55).

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

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

21 Viz mimo jiné rozsudek Andres, body 80 a 88.

22 Viz rozsudek WDFG, bod 57 a citovaná judikatura (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

23 Viz rozsudek WDFG, bod 58.

24 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 15. prosince 2005, UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, bod 49) a rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22).

25 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:71, bod 33), ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43), ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40), jakož i rozsudek WDFG, bod 58.

26 Jako typický případ viz věc, ve které byl vydán rozsudek Andres.

17. Zaprvé v judikatuře Soudního dvora se postupně objevovala stále jasněji, počínaje rozsudkem ze dne 15. listopadu 2011, Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království [27] (dále jen „rozsudek Gibraltar"), úzká souvislost mezi pojmem „selektivita" a pojmem „diskriminace" [28]. Vnitrostátní opatření je považováno za selektivní, pokud je výhoda, kterou poskytuje, uplatňována diskriminačním způsobem [29]. Jak sám Soudní dvůr uvedl v bodě 71 rozsudku WDFG, metoda analýzy použitelná na selektivnost v daňové oblasti spočívá především v tom, že je zjišťováno, „zda vyloučení některých subjektů z poskytnutí daňového zvýhodnění, které plyne z opatření, jež se odchyluje od obecného daňového režimu, představuje diskriminační zacházení" [30].

18. Zadruhé přezkum selektivity daňových opatření musí zohlednit *účinky* těchto opatření [31]. Z toho na jedné straně vyplývá, že cíle sledované vnitrostátním daňovým zákonodárcem, které jsou cizí posuzovanému daňovému systému, jsou relevantní pouze pro účely určení kategorie subjektů, v rámci které lze určit existenci rozdílného zacházení, ale nikoli pro odůvodnění tohoto rozlišování. Na druhé straně přezkum selektivity daňového opatření nezávisí na formě, kterou dotyčná opatření mají, aby se zabránilo tomu, že „vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího [nebudou spadat] do přezkumu v oblasti státních podpor pouze z důvodu skutečnosti, že byla přijata na základě jiné legislativní techniky, ačkoliv mají stejné […] účinky, úpravou nebo kombinací různých daňových pravidel" [32]. Analýza založená na účincích opatření může Soudní dvůr vést k uznání *faktické selektivity* daňového pravidla, které – i když je formálně použitelné bez rozdílu na všechny dotčené hospodářské subjekty na základě obecných a objektivních kritérií – ve skutečnosti zavádí neodůvodněné rozdíly [33]. Selektivnost takových opatření, která se neodchylují od běžného režimu, a tedy nejsou *selektivní de iure* [34], nelze zjistit použitím třífázové metody analýzy, jak dokazuje rozsudek ve věci Gibraltar, ale vyžaduje konkrétní ověření toho, zda z jejich uplatnění vyplývá odlišné daňové zatížení ve prospěch podniků – beneficientů „[charakterizovaných] na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické" [35].

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

28 Viz bod 101 rozsudku Gibraltar, kde Soudní dvůr poprvé zmiňuje pojem diskriminace v rámci přezkumu selektivity podpory. Paralela mezi těmito dvěma pojmy však má své kořeny v dřívějších rozhodnutích, jako je zejména rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41), ve kterém se zrodila myšlenka, že selektivita musí být ověřena posouzením existence rozdílného zacházení mezi skupinami podniků, které se nacházejí ve srovnatelné situaci. Pro výslovné potvrzení souvislosti mezi selektivitou a diskriminací viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53).

29 V tomto smyslu mimo jiné viz rozsudky ze dne 28. července 2011, Mediaset v. Komise (C-403/10 P, nezveřejněný, EU:C:2011:533, bod 36), ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, body 53 až 55), ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59), jakož i rozsudky Gibraltar, body 75 a 101, Andres, bod 83 a WDFG, body 54, 86 a 93, a výslovně také, mimo rámec daňového práva, rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

30 Viz rovněž rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53), vydaný ve stejný den jako rozsudek WDFG, a ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53). Stejný postoj je vyjádřen v několika nedávných stanoviscích generálních advokátů, viz například stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věcech Eventech (C-518/13, EU:C:2014:2239, bod 35) a Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32, bod 54), generální advokátky J. Kokott ve věci Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, bod 82), generálního advokáta M. Bobka ve věci Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:289, bod 29) a generálního advokáta M. Watheleta ve spojených věcech Komise v. Banco Santander a Santusa (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:624, bod 80).

31 V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, podle níž čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle důvodů nebo cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, mimo jiné viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:71, bod 27), a ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 85 a 89), a Gibraltar, bod 87.

32 Viz rozsudek Andres, bod 91.

33 Viz mimo jiné rozsudek Gibraltar, bod 101, WDFG, bod 67. Pro definici faktické selektivity viz bod 121 sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, C/2016/2946 (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1, dále jen „Sdělení o pojmu státní podpora").

34 Podle Sdělení o pojmu státní podpora právní selektivita „vyplývá přímo z právních kritérií pro provedení opatření, které je oficiálně vyhrazeno pouze pro určité podniky" (viz bod 121).

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

19. Zatřetí ve vztahu k přirozené složitosti vnitrostátních daňových předpisů, které jsou vytvářeny prostřednictvím plurality systémů, pravidel a výjimek a ve kterých jsou daňové, hospodářské a sociální cíle sledované zákonodárcem prováděny zavedením rozlišování mezi kategoriemi daňových poplatníků, Soudní dvůr v zásadě provádí „přezkum soudržnosti“ [36], když nesoudržnost vykládá jako ukazatel selektivity posuzovaného opatření. Přezkum soudržnosti je relevantní jak v rámci druhé fáze metody analýzy, kdy se definice kategorií příjemců a subjektů vyloučených ze zvýhodnění posuzuje ve vztahu k cíli posuzovaného daňového režimu, tak také, pokud je opatření považováno za *a priori* selektivní, v rámci třetí fáze při posuzování odůvodnění předloženého dotčeným členským státem s ohledem na povahu nebo strukturu posuzovaného daňového systému. Kritérium soudržnosti musí být rovněž použito, jak bude podrobněji uvedeno níže, také při určení referenčního systému a tedy v rámci první fáze.

20. Analýza selektivity, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, tedy spočívá v posouzení diskriminační povahy posuzovaného opatření, a to jak z hlediska jeho účinků, tak z hlediska jeho soudržnosti se systémem, jehož je součástí, bez ohledu na cíle sledované daňovým zákonodárcem, které nesouvisí s tímto systémem, a bez ohledu na použitou legislativní techniku.

21. Kromě metodiky z judikatury vyplývá, zejména pokud je posuzována ve světle rozdílné dialektiky, která při několika příležitostech vznikla mezi Soudním dvorem a Tribunálem [37], tendence Soudního dvora přijmout extenzivní výklad podmínky selektivity v daňové oblasti, přinejmenším při vymezení kontur a rozsahu pojmu „obecné opatření“, který může vyloučit selektivní povahu posuzovaného daňového režimu [38]. Tento přístup, který lze nejspíše vysvětlit potřebou zamezit tomu, aby přijetí sofistikovaných daňových režimů umožnilo členským státům obejít pravidla v oblasti podpory, vyvolal kritiku, jelikož nepřímo omezuje svobodu členských států při vymezení vnitrostátních možností daňové a hospodářské politiky [39], neboť v zásadě po Komisi požaduje, aby při posuzování slučitelnosti podpory podle čl. 107 odst. 3 SFEU přezkoumala z hlediska unijního práva legitimitu cílů sledovaných členskými státy prostřednictvím přijetí opatření v oblasti přímého zdanění. Ačkoli není pochyb o tom, že při výkonu svých pravomocí jsou členské státy povinny dodržovat unijní právo, včetně ustanovení o veřejné podpoře, tak Soudní dvůr však opakovaně uvedl, že „při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti náleží stanovení základů daně a rozložení daňového zatížení na různé výrobní činitele a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států nebo entit na nižší úrovni v rámci státu disponujících daňovou pravomocí“ [40]. Mimo jiné do této křehké rovnováhy pravomocí zapadá komplexní přezkum selektivity daňových podpor.

22. Výtky vznesené ze strany WDFG a Španělského království budou přezkoumány s ohledem na výše uvedená kritéria a úvahy. Před zahájením tohoto přezkumu je však stále nutné vyjasnit oblast působnosti rozsudku WDFG a jeho význam pro účely analýzy projednávaných kasačních opravných prostředků.

36 V tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve spojených věcech ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 82).

37 Viz například věci, které vedly k rozsudkům ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757), ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551), jakož i věci, které vedly k rozsudkům Andres a WDFG.

38 V tomto smyslu viz rozsudky Gibraltar a WDFG. Konkrétní identifikace diskriminační povahy dotčeného režimu, rovněž s ohledem na obtížnost přezkumu, ponechává prostor pro restriktivnější řešení, viz například, ačkoli se netýká daňové oblasti, rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971).

39 Viz například stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, body 113 až 115) a H. Saugmandsgaarda Øe ve věci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, body 74 až 81). Viz také vyjádření Irska, Španělska a Německa ve věci, která vedla k rozsudku WDFG, jak byla zopakovány v bodě 52 uvedeného rozsudku, jakož i, jak bude podrobněji uvedeno níže, odmítavý postoj k přijetí řešení, které Soudní dvůr zvolil v uvedeném rozsudku, projevený německou vládou v jejích vyjádřeních v projednávaných věcech.

40 Viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 38 a citovaná judikatura).

2. K dopadům rozsudku WDFG pro účely přezkumu projednávaných kasačních opravných prostředků

23. V rozsudku Autogrill España v. Komise, kterým zrušil napadené rozhodnutí, Tribunál zaprvé uvedl, že za účelem splnění podmínky selektivity musí být v každém případě identifikována kategorie podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými posuzovaným opatřením, a že pokud je toto opatření přístupné pro všechny podniky, jako v případě sporného opatření, nemůže selektivnost vyplývat pouze ze zjištění, že byla zavedena odchylka od obecného či „obvyklého" daňového režimu [41]. Zadruhé měl Tribunál za to, že rozdílné zdanění samo o sobě neumožňuje dospět k závěru ve smyslu existence podpory, ale že za tímto účelem je rovněž nutné určit zvláštní kategorii podniků, které mohou být odlišeny z důvodu specifických vlastností [42]. Konečně Tribunál zamítl argumenty Komise založené na judikatuře týkající se státní podpory na vývoz s tím, že v rozsudcích citovaných Komisí [43] Soudní dvůr v každém případě určil kategorii podniků-příjemců, které byly odlišeny na základě obecných vlastností [44].

24. V rozsudku WDFG Soudní dvůr vyhověl oběma výtkám vzneseným Komisí, přičemž první výtkou byla napadena povinnost, která jí byla uložena Tribunálem, určit skupinu podniků se zvláštními charakteristikami za účelem prokázání selektivní povahy vnitrostátního opatření, a druhou výtkou byl napaden výklad učiněný Tribunálem ohledně judikatury týkající se podpory vývozu. Pokud jde o první výtku, Soudní dvůr poté, co připomněl výše uvedenou třífázovou metodu analýzy selektivity, uvedl, že sporné opatření, jelikož může přinést prospěch všem podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, které nabývají alespoň 5% podíly v podnicích, které jsou daňovými rezidenty mimo tento členský stát, může představovat režim podpory, lze považovat za státní podporu, a přísluší Komisi, aby prokázala, že nehledě na skutečnost, že toto opatření poskytuje obecné zvýhodnění, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti [45]. Soudní dvůr poté dospěl k závěru, že odůvodnění Tribunálu bylo založeno na nesprávném uplatnění podmínky selektivity a že pokud jde o vnitrostátní opatření poskytující obecné daňové zvýhodnění, tato podmínka je splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se toto opatření odchyluje od obecného nebo „obvyklého" daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě a ve svých konkrétních důsledcích tak vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, přestože se subjekty, které mají z daňového zvýhodnění prospěch, a subjekty, které z něj prospěch nemají, nacházejí s ohledem na cíl uvedeného daňového režimu tohoto členského státu ve srovnatelné skutkové a právní situaci [46]. Podle Soudního dvora se tedy Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když dospěl k závěru, že sporné opatření nelze považovat za selektivní opatření, nýbrž za obecné opatření, a to z důvodu, že se netýká žádné zvláštní kategorie podniků nebo odvětví výroby, že jeho uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků nebo že je a *priori* či potenciálně přístupné všem podnikům, které chtějí nabýt alespoň 5 % podíly v zahraničních společnostech a budou je držet nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku [47]. Soudní dvůr rovněž upřesnil, že na rozdíl od toho, co konstatoval Tribunál, skutečnost, že se zásadní podmínka využití daňového zvýhodnění, které plyne z tohoto opatření, týká hospodářské transakce, konkrétně „ryze finanční transakce", u níž není stanovena minimální výše investice a která nezávisí na povaze činnosti podniků, které

41 Viz zejména body 44 a 45, 53 a 62 rozsudku Autogrill España v. Komise.

42 Viz body 67 a 68 rozsudku Autogrill España v. Komise.

43 Jedná se o rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, nezveřejněný, EU:C:1969:68), ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284) a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438).

44 Viz body 79 až 81 rozsudku Autogrill España v. Komise.

45 Viz bod 62 rozsudku WDFG.

46 Viz bod 67 rozsudku WDFG.

47 Viz bod 69 rozsudku WDFG.

mají z opatření prospěch, nemůže případnou selektivnost sporného opatření nikterak zpochybnit [48]. Soudní dvůr tedy dospěl k závěru, že Tribunál nesprávně zpochybnil zjištění Komise týkající se selektivity sporného opatření, aniž ověřil, zda Komise skutečně přezkoumala a doložila diskriminační povahu tohoto opatření [49]. Pokud jde o druhou výtku vznesenou Komisí, v rozsahu relevantním pro projednávané věci, Soudní dvůr uvedl, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když rozhodl, že judikatura týkající se podpor vývozu, o kterou se opírala Komise, nebyla v projednávané věci použitelná. V bodě 119 rozsudku WDFG Soudní dvůr uvedl, že výše uvedená třífázová metoda analýzy selektivity „se na daňové podpory vývozu uplatní v plném rozsahu“, přičemž upřesnil, že takové opatření, jako je sporné opatření, jehož cílem je zvýhodnit vývoz, lze považovat za selektivní, pokud z něj mají prospěch podniky, které provádějí přeshraniční transakce, konkrétně investiční transakce, na úkor ostatních podniků, které provádějí transakce stejné povahy v tuzemsku a s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu se přitom nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

25. Rozsudek WDFG nepochybně přidává důležitý střípek k definici pojmu „selektivita daňových podpor“. Podle tohoto rozsudku může být totiž vnitrostátní opatření selektivní, i když předem neidentifikuje zvláštní kategorii příjemců a všechny podniky usazené na území dotčeného členského státu bez ohledu na svou velikost, právní formu, odvětví činnosti nebo jiné specifické vlastnosti potenciálně mají přístup ke zvýhodnění stanovenému tímto opatřením za podmínky, že učiní určitý druh investice [50]. Přístup zastávaný Soudním dvorem, který vede k hledání možné diskriminace i v případě opatření, která se použijí bez rozdílu a která stanoví zvýhodnění dostupné skutkově i právně všem podnikům, není sdílen těmi, kteří vidí ve striktním uplatňování třífázové metody analýzy, které není zmírněno souběžným uplatněním kritéria založeného na obecné dostupnosti daňového zvýhodnění, nadměrné rozšíření pojmu „podpora“ a narušení pravomoci členských států v oblasti přímých daní [51]. K tomuto proudu se řadí vyjádření německé vlády, které hovoří ve prospěch omezení oblasti působnosti rozsudku WDFG a jeho kontextualizaci.

26. Na tomto místě pouze uvedu, že ačkoli je pravda, že v rozsudku WDFG zaujal Soudní dvůr stanovisko ve specifickém rámci, který se vyznačoval opatřením, jež bylo v některých ohledech podobné opatřením na podporu vývozu, ve vztahu k nimž je Soudní dvůr tradičně přísnější pokud jde o jejich kvalifikaci jako podpory, tak se však nedomnívám, že lze příliš relativizovat oblast působnosti tohoto rozsudku, který se, jak z důvodu uplatněného způsobu formulace, tak z důvodu potvrzení, na která odkazoval v následujících rozhodnutích Soudního dvora, včetně velkého senátu [52], jeví jako zásadní rozsudek, který při zopakování třífázové metody analýzy selektivity upřesňuje, že jakýkoli režim, který stanoví podmínky pro získání daňového zvýhodnění, i když je toto zvýhodnění potenciálně dostupné všem podnikům, může být selektivní, pokud vede k rozdílnému zacházení s podniky, které jsou v právně a skutkově srovnatelném postavení.

48 Viz bod 81 rozsudku WDFG.

49 Viz bod 93 rozsudku WDFG.

50 Až do vydání rozsudku WDFG se zdálo, že možnost považovat výhodu přístupnou všem podnikům bez rozdílu, i když podmíněnou provedením konkrétní transakce, za selektivní, narážela na překážku v mezích představovaných neselektivitou zásady obecných opatření. V tomto rozsudku však Soudní dvůr objasnil, že pro účely posouzení selektivní povahy opatření je relevantní rovněž rozdílné zacházení, které lze spojit s chováním podniků. Podle mého názoru se jedná o nejchoulostivější aspekt rozsudku WDFG, který Tribunál, nikoli náhodou, zdůraznil v bodech 82 a 83 napadeného rozsudku, a to aniž by skrýval kritický tón.

51 Viz stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, body 74 až 81). Viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott ve spojených věcech ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 85), které se pokouší relativizovat rozsah působnosti rozsudku zdůrazněním povahy sporného opatření jako vývozní pobídky.

52 Viz zejména rozsudek A-Brauerei, ve kterém Soudní dvůr navzdory varování generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe (C-374/17, EU:C:2018:741, bod 115) ohledně důsledků restriktivního výkladu rozsudku WDFG, potvrdil přístup zvolený v tomto rozsudku i mimo konkrétní rámec, ve kterém byl přijat.

27. S ohledem na výše uvedené uvádím, že pro účely přezkumu projednávaných kasačních opravných prostředků je význam rozsudku WDFG poměrně omezený. Na jedné straně totiž žádná z výtek vznesených navrhovateli není zaměřena na zpochybnění odůvodnění, ve kterém Tribunál tím, že zamítl argumenty WDFG směřující k uplatnění obecné povahy sporného opatření, uplatnil zásady potvrzené Soudním dvorem v tomto rozsudku [53]. Na druhé straně v posledně uvedeném rozsudku Soudní dvůr, ačkoli vycházel z předpokladu, že Komise konstatovala selektivitu sporného opatření na základě odchylné povahy tohoto opatření a rozdílného zacházení mezi podniky-rezidenty, které toto opatření zavedlo, nicméně nezaujal stanovisko ani k jednomu z těchto dvou aspektů, které jsou naopak jádrem těchto kasačních opravných prostředků [54]. Jinými slovy, Soudní dvůr se omezil na potvrzení metody analýzy uplatněné Komisí k prokázání selektivní povahy sporného opatření, nikoli výsledku tohoto uplatnění, která je naopak předmětem projednávaných spojených věcí. Z toho vyplývá, že argumenty rozvinuté německou vládou v její kasační odpovědi, v rozsahu, v němž vytýkají volbu, v projednávané věci, třífázové metody analýzy selektivity založené na diskriminaci na úkor metody založené na „všeobecné dostupnosti" daňového zvýhodnění, nejsou relevantní pro účely přezkumu projednávaných kasačních opravných prostředků.

B. Ke kasačním opravným prostředkům

28. WDFG a Španělské království vznášejí na podporu svých kasačních opravných prostředků jediný důvod týkající se nesprávného výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU ve vztahu ke kritériu selektivity. Oba důvody jsou rozděleny do různých částí: čtyři hlavní a dvě podpůrné pokud jde o jediný důvod kasačního opravného prostředku předložený ze strany WDFG a čtyři pokud jde o jediný důvod kasačního opravného prostředku vznesený Španělským královstvím.

29. Výtky uplatněné v rámci čtyř hlavních částí vznesených ze strany WDFG a čtyř částí, na které je rozdělen jediný důvod kasačního opravného prostředku Španělského království, se do značné míry shodují nebo překrývají [55]. Tyto výtky mohou být tedy seskupeny a přezkoumány společně. Následně přezkoumám části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG, které byly předloženy podpůrně.

1. K první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a k první a druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království: nesprávné určení referenčního systému

a) K přípustnosti

30. Výtky vznesené v rámci první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a první a druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království se týkají první fáze analýzy selektivity, jejímž cílem je, jak je uvedeno výše, určit referenční systém. Komise má za to, že tyto výtky jsou souhrnně nepřípustné, jelikož žaloba WDFG k Tribunálu neobsahovala žádnou výtku týkající se údajných pochybení při určení referenčního systému.

53 Viz body 77 až 89 napadeného rozsudku.

54 Uvádím však, že existují různé výklady rozsudku WDFG [viz stanovisko generálních advokátů N. Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 107) a J. Kokott ve spojených věcech ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 85], na jejichž základě by Soudní dvůr mohl zaujmout stanovisko k referenčnímu systému nebo k selektivitě napadeného opatření.

55 Ve své kasační odpovědi ve věci C-51/19 Španělské království zdůrazňuje, že kasační opravný prostředek WDFG se v zásadě shoduje s jeho jediným důvodem kasačního opravného prostředku a jeho odůvodněním.

Umožnit navrhovatelům vznést v rámci kasačního opravného prostředku nové výtky by znamenalo umožnit navrhovatelům předložit Soudnímu dvoru spor v širším rozsahu, než jak byl vymezen v řízení před Tribunálem.

31. Podle mého názoru musí být námitka nepřípustnosti vznesená Komisí zamítnuta.

32. Je jistě pravda, že podle ustálené judikatury, na kterou odkazuje Komise, je v rámci kasačního opravného prostředku příslušnost Soudního dvora omezena na posouzení právního řešení vztahujícího se k žalobním důvodům a argumentům projednávaným před Tribunálem a účastník řízení tedy v zásadě nemůže poprvé před Soudním dvorem vznést důvod, který neuvedl před Tribunálem [56].

33. Soudní dvůr však objasnil, že navrhovatel může vznést důvod kasačního opravného prostředku tak, že před Soudním dvorem uvede důvody vyplývající ze samotného napadeného rozsudku a směřující ke zpochybnění jeho právní opodstatněnosti [57].

34. V projednávané věci tedy i za předpokladu, jak tvrdí Komise, že výtky vznesené WDFG a Španělským královstvím v jejich kasačních opravných prostředcích představují „nové důvody“ ve srovnání s důvody vznesenými na podporu žaloby WDFG před Tribunálem [58], toto samo o sobě nestačí k tomu, aby byly prohlášeny za nepřípustné. Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek přezkoumal, zda Komise správně určila referenční daňový režim v rámci první fáze metody analýzy selektivity [59], jsou WDFG a Španělské království oprávněni zpochybnit zjištění učiněná v tomto ohledu Tribunálem, bez ohledu na skutečnost, že v řízení v prvním stupni neuvedly argumentaci, která by konkrétně zpochybňovala rozhodnutí Komise z tohoto hlediska.

35. Dále uvádím, že argumenty předložené WDFG a Španělským královstvím v rámci částí přezkoumávaných jediných důvodů kasačního opravného prostředku obsahují přesnou a podrobnou kritiku odůvodnění napadeného rozsudku a do značné míry směřují ke zpochybnění dodržování mezí a způsobů provedení soudního přezkumu ze strany Tribunálu. V důsledku toho nemohly být tyto argumenty předloženy v řízení před Tribunálem [60].

36. Na základě výše uvedeného mám tedy za to, že první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a první a druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království musí být prohlášeny za přípustné.

56 Viz mimo jiné rozsudky ze dne 1. února 2007, Sison v. Rada (C-266/05 P, EU:C:2007:75, bod 95) a ze dne 28. února 2019, Alfamicro v. Komise (C-14/18 P, EU:C:2019:159, bod 38).

57 Viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a další v. Komise (C-176/06 P, nezveřejněný, EU:C:2007:730, bod 17), ze dne 10. dubna 2014, Komise v. Siemens Österreich a další (C-231/11 P až C-233/11 P, EU:C:2014:256, bod 102), ze dne 20. prosince 2017, EUIPO v. European Dynamics Luxembourg a další (C-677/15 P, EU:C:2017:998, bod 28), ze dne 6. září 2018, Česká republika v. Komise (C-4/17 P, EU:C:2018:678, bod 24) a závěrem ze dne 26. února 2020, SEAE v. Alba Aguilera a další (C-427/18 P, EU:C:2020:109, bod 54).

58 V tomto ohledu uvádím, že v bodech 32 a 33 napadeného rozsudku Tribunál uvedl, že druhá výtka prvního žalobního důvodu WDFG se týkala „pochybení při identifikaci referenčního systému“ a že tato výtka byla podpořena obecnou argumentací, kterou lze uplatnit také na třetí důvod, který se týká odůvodněnosti sporného opatření s ohledem na povahu a systém, do něhož patří. V bodě 94 napadeného rozsudku Tribunál uvádí, že argumenty WDFG jej vedou k „zamyšlení nad relevancí referenčního rámce zvoleného Komisí v projednávaném případě“.

59 Viz body 92 až 141 napadeného rozsudku.

60 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. června 2006, P & O European Ferries (Vizcaya) a Diputación Foral de Vizcaya v. Komise (C-442/03 P a C-471/03 P, EU:C:2006:356), bod 60.

b) K věci samé

1) Úvodní poznámky

37. Ve sdělení o pojmu státní podpora Komise definuje referenční systém jako „konzistentní soubor pravidel, která se vztahují obecně – na základě objektivních kritérií – na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem“ [61]. Je však třeba zdůraznit, že tato definice nebyla dosud přijata Soudním dvorem, který nadále definuje referenční systém jako „*obecný* nebo ‚*obvyklý*‘ *daňový režim* uplatňovaný v dotyčném členském státě“ [62].

38. Vzhledem ke složitosti vnitrostátních daňových režimů a rozmanitosti proměnných, které ovlivňují stanovení daňového zatížení podniků, byla některými zdůrazněna obtížnost konkrétní identifikace takového „obecného režimu“, jakož i nejistota výsledku této operace [63]. Tváří v tvář těmto obtížím, a vyjdeme-li z konstatování, že není možné určit jediný referenční systém, byla odmítnuta rozhodující povaha této operace a místo toho byla pozornost zaměřena na nerovnost zacházení zavedenou dotyčným opatřením [64] nebo byl navrhnut návrat k systému založenému na pojmu obecné opatření [65].

39. Ačkoli určení referenčního systému bezpochyby zůstává jednou z nejsložitějších operací v rámci přezkumu kritéria selektivity, a to také s ohledem na neochotu Soudního dvora stanovit přesná kritéria, která by Komisi a orgánům členských států pomohla při plnění tohoto úkolu [66], tak nyní již ustálený směr v judikatuře Soudního dvora, který má sklon postavit pojem selektivity na roveň s pojmem diskriminace, neumožňuje pominout tuto operaci ani popřít její význam. Jakékoli hledání diskriminace musí být totiž vedeno ve světle *tertium comparationis*, tedy referenčního měřítka, ve vztahu k němuž je třeba ověřit existenci neodůvodněného rozlišného zacházení. Referenční daňový systém, vykládaný ve světle svého cíle, představuje takové měřítko při posouzení selektivity [67] a z tohoto důvodu se mi zdá, že jeho ústřední postavení – opakovaně zmíněné samotným Soudním dvorem se zvláštním důrazem na přezkum daňových opatření [68] – nelze zpochybnit [69].

40. Ale na základě jakých kritérií musí být takový systém určen?

41. Především je podle mého názoru nezbytné, aby určení pravidel, která jej tvoří, bylo provedeno na základě objektivních kritérií, a to také za účelem umožnění soudního přezkumu posouzení, na nichž je založeno.

61 Bod 133.

62 Viz rozsudek WDFG, bod 57. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

63 Generální advokát H. Saugmandsgaard Øe ve svém stanovisku ve věci A-Brauerei, body 121 až 140, tyto obtíže zvláště účinně ilustroval. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, body 101 až 105).

64 Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve spojených věcech ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 88).

65 Viz stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci A-Brauerei.

66 Viz stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 101).

67 V tomto smyslu viz rozsudek Andres, bod 89.

68 Soudní dvůr v tomto ohledu zdůraznil, že „samotná existence zvýhodnění může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému ‚normálnímu‘ zdanění“, v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03 (EU:C:2006:511, bod 56), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55), jakož i rozsudek Andres, body 88 a 89.

69 Již však bylo uvedeno výše, že to platí pro selektivní opatření *de iure*, jelikož třífázová metoda analýzy není použitelná v případě fakticky selektivních opatření.

42. Kromě toho, i když objektivní rekonstrukce daňového zatížení podniku, které je relevantní pro účely určení referenčního systému, může někdy vyžadovat zohlednění ustanovení, která nejsou součástí zvláštního daňového režimu, do kterého je uvedené opatření vloženo[70], je důležité, aby výsledek této operace nevedl k abstraktní konstrukci[71]. V tomto smyslu je třeba podle mého názoru vycházet z předpokladu, že je to dotčený členský stát, který definuje referenční systém prostřednictvím výkonu svých výlučných pravomocí v oblasti přímých daní. To, jak bude uvedeno níže, neznamená, že v rámci řízení o přezkumu selektivity vnitrostátního opatření je Komise v každém případě povinna jako základ své analýzy použít referenční systém uvedený dotyčným členským státem, aniž by jej mohla zpochybnit, ale pouze to, že tento systém sestává ze souboru pravidel a zásad vycházejících z daňového režimu členského státu a je třeba jej určit na základě tohoto režimu.

43. Konečně v souladu s definicí přijatou ve sdělení Komise o pojmu „státní podpora“ musí pravidla identifikovaná jako součást referenčního systému tvořit konzistentní soubor. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že potřeba konzistentnosti působí jednak jako omezení pro Komisi a jednak jako prvek, o který se Komise může opřít při zpochybnění referenčního systému navrženého dotyčným členským státem.

44. Objektivita, určitost a konzistentnost jsou tedy kritéria, která je třeba dodržet při určení referenčního systému v rámci první fáze analýzy selektivity vnitrostátního daňového opatření. Je ještě nezbytné pokusit se nastínit metodu, která umožní, aby toto určení bylo méně nepředvídatelné[72].

45. Z tohoto pohledu nemám za to, že cestou, kterou se vydat, musí být cesta přílišného zjednodušení. Je nepochybně pravda, že pokud jde o opatření, která jsou součástí obecného režimu daně z příjmů právnických osob členského státu, Soudní dvůr přijal široké pojetí[73]. Toto zjištění by však podle mého názoru nemělo mechanicky vést k tomu, že v tomto režimu bude identifikován referenční systém pro posouzení těchto opatření, jak patrně vyplývá z písemných vyjádření Komise a jak bylo také naznačeno v právní literatuře[74]. Ačkoli takový bude výsledek ve většině případů, nepovažuji za metodologicky správné postupovat automaticky s důsledkem zbavení první a druhé fáze přezkumu selektivity jakéhokoli konkrétního významu pro celou kategorii daňových opatření. To však neznamená, že v závislosti na typu dotyčného opatření a daňovém režimu, jehož je součástí, nemůže určení referenčního systému následovat, jak bude podrobněji uvedeno níže, částečně odlišná kritéria.

46. Z výše uvedeného vyplývá, že určení referenčního systému musí podle mého názoru nezbytně vycházet z analýzy sporného opatření a konkrétněji z rozdílů mezi podniky, které toto opatření zavádí při použití kritérií, která definuje.

70 Stejně jako ve věci, která vedla k rozsudku ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

71 Soudní dvůr již měl příležitost objasnit, v rozsudku Andres (bod 103), že selektivitu daňového opatření nelze řádně posoudit na základě referenčního rámce, který se skládá z několika ustanovení, která byla uměle vyvedena ze širšího legislativního rámce.

72 Jsem si dobře vědom obtížnosti tohoto úkolu a opodstatněnosti argumentů těch, kteří se domnívají, že referenční systém není (a nemůže být) ničím jiným než výsledkem subjektivní volby. Nicméně vzhledem k ústřednosti, kterou tento pojem získal v rámci analýzy selektivity daňových opatření, mám za to, že je užitečnější pokusit se najít způsob, jak s tímto pojmem „žít“, než setrvávat na zdůrazňování objektivních obtíží praktického uplatňování.

73 Viz stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 106).

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

47. Určení kritérií, na jejichž základě se situace jednoho podniku liší od situace jiného podniku, a v důsledku toho podléhá odlišné daňové právní úpravě, spadá do diskreční pravomoci vnitrostátního zákonodárce. Pravidla v oblasti podpor představují omezení této diskreční pravomoci, přičemž zasahují v situacích, které se vyznačují homogenitou a podléhají právním úpravám, jejichž použití vede k diskriminaci při využívání daňového zvýhodnění. V této souvislosti umožňuje zohlednění rozdílů mezi podniky, které vyplynou z uplatnění přezkoumávaného opatření, jako výchozího bodu analýzy selektivity konkretizovat určení referenčního systému.

48. Z přezkumu takového opatření a účinků jeho uplatnění totiž lze dovodit jak skupiny podniků, mezi nimiž se rozlišuje, tak faktor, k němuž se toto rozlišování vztahuje. Jinak řečeno, tento přezkum umožní stanovit „mezi kým" se zavádí rozdílné zacházení a „ve vztahu k čemu". Takové rozdíly se mohou především zakládat na aspektech právní úpravy nebo určitého právního institutu nebo konkrétního daňového režimu nebo dále mohou být začleněny do celkového daňového režimu členského státu.

49. V tomto kontextu bude určení referenčního systému obecně jednodušší, pokud se rozlišování mezi podniky provádí v rámci daňového režimu *ad hoc* – například nově zavedená ekologická daň – jako ve věcech, které vedly k rozsudkům ze dne 26. dubna 2018, ANGED[75] (dále jen „rozsudek ANGED") a ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise[76] (dále jen „rozsudek British Aggregates"). V takovýchto případech se totiž toto rozlišování, které je vlastní daňové povinnosti nebo se týká jejích způsobů uplatnění, uskutečňuje ve vztahu ke konkrétnímu a odlišnému normativnímu celku vytvořenému z předmětného daňového režimu. Tento normativní celek představuje referenční systém pro posouzení selektivity opatření. Komplexnější je naopak případ, ve kterém je přezkoumávané opatření součástí jednoho nebo více podsystémů v rámci již existujícího obecného daňového režimu, jako je tomu ve věcech, které vedly k rozsudkům Andres a A-Brauerei, nebo se jedná o samostatné pravidlo. V takových případech, počínaje předmětným opatřením, je třeba se vrátit k normativnímu celku, který upravuje danou situaci, tak aby tento celek byl současně konzistentní a úplný. Tento normativní celek může odpovídat obecnému daňovému režimu posuzovanému jako celek nebo jednomu z jeho podsystémů, anebo ještě může odpovídat samotnému opatření, pokud se jedná o pravidlo s vlastní právní logikou. V případě, kdy se posuzované opatření ukáže jako neoddělitelné od celkového daňového systému daného členského státu, je třeba vycházet z tohoto systému.

50. Konečně mám za to, že určení referenčního systému musí být provedeno, kontradiktorně ve vztahu k dotčenému členskému státu, s ohledem na obsah, strukturu, systematiku a vzájemné vztahy mezi posuzovanými pravidly a nikoli s ohledem na cíle sledované vnitrostátním zákonodárcem. Je tomu tak proto, že metodologicky identifikace těchto cílů probíhá v odlišné fázi a následně po fázi určení referenčního systému, a to aby, jak bylo uvedeno výše, bylo toto určení co nejobjektivnější[77].

51. S ohledem na výše uvedené nyní přezkoumám výtky vznesené navrhovateli v rámci přezkoumávaných částí příslušných jediných důvodů kasačních opravných prostředků.

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

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

77 Jak ukazuje stanovisko generálního advokáta H. Saugmandsgaarda Øe ve věci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, body 149 až 159), zohlednění cílů zákonodárce zavádí (další) prvek subjektivity při určování referenčního systému a činí operaci extrémně složitější. Uvádím však, že v části odůvodnění rozsudku Soudního dvora týkajícího se určení referenčního systému není ani stopy po rozsáhlé diskuzi o cílech příslušných pravidel, kterou ve svém stanovisku uvedl generální advokát H. Saugmandsgaard Øe.

2) K první výtce první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a k první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království

52. WDFG první výtkou první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku a Španělské království první částí jediného důvodu kasačního opravného prostředku tvrdí, že Tribunál nahradil odůvodnění napadeného rozhodnutí použitím jiného referenčního systému, než byl referenční systém, který přijala Komise. Zatímco Komise označila jako referenční systém pravidla týkající se zdaňování finančního goodwillu, Tribunál na základě analýzy, která se věcně liší od analýzy provedené Komisí, zahrnul do tohoto systému také zdaňování nefinančního goodwillu [78].

53. Připomínám, že v rámci přezkumu legality podle článku 263 SFEU mají Soudní dvůr a Tribunál pravomoc rozhodovat o žalobách na neplatnost podaných pro nedostatek příslušnosti, pro porušení podstatných formálních náležitostí, pro porušení Smlouvy o FEU nebo jakéhokoli právního předpisu týkajícího se jejího provádění, anebo pro zneužití pravomoci. Článek 264 SFEU stanoví, že je-li žaloba opodstatněná, je napadený akt prohlášen za od počátku neplatný. Soudní dvůr ani Tribunál tedy nemohou nahradit odůvodnění autora napadeného aktu svým vlastním [79]. V rozsudku ze dne 27. ledna 2000, DIR International Film a další v. Komise [80] Soudní dvůr nicméně upřesnil, že „v řízení o žalobě na neplatnost může [Tribunál] dospět k tomu, že vyloží odůvodnění uvedené v napadeném rozhodnutí způsobem, který se liší od odůvodnění jeho autora, či dokonce, za určitých okolností, odmítne formální odůvodnění autora rozhodnutí“, avšak je to vyloučeno, „pokud neexistuje závažná skutečnost, která takovýto postup odůvodňuje“ [81].

54. Výtka navrhovatelů, podle které Tribunál přijal jako základ své analýzy odlišný referenční systém, než jaký přijala Komise v napadeném rozhodnutí, se na první pohled nezdá být zcela neopodstatněná. Jak totiž správně uvádějí WDFG a Španělské království, Komise v bodě 96 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí že „odpovídajícím referenčním systémem pro hodnocení sporného opatření“ jsou „předpisy *o zdaňování finančních goodwillů*“ [82] stanovené obecným španělským systémem zdaňování příjmu právnických osob. V bodech 70, 92 a 140 napadeného rozsudku Tribunál naopak uvádí, že Komise použila jako referenční rámec pro posouzení selektivity *zdaňování goodwillu*, přičemž v bodě 92 upřesnil, že Komise „neomezila tento rámec na zdaňování pouze finančního goodwillu“.

55. Při bližší analýze mám však za to, že se Tribunál nedopustil žádného zkreslení napadeného rozhodnutí, ani že nenahradil odůvodnění tohoto rozhodnutí. Předmětná výtka se zaměřuje na terminologický rozdíl mezi napadeným rozhodnutím a napadeným rozsudkem, který na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelé, a jak naopak správně zdůrazňuje Komise, neodpovídá identifikaci dvou věcně odlišných referenčních systémů.

56. K pochopení podstatné konzistentnosti výsledků mezi analýzou Komise a výkladem Tribunálu je třeba odkázat na bod 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí, který Tribunál převzal v bodě 70 napadeného rozsudku. V této pasáži Komise, když předjímá závěr, ke kterému dospěla

78 WDFG odkazuje zejména na body 92 a 140 napadeného rozsudku.

79 Viz rozsudky ze dne 27. ledna 2000, DIR International Film a další v. Komise (C-164/98 P, EU:C:2000:48, bod 38), ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 141) a ze dne 24. ledna 2013, Frucona Košice v. Komise, C-73/11 P, EU:C:2013:32, bod 89).

80 C-164/98 P, EU:C:2000:48.

81 Bod 42.

82 Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

na konci své analýzy selektivity, odpovídá na argumenty španělské vlády, podle které měl být referenční systém omezen na zdanění goodwillu vzniklého nabytím podílu ve společnosti se sídlem v jiném státě než ve Španělsku. Komise jednoznačně uvádí, že podle jejího názoru je sporné opatření „nutno posoudit s přihlédnutím k obecným ustanovením předpisů o zdaňování příjmu právnických osob, která se vztahují na případy, kdy vznik goodwillu vede k daňovému zvýhodnění“, a upřesňuje, že její postoj se zakládá na zjištění, že „případy, kdy je možné finanční goodwill odepsat, nezahrnují všechny kategorie daňových poplatníků, kteří se nacházejí v podobné skutkové a právní situaci“.

57. Odůvodnění učiněné Komisí je podle mého názoru lineární. Výchozím bodem je zjištění, že sporné pravidlo stanoví odpisy goodwillu vzniklého nabytím podílu pouze v případě nabytí podílu společnosti, která nemá sídlo ve Španělsku. Toto zjištění vedlo Komisi ke zkoumání možnosti, že sporné opatření je selektivní, neboť zavádí diskriminaci podniků, které provádějí podobné transakce spočívající v nabývání podílů, ale ve společnostech se sídlem ve Španělsku. Referenční systém pro účely posouzení selektivity tedy musí zahrnovat pravidla upravující zdanění goodwillu vzniklého z těchto nabytí. Jak vyplývá z výše uvedeného bodu 89 odůvodnění, Komise vychází z předpokladu, že podle zásad španělského účetního a daňového systému se na finanční goodwill vzniklý nabytím podílů ve společnostech se sídlem ve Španělsku uplatní obdobná pravidla, jako jsou pravidla upravující obecný goodwill[83], podle kterých se musí obecný goodwill účtovat odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek od okamžiku, kdy nabývající podnik převezme nad nabývaným podnikem kontrolu[84] a může se odepisovat výlučně po provedení podnikové kombinace[85]. V tomto smyslu výslovně hovoří bod 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž Komise uvádí, že pro daňové účely lze ve Španělsku goodwill „účtovat jen samostatně a jen v případě podnikových kombinací“, přičemž bezprostředně poté upřesňuje, „pokud dojde k nabytí podniku prostřednictvím akvizice jeho podílů […], goodwill může vzniknout jen tehdy, pokud nabyvatel později vytvoří s nabytým podnikem kombinaci a získá nad ním kontrolu“. Ještě konkrétněji, v bodě 100 odůvodnění napadeného rozhodnutí, Komise uvádí, že „[t]ím, že je umožněno, aby finanční goodwill, tedy goodwill, jenž by byl účtován v případě podnikové kombinace, vznikal samostatně bez kombinace podniků, představuje sporné opatření výjimku z referenčního systému“, přičemž bezprostředně poté upřesňuje, že „výjimka nespočívá v délce období, po jaké se finanční goodwill odepisuje v porovnání s dobou odpisování tradičního goodwillu, nýbrž v rozdílném přístupu k vnitrostátním a přeshraničním transakcím“.

58. V logice napadeného rozhodnutí tedy Komise, když v bodech 92 až 96 odůvodnění uvedeného rozhodnutí označuje jako referenční systém „předpisy, jež […] upravují daňový režim finančního goodwillu“, odkazuje kromě pravidel konkrétně použitelných na odpis goodwillu v případě nabytí podílu na „předpisy obecného španělského systému zdaňování příjmu právnických osob“ upravujících odpisy goodwillu obecně, neboť poskytují relevantní rámec pro posouzení těchto pravidel.

59. Přes rozdílnou terminologii použitou v napadeném rozhodnutí a v napadeném rozsudku, a dokonce s připuštěním toho, že odůvodnění napadeného rozsudku mohlo být v tomto ohledu jasnější, z výše uvedeného vyplývá, že referenční systém přijatý Tribunálem se neliší od referenčního systému uvedeného Komisí. Tribunál tedy nenahradil odůvodnění napadeného

[83] V tomto ohledu uvádím, že v bodě 22 odůvodnění napadeného rozhodnutí se Komise zabývá čl. 89 odst. 3 TRLIS, který upravuje odpisy finančního goodwillu vzniklého z nabytí podílů ve společnostech se sídlem ve Španělsku v případě podnikové kombinace, stejně jako uplatněním čl. 11 odst. 4 TRLIS, který stanoví podmínky pro odpis goodwillu vzniklého nabytím podílu pro účely určení základu daně z příjmů právnických osob.

[84] Viz bod 18 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[85] Viz bod 19 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

rozhodnutí vlastním odůvodněním, ani nezkreslil jeho obsah a ani jen nevyložil nesprávně. Výklad přijatý v bodech 70, 92 a 140 napadeného rozsudku je odůvodněn na základě podstatných prvků napadeného rozhodnutí.

60. Z výše uvedených důvodů se tedy domnívám, že první výtku první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království je třeba zamítnout jako neopodstatněné.

3) Ke druhé výtce první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a ke druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království

61. WDFG druhou výtkou první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku a Španělské království druhou částí jediného důvodu kasačního opravného prostředku vznášejí dvě odlišné námitky.

62. První námitkou, kterou WDFG vznáší, navrhovatelé vytýkají Tribunálu, že nahradil odůvodnění napadeného rozhodnutí vlastním odůvodněním tím, že vyloučil, že sporné opatření mohlo představovat samostatný referenční systém. Navrhovatelé v podstatě tvrdí, že Komise odmítla hypotézu samostatného referenčního systému tvořeného sporným opatřením, když vycházela pouze z údajné neexistence právních překážek přeshraničních fúzí, zatímco Tribunál v bodech 127 až 140 napadeného rozsudku vycházel ze zcela odlišné argumentace.

63. V tomto ohledu uvádím, jak učinil Tribunál v bodě 70 napadeného rozsudku, že v bodě 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí měla Komise za to, že referenční rámec se nemohl omezit na zdaňování finančního goodwillu zavedené sporným opatřením, jelikož toto opatření se vztahuje pouze na nabytí podílů v nerezidentních společnostech, a že za účelem posouzení existence diskriminace podniků, které provedly stejný typ nabytí, ale v rezidentních společnostech, bylo nutné posoudit „obecn[á] ustanovení předpisů o zdaňování příjmu právnických osob, která se vztahují na případy, kdy vznik goodwillu vede k daňovému zvýhodnění […]“. V bodech 92 až 96 odůvodnění napadeného rozhodnutí, na nichž je založena výtka navrhovatelů týkající se údajného nahrazení odůvodnění, se Komise omezila na odpovědi na vyjádření španělských orgánů, které zpochybnily referenční systém předběžně identifikovaný v rozhodnutí o zahájení řízení, přičemž mimo jiné uvedla, že jelikož se podniky nabývající podíly v zahraničních společnostech nacházejí v jiné skutkové a právní situaci, než je situace podniků nabývajících podíly v rezidentních společnostech, muselo být sporné opatření považováno za samostatný referenční systém. Poté, co Komise zjistila, že skutkový základ, z něhož vycházela tato argumentace, nebyl dostatečně podložen, potvrdila referenční systém stanovený v rozhodnutí o zahájení řízení.

64. Pokud jde o bod 117 odůvodnění napadeného rozhodnutí, na který se rovněž odvolává WDFG, uvádím, že je zahrnut do části analýzy selektivity, kterou Komise provádí „jako doplnění“ ve vztahu k analýze obsažené v bodech 92 až 114 odůvodnění a kterou toto rozhodnutí uvádí pod nadpisem „[a]nalýza sporného opatření z hlediska referenčního systému, pokud jde o zacházení s goodwillem při transakcích se třetími zeměmi“ [86]. Navzdory tomuto systematickému zařazení z výkladu výše uvedeného bodu 117 odůvodnění vyplývá, že zjištění v něm obsažená jsou spíše z hlediska posouzení srovnatelnosti situací podniků, které mají prospěch ze zvýhodnění stanoveného sporným opatřením, a podniků, které jsou z něj vyloučeny, jež je vlastní, jak bylo uvedeno, druhé fázi analýzy selektivity, anebo z hlediska posouzení existence ospravedlnění

[86] Viz bod 89 odůvodnění a bod A.2 napadeného rozhodnutí.

„rozdílné[ho] zacházení s akvizicemi podílů ve španělských podnicích […] [a akvizicemi] ve vztahu ke třetím zemím“, jež je naopak vlastní třetí fázi. Podle mého názoru lze totéž říci o bodech 114 a 115 odůvodnění rozhodnutí ze dne 12. ledna 2011, na které odkazuje Španělské království, jak ostatně vyplývá z předchozího bodu 113 odůvodnění, v němž Komise upřesňuje, že „prozkoumala právní předpisy několika různých třetích zemí […], aby si tvrzení španělských orgánů o existenci výslovných právních překážek pro přeshraniční kombinace ověřila; *toto přešetření však v žádném případě není uznáním toho, že takové překážky mohou v předmětném případě ospravedlňovat rozdílný referenční systém*“ [87]. Na rozdíl od toho, co tvrdí Španělské království, je procesní postup, který zvolila Komise, když v samostatném rozhodnutí přezkoumala situaci podniků investujících do společností se sídlem mimo Unii, zcela ospravedlnitelný z hlediska posouzení srovnatelnosti mezi těmito podniky a podniky, které investují do společností se sídlem ve Španělsku, nebo posouzení existence odůvodnění rozdílného zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi podniků a je zcela slučitelný se zachováním širšího referenčního rámce, než jaký představuje sporné opatření.

65. Na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelé, tudíž Komise vyloučila, že by sporné opatření mohlo představovat správný referenční rámec, který je třeba zohlednit pro účely analýzy selektivity, nikoli z důvodu neuznání překážek pro přeshraniční kombinace, ale jelikož měla za to, že toto opatření by mělo být posouzeno na základě širšího normativního celku, který zahrnoval jak pravidla použitelná na odpis finančního goodwillu v případě nabytí podílů v rezidentních společnostech, tak zásady použitelné na obecný odpis goodwillu, ve vztahu k němuž tato pravidla podle Komise stanovila odpis goodwillu pouze v případě, že po nabytí následovala podniková kombinace. Tento závěr podle mého názoru potvrzují body 17 až 22 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, na které Komise několikrát odkázala, když odmítla argumenty Španělského království v bodech 92 až 96 napadeného rozhodnutí.

66. Na základě výše uvedených úvah mám tedy za to, že první námitka, založená na údajném nahrazení odůvodnění ze strany Tribunálu v bodech 127 až 140 napadeného rozsudku, musí být zamítnuta jako neopodstatněná.

67. Druhou námitkou, kterou WDFG vznáší podpůrně, navrhovatelé tvrdí, že „náhradní“ odůvodnění uplatněné Tribunálem k vyloučení toho, že by sporné opatření mohlo představovat samostatný referenční systém, je stiženo nesprávným právním posouzením. Navrhovatelé jednak uvádějí, že cílem sporného opatření je zajistit daňovou neutralitu pokud jde o nabytí podílů ve Španělsku a v zahraničí, a jeho cíl tedy nelze omezit na nápravu konkrétního problému, jak naopak Tribunál uvedl v bodě 139 napadeného rozsudku. Navrhovatelé dále tvrdí, že úvahy Tribunálu vedou k tomu, že se selektivita opatření posoudí odlišně podle toho, zda se vnitrostátní zákonodárce rozhodl vytvořit samostatnou daň nebo změnit obecnou daň, a tedy podle použité legislativní techniky.

68. Z bodu 94 napadeného rozsudku vyplývá, že úvahy učiněné Tribunálem v bodech 95 až 141 uvedeného rozsudku odpovídají na argument WDFG, podle kterého měla Komise z důvodu překážek pro přeshraniční kombinace uvést jako referenční systém sporné opatření.

69. Tuto úvahu lze rozdělit do tří částí.

[87] Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

70. První část, která zahrnuje body 95 až 108, se obecně zabývá otázkou metodiky použitelné pro určení referenčního systému v rámci první fáze přezkumu selektivity. V bodě 98 Tribunál uvádí, že k věcnému vymezení tohoto referenčního rámce v zásadě dochází v souvislosti s tímto opatřením, a v bodě 102, kterému předchází analýza rozsudků ze dne 8. září 2011, Paint Graphos [88] (dále jen „rozsudek Paint Graphos“) a ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko [89] (dále jen „rozsudek Komise v. Nizozemsko“), Tribunál konstatuje, že „kromě existence spojitosti mezi účelem dotčeného opatření a účelem obvyklého režimu umožňuje též zkoumání srovnatelnosti situací spadajících do tohoto opatření a situací spadajících do tohoto režimu vymezit věcnou působnost uvedeného režimu“. Tribunál dále v bodech 103 a 104 uvádí, že jelikož k závěru o existenci odchylky umožňuje […] rovněž dospět srovnatelnost těchto situací, pokud je se situacemi spadajícími do sporného opatření zacházeno odlišně od situací spadajících do obvyklého režimu, tak „společná úvaha týkající se prvních dvou fází metody [analýzy selektivity] může v některých případech vést ke stanovení jak obvyklého režimu, tak existence odchylky“.

71. Ve druhé části své úvahy, která zahrnuje body 109 až 125 napadeného rozsudku, Tribunál s použitím metodiky uvedené v bodech 95 až 108 tohoto rozsudku přezkoumal, zda se s ohledem na cíl obvyklého režimu identifikovaného Komisí podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech, a podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Tento přezkum srovnatelnosti, který se obvykle provádí v rámci druhé fáze analýzy selektivity, je tedy přenesen do první fáze a na jeho výsledku Tribunál zakládá správné vymezení referenčního systému (bod 109 napadeného rozsudku). Na konci tohoto přezkumu dospěl Tribunál k závěru, že „se podniky, které nabývají podíly v nerezidentních společnostech, nacházejí s ohledem na cíl, který sleduje zdaňování goodwillu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci jako podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech“ (bod 122 napadeného rozsudku), a že Komise správně přijala „jako obvyklý režim zdaňování goodwillu, a nikoli zdaňování finančního goodwillu zavedeného sporným opatřením“ (bod 123 napadeného rozsudku). Poté, co uvedl, že toto opatření „tím, že umožňuje odpis goodwillu v případě nabytí podílů v nerezidentních společnostech, aniž dojde k podnikové kombinaci, zachází s těmito transakcemi jinak než s nabýváním podílů v rezidentních společnostech, ačkoli se tyto dva druhy transakcí nacházejí s ohledem na cíl sledovaný obvyklým režimem ve srovnatelných skutkových a právních situacích“ (bod 124 napadeného rozsudku), Tribunál uzavírá tuto část své úvahy tím, že zamítá argumenty WDFG nejen z důvodu, že mají za cíl zpochybnit vymezení referenčního systému v rámci první fáze analýzy selektivity, ale také z toho důvodu, že se týkají zjištění odchylné povahy sporného opatření, které má být provedeno v rámci druhé fáze, což potvrzuje „existenci vazby mezi těmito dvěma fázemi, či dokonce jako v projednávané věci společn[ou] úvah[u]“ (bod 125 napadeného rozsudku).

72. Konečně ve třetí části své úvahy, která zahrnuje body 126 až 141, Tribunál analyzuje, zda „navzdory existenci daňového režimu, který souvisí se sporným opatřením a ve světle jehož cíle se transakce, na které se toto opatření nevztahuje, nacházejí ve srovnatelné situaci s transakcemi, na které se vztahuje, […] [takové] opatření může s ohledem na své vlastnosti, a tedy nezávisle na všech srovnávacích analýzách, tvořit samo o sobě samostatný referenční rámec“.

73. Navrhovatelé nevznášejí námitky znějící na zpochybnění metodiky stanovené Tribunálem v bodech 95 až 108 napadeného rozsudku. V tomto ohledu se tedy omezím na zjištění, že spojitost mezi první a druhou fází, která vyplývá z těchto bodů, se mi nezdá být v souladu ani

88 C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550.

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

s rozsudky Paint Graphos [90] a Komise v. Nizozemsko [91], o které se Tribunál opřel, ani s nedávnou judikaturou Soudního dvora, která jasně rozlišuje mezi těmito fázemi a vymezení referenčního systému staví před identifikaci cíle tohoto systému a tento cíl před určení podniků, které se nacházejí v situaci srovnatelné se situací podniků, které mají prospěch z dotčeného opatření. Tato spojitost, pravděpodobně vyvolaná strukturou napadeného rozhodnutí a argumenty WDFG, podle mého názoru dále komplikuje již tak složitý rámec, který vyplývá z judikatury týkající se analýzy selektivity daňových opatření. Jak bylo uvedeno výše [92], ačkoli je důležité, aby určení referenčního systému probíhalo v souvislosti s předmětným opatřením a s rozdíly, které zavádí, musí být toto určení provedeno co nejobjektivněji, tedy bez zohlednění, již v této fázi, deklarovaného cíle tohoto systému nebo účinné srovnatelnosti mezi situací podniků majících prospěch z dotčeného opatření a situací podniků, které jsou z něj vyloučeny.

74. Argumenty, které navrhovatelé vznesli v rámci dotčených výtek a jejichž cílem je zpochybnit druhou část úvahy Tribunálu, tedy body 109 až 125 napadeného rozsudku, budou zkoumány v rámci částí příslušných jediných důvodů kasačního opravného prostředku, které jsou konkrétně věnovány zpochybnění definice cíle referenčního systému.

75. Pokud jde o argumenty týkající se třetí části tohoto odůvodnění, tedy bodů 126 až 141 napadeného rozsudku, mám za to, že musí být zamítnuty.

76. Zaprvé mám na rozdíl od navrhovatelů za to, že analýza, která vedla Tribunál k závěru, že napadené opatření nemůže představovat samostatný referenční rámec „s ohledem na své vlastnosti“ [93], není založena na legislativní technice zvolené španělským zákonodárcem, který za účelem zavedení sporného režimu nepřijal zvláštní daňový zákon, ale pouze reformoval zákon upravující daň z příjmů právnických osob.

77. Právě na základě předmětu a účinků sporného opatření a nikoli na základě pouhých úvah formální povahy Tribunál jednak konstatoval, že toto opatření představuje pouze „zvláštní způsob uplatnění širší daně“ [94] a nezavedlo „jasně vymezený daňový režim, který sleduje specifické cíle, a tak se odlišuje od jakéhokoli jiného daňového režimu“ [95], a jednak uvedl, že toto opatření představuje „výjimku z obecného pravidla, podle něhož pouze podnikové kombinace mohou vést k odpisování goodwillu“.

[90] V bodě 49 tohoto rozsudku, který představuje první formulaci třífázové metody analýzy, Soudní dvůr uvedl konstatování, které bylo konstantně převzato do následné judikatury, tedy že nejprve je třeba identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim a pouze následně by měla být posouzena případná odchylná povaha výhody předmětného opatření ve vztahu k tomuto režimu, a to ověřením toho, zda toto opatření zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl tohoto režimu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci. V následujících bodech 50 až 62 uvedeného rozsudku se Soudní dvůr této metody striktně držel, nejprve určením referenčního právního režimu v oblasti daně z příjmů právnických osob (bod 50) a následně ověřením odchylné povahy osvobození od této daně stanovené ve prospěch družstevních společností (body 51 a 52) a posouzením, zda lze situaci těchto společností považovat za srovnatelnou se situací obchodních společností (body 54 až 62). Konečně Soudní dvůr v bodě 64 rovněž zmínil předmět třetí fáze přezkumu selektivity.

[91] V rozsudku Komise v. Nizozemsko, i když s menší schematickou přesností, Soudní dvůr používá metodu analýzy podobnou metodě rozsudku Paint Graphos, přičemž nejprve identifikuje referenční systém ve vnitrostátní právní úpravě, která pro podniky, jejichž činnost je zdrojem emisí NOx, stanoví povinnosti v oblasti omezení nebo snížení těchto emisí (bod 64), a následně konstatuje, že s ohledem na cíl této právní úpravy v oblasti ochrany životního prostředí a znečištění ovzduší se podniky, které jsou příjemci předmětného opatření, a podniky, které jsou z tohoto opatření vyloučeny, ale podléhají stejným povinnostem snižování emisí NOx, nacházejí ve srovnatelné situaci. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve věci Komise v. Nizozemsko (C-279/08 P, EU:C:2010:799, body 43 a 44).

[92] Viz bod 50 tohoto stanoviska.

[93] Viz bod 126.

[94] Viz bod 134 napadeného rozsudku.

[95] Viz bod 127 napadeného rozsudku.

78. V tomto ohledu připomínám, že i když je jistě pravda, jak uvádějí navrhovatelé, že Soudní dvůr uvedl, že uplatnění použité legislativní techniky nemusí „stačit k vymezení příslušného referenčního rámce pro účely analýzy podmínky týkající se selektivity, ledaže by byla rozhodným způsobem upřednostněna forma státních intervencí nad jejich účinky“ [96], tak Soudní dvůr v bodě 77 rozsudku WDFG rovněž upřesnil, že okolnost, že daňové opatření má povahu odchylky od obecného daňového režimu, je relevantní pro účely analýzy jeho selektivity, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je zacházeno rozdílně, a tyto kategorie se nacházejí s ohledem na cíl uvedeného režimu ve srovnatelné situaci [97]. Tribunálu tedy nelze vytýkat, že vycházel z úvah týkajících se pouze legislativní techniky, když přiznal význam odchylné, podle jeho názoru, povaze sporného opatření. Dále uvádím, že v rozsudku Andres Soudní dvůr právě z toho důvodu, že nebylo uznáno, že referenční systém definovaný Komisí představoval výjimku z obecného pravidla, zrušil rozsudek Tribunálu napadený ve věci, která vedla k tomuto rozsudku.

79. Poslední věta bodu 137 napadeného rozsudku, když uvádí, že sporné opatření „nepředstavuje samostatnou reformu korporační daně ve vztahu k tomuto režimu“, dále potvrzuje nikoli pouhý formalistický přístup Tribunálu, který implicitně připouští, že i přes legislativní techniku uplatněnou španělským zákonodárcem mohlo toto opatření představovat samostatný režim, pokud by splňovalo hmotněprávní požadavky nezbytné pro tento účel. Na rozdíl od toho, co tvrdí WDFG, nic nenasvědčuje tomu, že by logika, kterou se řídil Tribunál, vedla Tribunál k jiné analýze selektivity, kdyby španělský zákonodárce přijal oddělené a nezávislé daně za nabytí vnitrostátních a zahraničních podílů namísto reformy daně z příjmů právnických osob. Tribunál naopak uvádí, v souladu s tím, co jsem uvedl výše, že identifikace referenčního systému musí rekonstruovat daňové zatížení podniků, které mají prospěch z dotčeného opatření, a podniků, u nichž se předpokládá, že jsou podřízeny diskriminačnímu zacházení při uplatnění předmětného opatření, ať je součástí stejného obecného režimu nebo je zahrnuto do zvláštních daňových zákonů.

80. Zadruhé v rozsahu, v němž navrhovatelé zpochybňují odkaz na stanovisko generálního advokáta J. P. Warnera ve věci Itálie v. Komise [98] (dále jen „stanovisko generálního advokáta J. P. Warnera“), obsažený v bodech 129 a 130 napadeného rozsudku, především uvádím, že jejich argumenty nemají jako takové za cíl zpochybnit tvrzení, které Tribunál vyvozuje z tohoto stanoviska, podle něhož nemůže daňové opatření představovat samostatný referenční systém, pokud má „pouze za cíl vyřešit konkrétní problém“ [99], ale závěr – k němuž Tribunál dospěl v bodě 138 napadeného rozsudku – podle kterého odstranění účinků překážek ztěžujících přeshraniční kombinace ohledně zdaňování goodwillu představuje „konkrétní problém“, jakož i připodobnění této věci k věci, jež byla předmětem výše uvedeného stanoviska.

81. Dále uvádím, že na rozdíl od toho, co tvrdí navrhovatelé, důvodem, proč Tribunál vyloučil, že by toto opatření mohlo představovat samostatný referenční systém, není „konkrétní“ povaha cíle sledovaného sporným opatřením. Z bodů 135 a 136 napadeného rozsudku totiž vyplývá, že Tribunál dospěl k tomuto závěru na základě skutečnosti, že uvedené opatření představovalo

96 Viz rozsudek Andres, bod 92.

97 Viz rovněž bod 93 rozsudku Andres.

98 173/73, nezveřejněný, EU:C:1974:52, s. 728.

99 Kromě toho uvádím, že výše uvedené stanovisko generálního advokáta J. P. Warnera obsahuje podrobnější posouzení opatření dotčeného ve věci 173/73, které spočívalo v dočasném osvobození od některých poplatků na sociální zabezpečení ve prospěch textilního odvětví a jehož cílem bylo vyvážení nevýhody, kterou předchozí systém zakládal pro odvětví s vysokým procentem pracovní síly ženského pohlaví. Generální advokát J. P. Warner vyloučil, že by toto opatření zavedlo samostatný daňový režim nejen proto, že jeho cílem bylo řešit situaci konkrétního průmyslového odvětví, ale také s ohledem na jeho časově omezenou povahu, skutečnost, že bylo nedílnou součástí zákona o „restrukturalizaci, reorganizaci a přeměně“ dotčeného průmyslového odvětví a konstatování, že nebylo založeno na obecných kritériích, která zohledňovala procento pracovní síly ženského pohlaví v různých průmyslových odvětvích.

„výjimku z obecného pravidla, podle něhož pouze podnikové kombinace mohou vést k odpisování goodwillu“, jejímž cílem je napravit nepříznivé účinky uplatňování tohoto pravidla, spolu s konstatováním, že uvedené opatření nestanovilo nabytí podílů jako nové obecné kritérium, na jehož základě by bylo upraveno zdanění goodwillu, ale „vyhrazuje prospěch z odpisu goodwillu jen pro nabývání podílů v nerezidentních společnostech“ (bod 136 napadeného rozsudku). Není to tedy „omezená“ povaha cíle sledovaného sporným opatřením, co Tribunál nakonec považoval za rozhodující, a to navzdory tvrzení učiněnému na konci své analýzy v bodě 139 napadeného rozsudku, na které se zaměřují navrhovatelé.

82. Za těchto okolností argumenty navrhovatelů, které mají jednak za cíl zpochybnit připodobnění projednávané věci k věci, která je předmětem stanoviska generálního advokáta J. P. Warnera, a jednak prokázat, že cílem sporného opatření je ochrana zásady daňové neutrality, a nikoli řešení „konkrétního problému“, jsou podle mého názoru nedostatečné k vyvrácení úvahy uplatněné Tribunálem v bodech 126 až 141 napadeného rozsudku.

83. Na základě všech výše uvedených úvah mám za to, že druhá výtka první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království musí být zamítnuty jako neopodstatněné.

4) Ke třetí výtce první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG

84. V rámci třetí výtky první části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG zaprvé tvrdí, že referenční systém použitý Tribunálem je svévolně definován, jelikož není jasné, které kritérium bylo použito k určení konzistentního rámce, do něhož bylo sporné opatření vloženo.

85. Stejně jako Komise mám za to, že tato výtka musí být zamítnuta a Tribunál dostatečně odůvodnil úvahu, která jej v projednávané věci vedla k určení referenčního systému v pravidlech týkajících se zdaňování goodwillu pro účely stanovení daně z příjmů právnických osob a v tomto ohledu potvrzení podstaty analýzy obsažené v napadeném rozhodnutí. V tomto ohledu se omezím na odkaz na body 56 až 58 tohoto stanoviska.

86. Zadruhé WDFG tvrdí, že Tribunál nesprávně a neodůvodněně určil v referenčním systému, který definoval, co tvoří pravidlo a co naopak výjimku. Podle této navrhovatelky Tribunál v bodě 135 napadeného rozsudku nesprávně uvedl, že pravidlem je nemožnost odpisu goodwillu – třebaže jak čl. 12 odst. 6 TRLIS, tak čl. 89 odst. 5 tohoto zákona takovýto odpis umožňují – a že sporné opatření zavedlo výjimku z tohoto pravidla. Stejně jako ve věci, která vedla k rozsudku Andres, Tribunál zaměnil pravidlo s výjimkou.

87. Také tato výtka musí být podle mého názoru zamítnuta. Jak již bylo uvedeno, Tribunál totiž v bodě 135 napadeného rozsudku potvrdil analýzu obsaženou v napadeném rozhodnutí, podle níž ve španělském daňovém právu pouze podniková kombinace zpravidla umožňuje odpis goodwillu, včetně finančního goodwillu vzniklého nabytím podílů v rezidentních společnostech, a to podle čl. 89 odst. 3 TRLIS. Na rozdíl od toho, co patrně tvrdí WDFG, pro Tribunál tedy není obecným pravidlem, od něhož se sporné opatření odchyluje, nemožnost odpisu finančního goodwillu, ale zásada, podle které je odpis zpravidla možný pouze v případě podnikové kombinace, což je zásada, kterou Tribunál vyvozuje z ustanovení o zdaňování goodwillu pro účely daně z příjmů právnických osob, ať už jde o ustanovení týkající se odpisu goodwillu v případě nabytí podniku nebo ustanovení týkající se odpisu finančního goodwillu vzniklého nabytím podílů v rezidentních společnostech po fúzi. V této souvislosti argument vznesený

španělskou vládou během formálního vyšetřovacího řízení, na který WDFG odkazuje ve svých písemných vyjádřeních, podle něhož ve španělském právu platí pravidlo o odpisu goodwillu a nemožnost odpisu finančního goodwillu vzniklého nabytím podílů v rezidentních společnostech, jež neprošly fúzí, je spíše výjimkou, je irelevantní, jelikož nemůže vyvrátit předpoklad, z něhož vychází Tribunál, tedy že ve španělském právu je odpis goodwillu zpravidla podmíněn existencí podnikové kombinace.

88. Na základě výše uvedených úvah mám za to, že také třetí výtka první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG, a v důsledku toho první část tohoto důvodu kasačního opravného prostředku v plném rozsahu, musí být zamítnuta jako neopodstatněná.

2. Ke druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a ke třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království: nesprávné určení cíle, na jehož základě má být proveden přezkum srovnatelnosti

89. Výtky vznesené WDFG a Španělským královstvím v rámci druhé části a třetí části příslušných jediných důvodů kasačního opravného prostředku se vztahují k bodům 143 až 164 napadeného rozsudku a jejich cílem je zpochybnit odůvodnění tohoto rozsudku, kterým Tribunál určil cíl referenčního systému a ve světle tohoto cíle porovnal situaci podniků, které mají prospěch ze zvýhodnění zavedeného sporným opatřením, a podniků, které jsou z něj vyloučeny.

a) K přípustnosti

90. Komise namítá nepřípustnost druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království v celém jejich rozsahu. Na podporu své námitky uvádí dva důvody. První důvod je totožný s důvodem vzneseným s odkazem na první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a první a druhou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království, který již byl přezkoumán v bodech 31 až 34 tohoto stanoviska. Na základě úvah uvedených v těchto bodech, na které odkazuji, mám za to, že tento důvod musí být zamítnut, pokud jde o všechny výtky vznesené WDFG a Španělským královstvím v rámci přezkoumávaných částí příslušných jediných důvodů kasačního opravného prostředku.

91. Druhým důvodem Komise naopak zpochybňuje přípustnost těchto výtek, jelikož se týkají skutkových otázek, mezi něž patří určení obsahu a rozsahu působnosti vnitrostátního práva.

92. V tomto ohledu připomínám, že na základě ustálené judikatury posouzení skutkového stavu a důkazů samozřejmě nepředstavuje, s výhradou zkreslení těchto skutečností a důkazů, právní otázku, která jako taková podléhá přezkumu Soudním dvorem v rámci kasačního opravného prostředku, avšak pokud Tribunál konstatoval nebo posoudil skutkové okolnosti, má Soudní dvůr pravomoc přezkoumat na základě článku 256 SFEU právní kvalifikaci těchto skutečností a právních důsledků, které z nich Tribunál vyvodil[100]. Proto pokud jde o posouzení, v rámci kasačního opravného prostředku, závěrů Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva, které v oblasti státních podpor představují posouzení skutkového stavu, Soudní dvůr je oprávněn pouze ověřit, zda došlo ke zkreslení tohoto práva[101]. Naproti tomu, jelikož přezkum v rámci kasačního

[100] Viz rozsudek Andres, bod 77 a citovaná judikatura.

[101] Viz rozsudek Andres, bod 78, a v podobném smyslu rozsudky ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 79 a citovaná judikatura, ze dne 20. prosince 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco a další v. Komise, C-66/16 P až C-69/16 P, EU:C:2017:999, bod 98, a ze dne 20. září 2018, Španělsko v. Komise (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 75).

opravného prostředku právní kvalifikace z hlediska ustanovení unijního práva, která byla tomuto vnitrostátnímu právu dána Tribunálem, představuje právní otázku, spadá do pravomoci Soudního dvora [102].

93. Z toho vyplývá, že argumenty vznesené WDFG a Španělským královstvím ohledně *obsahu nebo rozsahu působnosti* ustanovení španělského práva, na jejichž základě Tribunál určil cíl referenčního systému v „paralelismu mezi daňovým a účetním výsledkem“, musí být při neexistenci přesného a prokázaného tvrzení o zkreslení [103] prohlášeny za nepřípustné. Naopak argumenty, které spíše zpochybňují volbu cíle, na jehož základě má být posouzena situace podniků, které mají prospěch ze zvýhodnění plynoucího ze sporného opatření, a podniků, které z něj jsou vyloučeny, by měly být prohlášeny za přípustné. Stejně jako definice „referenčního systému“ v rámci první fáze analýzy podmínky týkající se selektivity, tak také určení „cíle“, na jehož základě má být uskutečněn přezkum srovnatelnosti v rámci druhé fáze této analýzy, vychází z právní kvalifikace vnitrostátního práva na základě ustanovení unijního práva [104].

b) K věci samé

94. Druhou částí svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG zaprvé zpochybňuje tvrzení obsažené v bodech 143, 150, 155 a 156 napadeného rozsudku, podle kterého existuje v judikatuře Soudního dvora nekonzistentnost v otázce, zda situace podniků-příjemců a podniků vyloučených z použití dotčeného opatření musí být porovnána ve světle cíle takového opatření nebo cíle systému, jehož je toto opatření součástí. Podle WDFG se tyto cíle musí totiž shodovat, a pokud se tak nestane, je to z toho důvodu, že vnitrostátní zákonodárce zavedl do daňového systému opatření, které neodpovídá logice tohoto systému.

95. V tomto ohledu se omezuji na konstatování, že tato výtka nemá žádný dopad na legalitu napadeného rozsudku. WDFG totiž nezpochybňuje závěr, ke kterému dospěl Tribunál v bodě 156 napadeného rozsudku, podle kterého je na základě nedávné judikatury třeba provést přezkum srovnatelnosti v rámci druhé fáze analýzy selektivity ve světle cíle referenčního systému, jehož je přezkoumávané opatření součástí, a nikoli ve světle cíle tohoto opatření, ale omezuje se na konstatování, že volba mezi jedním nebo druhým cílem je irelevantní, neboť tyto cíle se musí v zásadě shodovat.

96. Zadruhé WDFG tvrdí, že Tribunál v bodě 121 napadeného rozsudku nesprávně stanovil, že cílem daně z příjmů právnických osob bylo zajistit „paralelismus mezi daňovým a účetním výsledkem“. Nejen že je toto tvrzení svévolné, ale je také zcela neopodstatněné, jelikož všechny daně z příjmů právnických osob se z povahy věci odchylují od účetního výsledku. Pokud jde konkrétně o ustanovení o odpisech goodwillu, různé situace stanovené v TRLIS nejsou spojeny cílem zajistit soudržnost mezi zdaněním a účtováním goodwillu, ale cílem zamezit dvojímu zdanění a zajistit daňovou neutralitu. V projednávané věci se tedy cíl referenčního systému definovaného Tribunálem a cíl sporného opatření shodují. WDFG rovněž zdůrazňuje, že odlišné jsou situace, ve kterých neexistuje paralelismus mezi daňovým a účetním odpisem goodwillu.

[102] Viz rozsudek Andres, bod 78, a v podobném smyslu rozsudky ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 83, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 až 63.

[103] V projednávané věci nebylo takové tvrzení výslovně formulováno a v každém případě nemám za to, navzdory argumentům, které předložilo zejména Španělsko, že ze spisu jasně vyplývá zkreslení ustanovení vnitrostátního práva, jak naopak vyžaduje judikatura, rozsudek ze dne 20. září 2018, Španělsko v. Komise (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 75).

[104] Obdobně viz rozsudek Andres, bod 80.

V rámci třetí části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělské království uvádí podobné výtky a na podporu těchto výtek uvádí argumenty, které se do značné míry shodují s argumenty vznesenými WDFG.

97. Výše uvedené výtky jsou podle mého názoru nepřípustné, jelikož jejich cílem je zpochybnit obsah a rozsah působnosti španělského práva, jak byly stanoveny Tribunálem. Soubor argumentů předložených na jejich podporu je totiž zaměřen na zpochybnění zjištění obsažených v bodech 116 až 120 napadeného rozsudku, podle nichž se „[z]daňování goodwillu […] uskutečňuje na základě kritéria vycházejícího z existence či neexistence podnikové kombinace ve vazbě na účetní logiku“. Na základě těchto zjištění Tribunál v bodě 121 uvedeného rozsudku dospěl k závěru, že cílem zdaňování goodwillu je „zajistit určitou soudržnost“ mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním, a tedy zdaňování goodwillu „nemá za cíl vyrovnat existenci překážek ztěžujících přeshraniční podnikové kombinace nebo zajistit rovné zacházení s různými typy akvizic“. Výše uvedená zjištění, která vyplývají z výkladu daňových a účetních zásad španělského práva v oblasti goodwillu učiněného Tribunálem, jsou vyňata, pokud není namítáno a prokázáno zkreslení těchto zásad, z přezkumu Soudního dvora v rámci řízení o kasačním opravném prostředku.

98. Zatřetí WDFG a Španělské království vznášejí kromě výše uvedených výtek rovněž výtku založenou na nahrazení odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud jde o určení cíle referenčního systému. Cíl „zajistit určitou soudržnost mezi zdaňováním goodwillu a jeho účtováním“, uvedený v bodě 121 napadeného rozsudku, se neodráží ani v napadeném rozhodnutí ani ve vyjádřeních, která Španělské království předložilo v průběhu správního řízení.

99. Této výtce musí být podle mého názoru vyhověno. Je totiž nutné uvést, že v žádném bodě napadeného rozhodnutí Komise nezmínila jako cíl referenčního systému, který určila, zachování určité soudržnosti mezi zdaňováním a účtováním goodwillu. Je pravda, že Tribunál potvrzuje zjištění obsažená v napadeném rozhodnutí, když uvádí, že zdaňování goodwillu je založeno na kritériu existence či neexistence podnikové kombinace (body 116 a 118), a když vysvětluje, s odkazem na body 19 a 99 odůvodnění uvedeného rozhodnutí, že to je způsobeno skutečností, že po akvizici či vkladu všech aktiv nezávislých podniků nebo fúze či rozdělení podniku se goodwill „uvede v účetnictví podniku odděleně jako dlouhodobý nehmotný majetek vzniklý podnikovou kombinací“ (bod 117 napadeného rozsudku). Stejně tak tvrzení obsažené v bodě 116 napadeného rozsudku, podle něhož se zdaňování goodwillu uskutečňuje ve vazbě na účetní logiku, je v souladu se závěry Komise v napadeném rozhodnutí (viz zejména body 97 až 100 odůvodnění). Nicméně zcela nezávisle na tomto rozhodnutí a na základě vlastního výkladu španělských daňových a účetních pravidel Tribunál dospěl k závěru, že cílem pravidel o odpisu daňového goodwillu obsažených ve španělském zákoně o dani z příjmů právnických osob je soudržnost mezi zdaňováním a účtováním goodwillu a že s ohledem na tento cíl je situace podniků, které investují do španělských společností, srovnatelná se situací podniků, které investují do společností, které nejsou rezidenty.

1) K důsledkům opodstatněnosti výtky týkající se nahrazení odůvodnění

100. Podle ustálené judikatury platí, že i když odůvodnění rozsudku Tribunálu vykazuje porušení unijního práva, ale jeho výrok se z jiných právních důvodů jeví jako opodstatněný, nemůže takové porušení vést ke zrušení tohoto rozsudku a je třeba nahradit odůvodnění[105]. Je tedy třeba přezkoumat, zda by navzdory pochybení, kterého se dopustil Tribunál, měla být druhá výtka

[105] Rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 118 a citovaná judikatura).

prvního žalobního důvodu WDFG uvedeného před Tribunálem, v části, v níž vytýká Komisi, že neprokázala, že nabytí podílů v rezidentních společnostech a v nerezidentních společnostech byla srovnatelná ve světle cíle daňové neutrality, který sleduje napadené opatření, v každém případě zamítnuta.

101. V tomto ohledu především připomínám, že na základě judikatury zmíněné v bodech 13 až 15 tohoto stanoviska musí být přezkum srovnatelnosti, který je třeba provést v rámci druhé fáze analýzy selektivity, proveden ve světle cíle referenčního systému a nikoli ve světle napadeného opatření. V řízení po vrácení věci Tribunálu WDFG tvrdila, že v projednávané věci se tyto cíle shodují a oba jsou identifikovány v daňové neutralitě.

102. V napadeném rozhodnutí Komise, ačkoli konstatovala, že napadené opatření sledovalo cíl zaměřený na zvýšení mezinárodní konkurenceschopnosti španělských podniků (bod 112 odůvodnění), přesto přezkoumala, zda by to opatření mohlo být odůvodněno s ohledem na zásadu daňové neutrality. Jak sama WDFG uvedla ve své žalobě k Tribunálu, Komise takové odůvodnění vyloučila ze dvou důvodů. Komise jednak zamítla argument vznesený Španělským královstvím, podle něhož je odlišné zacházení se zahraničními investicemi nezbytné z důvodu překážek pro přeshraniční fúze. Toto odůvodnění je obsaženo v bodech 92 až 95 odůvodnění napadeného rozhodnutí v části týkající se definice referenčního systému. Komise dále uvedla, že sporné opatření v každém případě nebylo přiměřené (body 107 až 114 a 118 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

103. Ze znění napadeného rozhodnutí naopak nevyplývá, že Komise připsala cíl daňové neutrality referenčnímu systému, který určila, jak tvrdí WDFG. Aniž by Komise výslovně uvedla cíl tohoto systému, v zásadě stanovila, že podniky investující do vnitrostátních společností a podniky investující do zahraničních společností se nacházejí ve srovnatelné situaci s ohledem na režim zavedený sporným opatřením, které odchylně od referenčního systému stanovilo odpis finančního goodwillu také v případě, kdy po nabytí podílů nenásledovala fúze[106]. Jinými slovy, Komise stanovila, že pokud není Španělským královstvím odůvodněno, může rozlišení zavedené sporným opatřením mezi podniky, které nabývají podíly v rezidentních společnostech, které musí nezbytně podstoupit fúzi za účelem odpisu goodwillu, a podniky, které naopak nabývají podíly v zahraničních společnostech, které mají *automaticky* prospěch z možnosti provést takový odpočet bez ohledu na skutečnost, zda tato transakce bude podléhat fúzi, a bez ohledu na důkazy o existenci účinných překážek pro uskutečnění této fúze, představovat diskriminaci.

104. Ačkoli se takový postup nemusí zdát zcela v souladu s třífázovou analýzou selektivity, jak je upřesněna nedávnou judikaturou vycházející z rozsudku Paint Graphos, následující po napadeném rozhodnutí, nemám za to, že by toto rozhodnutí mělo být pouze z tohoto důvodu zrušeno.

105. Sporné opatření je, jak na druhé straně jasně uvádí Španělské království, nápravným opatřením, které slouží k nápravě nepříznivých účinků zdaňování goodwillu obecně, na jehož základě je odpis povolen pouze v případě podnikových kombinací (nebo v případě kontroly a předložení konsolidovaných účetních uzávěrek). Toto opatření má tedy ze své povahy za cíl vyhradit příznivější zacházení pro určitou kategorii podniků, v projednávané věci podnikům, které provádějí určitý druh investice, jak rovněž uvedl Soudní dvůr v bodech 62 a 119 rozsudku WDFG, a to na základě předpokladu, že tyto podniky by jinak byly znevýhodněny uplatněním obvyklého režimu. Bez ohledu na systematická zařazení stanovená judikaturou mám za to, že

[106] V tomto smyslu lze vykládat několik částí napadeného rozhodnutí, viz zejména body 89 až 91 odůvodnění.

odlišnosti zavedené opatřeními tohoto typu je třeba hodnotit jak na základě pravdivosti skutkových okolností, na nichž jsou založeny, tak s ohledem na jejich přiměřenost a vhodnost dosáhnout sledovaného cíle, a tedy v rámci třetí fáze analýzy selektivity, která má za cíl ověřit, zda je rozdílné zacházení zavedené odchylným opatřením, které je v první řadě selektivní, odůvodněno povahou nebo strukturou daňového systému, jehož je součástí. Taková kontrola by naopak byla systematicky vyloučena, pokud by v rámci druhé fáze analýzy selektivity stačilo uplatnit jako cíl referenčního systému, na jehož základě je třeba provést přezkum srovnatelnosti situací, které jsou předmětem rozlišování, obecný cíl daňové neutrality, který zahrnuje konkrétní cíl nápravného zásahu provedeného předmětným opatřením.

106. Daňová neutralita je jedním z cílů, ke kterému směřuje každý daňový režim, a není pochyb o tom, že touto zásadou je inspirován také daňový režim goodwillu v rámci španělské daně z příjmů právnických osob. Jak však správně uvedl Tribunál v bodě 146 a 147 napadeného rozsudku, cílem sledovaným tímto režimem „není umožnit podnikům využít daňového zvýhodnění, které představuje odpis goodwillu, v případě, že čelí obtížím, které jim brání provést podnikovou kombinaci“. To spíše umožňuje napadené opatření. Vyhovět výtce WDFG by tedy znamenalo připustit, v rozporu s nedávnou judikaturou týkající se selektivity, že přezkum srovnatelnosti v rámci druhé fáze analýzy selektivity musí být proveden s ohledem na cíl sporného opatření, a nikoli cíl referenčního systému, a to bez ohledu na skutečnost, že tento cíl nebyl výslovně uveden v napadeném rozhodnutí a i když tento cíl musí být, v souladu s tvrzením WDFG, určen v daňové neutralitě.

2) Závěry ke druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a ke třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království

107. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr prohlásil, že Tribunál nesprávně vyložil napadené rozhodnutí, když svým odůvodněním nahradil odůvodnění uvedeného rozhodnutí, ale že tato chyba nemůže vést ke zrušení napadeného rozsudku, neboť výtka WDFG, ve vztahu k níž byla tato chyba učiněna, musí být v každém případě zamítnuta.

108. Druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a třetí část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království tedy musí být podle mého názoru zamítnuty v plném rozsahu.

3. Ke třetí části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG a čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království: nesprávné právní posouzení při rozdělení důkazního břemene

109. Navrhovatelé tvrdí, že jelikož Tribunál během prvních dvou fází analýzy selektivity nepřezkoumal, které podniky se nacházely ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl referenčního systému spočívající v daňové neutralitě, přičemž požadoval, aby přezkum proběhl ve třetí fázi, obrátil důkazní břemeno, neboť pouze v těchto fázích nese toto břemeno Komise.

110. Tato výtka musí být podle mého názoru zamítnuta v rozsahu, v němž stanoví, že navrhovatelé prokázali, že se Tribunál dopustil pochybení při určení cíle referenčního systému, když jej identifikoval v soudržnosti mezi zdaňováním a účtováním goodwillu, a nikoli v daňové neutralitě. V bodech 92 a 93 tohoto stanoviska jsem dospěl k závěru, že výtky namítající takovéto pochybení Tribunálu musí být prohlášeny za nepřípustné, neboť mají za cíl zpochybnit výklad španělského práva učiněný Tribunálem, což je na základě ustálené judikatury podobné posouzení

skutkového stavu [107].

111. Třetí část jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG, a čtvrtá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Španělského království musí být tedy považovány za skutkově neopodstatněné.

4. Ke čtvrté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG: přiměřenost

112. Čtvrtou částí svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG vytýká Tribunálu, že přezkoumal přiměřenost sporného opatření, aniž předtím posoudil *prima facie* selektivitu tohoto opatření s ohledem na správný cíl referenčního systému.

113. Předmětná výtka se zakládá, stejně jako ta předchozí, na předpokladu, že bylo konstatováno pochybení ze strany Tribunálu při přezkumu srovnatelnosti mezi podniky, na které se vztahuje sporné opatření, a podniky, které jsou z něj vyloučeny, a to s ohledem na správný cíl referenčního systému. Tato výtka musí být tedy podle mého názoru zamítnuta z důvodů uvedených v bodech 110 a 111 tohoto stanoviska.

5. K páté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG: příčinná souvislost

114. Podpůrně WDFG tvrdí, že odůvodnění napadeného rozsudku týkající se třetí fáze analýzy selektivity je stiženo nesprávným právním posouzením v rozsahu, v němž Tribunál vyžadoval od Španělského království důkaz o existenci „příčinné souvislosti mezi nemožností podniků fúzovat v zahraničí a nabytím podílů v zahraničních podnicích“. WDFG tvrdí, že jednak toto odůvodnění zavádí prvek analýzy, který se neobjevuje v napadeném rozhodnutí, a je dokonce v rozporu s jeho *ratio decidendi*, a jednak je nemožné poskytnout důkaz vyžadovaný Tribunálem.

115. Dotčená výtka směřuje proti bodům 180 až 189 napadeného rozsudku, v nichž Tribunál, když vycházel z konstatování, že sporné opatření je „nutně založeno na předpokladu, že podniky, které hodlají provádět přeshraniční fúze, a nemohou tak činit z důvodu […] překážek ztěžujících podnikovou kombinaci, automaticky nabývají podíly v nerezidentních společnostech nebo si přinejmenším zachovávají podíly, které již vlastní“ (bod 180 napadeného rozsudku), dospěl k závěru, že Španělské království, které má povinnost odůvodnit zavedení odchylky z referenčního systému sporného opatření, tento předpoklad neprokázalo. Tribunál v zásadě stanovil, že jelikož nabytí podílů je odlišnou transakcí od fúze a nepředstavuje alternativu k fúzi, napadené opatření ve skutečnosti poskytlo výhodu podnikům, které chtějí investovat do zahraničních společností, ale jejichž cílem nemusí být nutně uskutečnění fúze, tedy jiným podnikům než podnikům, které by podle Španělského království utrpěly nepříznivé důsledky obecných pravidel o odpisu goodwillu.

116. V tomto ohledu především uvádím, že ačkoli v bodech napadených dotčenou výtkou Tribunál dospěl k závěru, že Španělské království neprokázalo, že sporné opatření neutralizovalo údajné penalizující účinky obvyklého režimu, tak přesto přistoupil ke své analýze, když vycházel z předpokladu, že k tomuto prokázání došlo (viz body 190 a 198 napadeného rozsudku). Jak je ostatně výslovně uvedeno v bodě 199 napadeného rozsudku, odůvodnění, které je předmětem uvedené výtky, není jediné, na němž je založen závěr Tribunálu, podle kterého Komise nepochybila, když měla za to, že Španělské království neodůvodnilo rozlišení zavedené sporným

[107] Viz body 92 a 93 tohoto stanoviska.

opatřením. Z toho vyplývá, že i kdyby bylo dotčené výtce vyhověno, byl by tento závěr podpořen dalším odůvodněním (uvedeným v bodech 190 až 199 napadeného rozsudku). Z ustálené judikatury tedy vyplývá, že v rámci řízení o kasačním opravném prostředku je kasační opravný prostředek, jehož předmětem je podpůrné odůvodnění napadeného rozsudku, jehož výrok je přiměřeně založen na jiných právních důvodech, irelevantní a musí být tedy zamítnut [108].

117. Dále uvádím, že ačkoli je pravda, že odůvodnění uvedené v bodech 180 až 189 napadeného rozsudku není v napadeném rozhodnutí vyjádřeno stejným způsobem, tak to však neporušuje, na rozdíl od toho, co tvrdí WDFG, *ratio decidendi* tohoto rozhodnutí. Naopak toto odůvodnění dokonale zapadá do logiky, na jejímž základě Komise zjistila nedostatečnou soudržnost a přiměřenost sporného opatření pokud jde o údajný cíl neutralizace nepříznivých účinků obvyklého režimu odpisu goodwillu pro podniky, které nabývají podíly v zahraničních společnostech a je pro ně nemožné uskutečnit přeshraniční fúze [109]. Pokud jde o údajnou nemožnost poskytnout důkaz požadovaný Tribunálem, pouze uvedu, že jak vyplývá z bodů 188 a 189 napadeného rozsudku, tento rozsudek v zásadě stanovil, že neutralizační účinky sporného opatření nebyly prokázány z důvodu nepřesnosti a neurčitosti tohoto opatření, které neumožňovaly ověřit, že ze zvýhodnění, které toto opatření poskytlo, měly prospěch kategorie podniků znevýhodněných obvyklým režimem. Pokud se však dotčený členský stát dovolává korekční povahy *a priori* selektivního opatření, má logicky povinnost poskytnout prvky umožňující provést takové ověření, v opačném případě nelze opatření považovat za odůvodněné.

118. Z výše uvedených důvodů je pátá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG podle mého názoru irelevantní a podpůrně neopodstatněná.

6. K šesté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku WDFG: dělitelnost opatření

119. V rámci šesté části jediného důvodu kasačního opravného prostředku, která byla předložena podpůrně, WDFG vytýká Tribunálu, že zamítl žalobní důvod uplatněný na podporu zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu neexistence rozlišení, v analýze Komise, mezi nabytím menšinových podílů a nabytím většinových podílů. WDFG jednak zdůrazňuje, že všechny transakce, které uskutečnila v režimu sporného opatření, vedly k převzetí cílové společnosti, a jednak, že Španělské království požádalo Komisi, aby provedla samostatnou analýzu těchto dvou situací. Podle WDFG z judikatury vyplývá, že pokud o to dotčený členský stát požádá, má Komise povinnost provést samostatnou analýzu přezkoumávaného opatření. Pokud jde o dělitelnost sporného opatření, tato dělitelnost vyplývá ze stejného procesního zacházení, které Komise vyhradila analýze sporného opatření, která vedla k vydání tří různých rozhodnutí [110].

120. V tomto ohledu především uvádím, že předmětná výtka směřuje proti nadbytečnému odůvodnění napadeného rozsudku. Argument WDFG, podle kterého je Komise povinna rozlišovat mezi nabytím podílů v nerezidentních společnostech, které zahrnují převzetí, a jinými nabytí podílů, je totiž zamítnut již v bodě 205 tohoto rozsudku, ve kterém Tribunál uvádí, že „nesoudržnost, kterou zavádí sporné opatření ve zdaňování goodwillu […] by zavádělo i tehdy,

[108] Viz například rozsudek ze dne 21. prosince 2011, ACEA v. Komise (C-319/09 P, nezveřejněný, EU:C:2011:857, bod 120 a citovaná judikatura).

[109] Viz zejména bod 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí, citovaný v bodě 189 napadeného rozsudku. Viz rovněž bod 113 odůvodnění uvedeného rozhodnutí.

[110] Třetím rozhodnutím je rozhodnutí ze dne 15. října 2014, rozhodnutí Komise (EU) 2015/314 ze dne 15. října 2014 o státní podpoře SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP), kterou poskytlo Španělsko – Režim daňových odpisů finančního goodwillu získaného nabytím podílu v zahraničních společnostech (Úř. věst. 2015, L 56, s. 38) (dále jen „rozhodnutí ze dne 15. října 2014“).

kdyby z něho plynula výhoda jen pro nabytí většinových podílů v nerezidentních společnostech“. Tribunál tak pouze pro úplnost v bodech 206 až 215 napadeného rozsudku přezkoumává, zda byla Komise povinna rozlišovat mezi různými transakcemi, na které se vztahovalo použití sporného opatření.

121. V každém případě je podle mého názoru třeba argumenty předložené WDFG za účelem zpochybnění závěrů, k nimž dospěl Tribunál po tomto přezkumu, zamítnout rovněž z meritorního hlediska.

122. Zaprvé Tribunál v bodech 208 až 211 napadeného rozsudku správně odlišil projednávanou věc od věcí, které vedly k vydání rozsudků ze dne 22. listopadu 2001, Mitteldeutsche Erdöl-Raffinerie v. Komise [111] a dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise [112]. Stejně tak je irelevantní rozsudek ANGED, kterého se WDFG rovněž dovolává ve svém kasačním opravném prostředku. Režim dotčený v původním řízení, který vedl k vydání tohoto rozsudku, totiž zavedl různá rozlišovací kritéria, ve vztahu k nimž Soudní dvůr přezkoumal, zda tento režim vedl k diskriminaci mezi různými kategoriemi daňových poplatníků. Zadruhé Tribunál, aniž se podle mého názoru dopustil nesprávného právního posouzení, v bodě 211 napadeného rozsudku uvedl, že neexistuje povinnost Komise provést samostatnou analýzu účinků sporného opatření, která by ji vedla ke změně obsahu nebo podmínek použití tohoto opatření. Závěrem bod 221 napadeného rozsudku, který podle WDFG popírá dělitelnost sporného opatření, ve skutečnosti odkazuje na podmínky vyžadované pro vyhovění žádosti o částečné zrušení a vylučuje existenci takových podmínek v projednávané věci, jelikož by „zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v němž konstatuje existenci státní podpory, a to i co se týče nabytí většinových podílů, vedlo ke změně podstaty uvedeného rozhodnutí“.

123. Z výše uvedených důvodů je šestá část jediného důvodu WDFG podle mého názoru irelevantní a podpůrně neopodstatněná.

7. Závěry ke kasačním opravným prostředkům WDFG a Španělského království

124. Na základě všech výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl kasační opravné prostředky WDFG a Španělského království v plném rozsahu.

C. K návrhu Komise na nahrazení odůvodnění

125. Pro případ, že by jediný důvod kasačního opravného prostředku WDFG byl považován za opodstatněný, Komise navrhuje, aby Soudní dvůr nahradil odůvodnění a prohlásil žalobu před Tribunálem za nepřípustnou. V tomto ohledu připomínám, že v návaznosti na rozsudek WDFG vznesla Komise v řízení po vrácení věci Tribunálu námitku nepřípustnosti, přičemž namítala nedostatek aktivní legitimace WDFG, a podpůrně nedostatek právního zájmu na podání žaloby.

111 T-9/98, EU:T:2001:271.

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

Tribunál však na základě rozsudku ze dne 26. února 2002 Rada v. Boehringer [113] (dále jen „rozsudek Boehringer“) v bodě 30 napadeného rozsudku považoval za odůvodněné přezkoumat meritum žaloby, aniž předtím rozhodl o této námitce [114].

126. Na rozdíl od toho, co WDFG uvádí ve své replice, není návrh Komise protiprávní z důvodu, že není podán způsobem, který čl. 176 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora stanoví pro vedlejší kasační opravné prostředky. Na základě čl. 178 odst. 1 jednacího řádu musí totiž vedlejší kasační opravný prostředek směřovat k úplnému nebo částečnému zrušení rozhodnutí Tribunálu. V projednávané věci, jelikož Tribunál rozhodl o meritu žaloby WDFG, *aniž* rozhodl o její přípustnosti, Komise nemohla v rámci případného vedlejšího kasačního opravného prostředku formulovat návrhová žádání na zrušení napadeného rozsudku *založená na nepřípustnosti* žaloby v řízení v prvním stupni [115]. Návrh Komise byl tedy podle mého názoru správně formulován jako návrh na nahrazení odůvodnění a musí o něm být rozhodnuto z meritorního hlediska. Uvádím však, že i kdyby Soudní dvůr považoval tento návrh za protiprávní, měl by v každém případě rozhodnout o námitce nepřípustnosti žaloby vznesené Komisí v prvním stupni alespoň v případě, že by se po vyhovění kasačnímu opravnému prostředku a zrušení napadeného rozsudku rozhodl věc podanou k Tribunálu sám projednat a rozhodnout o meritu žaloby tak, že žalobě vyhoví. Pokud by se naopak Soudní dvůr za těchto okolností rozhodl zamítnout kasační opravný prostředek, zůstala by otevřená i možnost, kterou se vydal Tribunál, která se zakládá na rozsudku Boehringer. Konečně připomínám, že podle ustálené judikatury Soudní dvůr, kterému byl podán kasační opravný prostředek na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, se musí vyjádřit, dle potřeby i bez návrhu, k přípustnosti žaloby na neplatnost, a tudíž i důvodu veřejného pořádku vycházejícímu z nedodržení podmínky zakotvené v čl. 263 čtvrtém pododstavci SFEU, podle níž může žalobce požadovat zrušení rozhodnutí, které mu není určeno, pouze pokud se ho bezprostředně a osobně dotýká [116].

127. Vzhledem k tomu, že navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl kasační opravné prostředky, omezím se níže na několik krátkých úvah k meritu návrhu Komise.

128. V rámci prvního důvodu nepřípustnosti Komise tvrdí, že WDFG neprokázala, že odpis finančního goodwillu, který provedla při uplatnění sporného opatření, se týkal „přímého“ nabytí, jediné kategorie nabytí, na které se vztahuje napadené rozhodnutí, o čemž svědčí rozhodnutí

113 C-23/00 P, EU:C:2002:118, bod 52.

114 Převrácení logického či přirozeného sledu, v němž se unijní soud zabývá opravnými prostředky, které s sebou nese uplatnění uvedené judikatury Boeheringer ve věci, v níž unijní soud zamítne žalobu z meritorního hlediska i v případě, že byla vznesena námitka nepřípustnosti – především tehdy, když byla vznesena z důvodu veřejného pořádku samostatným podáním, jímž byl unijní soud žádán o vydání rozhodnutí bez projednání věci samé – bylo předmětem kritiky; viz například stanoviska generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Švýcarsko v. Komise (C-547/10 P, EU:C:2012:565, body 46 až 54), generálního advokáta Y. Bota ve věci Philips Lighting Poland a Philips Lighting v. Rada (C-511/13 P, EU:C:2015:206, body 50 až 67), generálního advokáta P. Mengozziho ve věci SNCF Mobilités v. Komise (C-127/16 P, EU:C:2017:577, bod 163) a generálního advokáta D. Ruiz-Jaraba Colomera ve věci Rada v. Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, body 30 až 36). Bez ohledu na tuto kritiku je judikatura Boehringer nadále uplatňována jak Tribunálem (naposledy viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2020, AV a AW v. Parlament, T-173/19, nezveřejněný, EU:T:2020:535, bod 42), tak Soudním dvorem (pokud jde o její nedávné uplatnění v rámci řízení o kasačním opravném prostředku, viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Club Hotel Loutraki a další v. Komise, C-131/15 P, EU:C:2016:989, bod 68).

115 Nicméně podotýkám, že v projednávané věci se nenacházíme v situaci, jíž se týká čl. 178 odst. 2 jednacího řádu, na jehož základě návrhové žádání ve vedlejším kasačním opravném prostředku „může rovněž směřovat ke zrušení výslovného nebo implicitního rozhodnutí týkajícího se přípustnosti žaloby před Tribunálem“.

116 Viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2007, Stadtwerke Schwäbisch Hall a další v. Komise (C-176/06 P, nezveřejněný, EU:C:2007:730, bod 17), ze dne 20. září 2018, Španělsko v. Komise (C-114/17 P, EU:C:2018:753, bod 48), ze dne 29. července 2019, Bayerische Motoren Werke a Freistaat Sachsen v. Komise (C-654/17 P, EU:C:2019:634, bod 44). Existence povinnosti ověřit, dle potřeby i bez návrhu, podmínky přípustnosti žaloby před Tribunálem však podle všeho Soudní dvůr nezbavuje možnosti uplatnit judikaturu Boehringer (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Club Hotel Loutraki a další v. Komise, C-131/15 P, EU:C:2016:989, bod 68).

Komise ze dne 15. října 2014[117]. Tento důvod musí být podle mého názoru zamítnut. Ze žaloby podané k Tribunálu, doručené dne 14. května 2010, totiž vyplývá, že jednak Autogrill España (nyní WDFG) odepsala finanční goodwill vzniklý z dotyčné transakce – spočívající v nabytí veškerých podílů britské společnosti World Duty Free Europa v květnu 2008 – při uplatnění sporného opatření, a jednak společnosti Autogrill España bylo nařízeno navrácení takto odečtených částek na základě napadeného rozhodnutí. Za těchto okolností, které Komise nezpochybňuje, se zdá, že španělské orgány považovaly Autogrill España za skutečného příjemce režimu podpory prohlášeného za protiprávní, a to navzdory skutečnosti, že v té době španělské správní a soudní orgány stále vykládaly toto ustanovení tak, že se vztahuje pouze na přímá nabytí[118], a že v době podání žaloby tato společnost byla aktivně legitimována napadnout toto rozhodnutí, na základě jehož výkonu byl proti ní vydán příkaz k navrácení. Pokud jde o druhý důvod nepřípustnosti, který Komise předložila podpůrně a jehož cílem je uplatnění nedostatku právního zájmu WDFG na podání žaloby v důsledku přijetí rozhodnutí ze dne 15. října 2014, mám za to, že musí být rovněž zamítnut. I když připustím, že na transakci uskutečněnou společností Autogrill España se, jelikož se jedná o nepřímé nabytí, vztahuje rozhodnutí z roku 2014, WDFG si zachovává právní zájem na podání žaloby proti napadenému rozhodnutí, přinejmenším dokud nebude příkaz k navrácení vydaný při výkonu uvedeného rozhodnutí odstraněn.

V. K nákladům řízení

129. Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora platí, že není-li kasační opravný prostředek opodstatněný, Soudní dvůr rozhodne o nákladech řízení. Podle čl. 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, který se použije na základě čl. 184 odst. 1 uvedeného jednacího řádu na řízení o opravném prostředku, se účastníku řízení, který neměl ve věci úspěch, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu Soudnímu dvoru navrhuji, aby zamítl kasační opravné prostředky podané WDFG a Španělským královstvím, posledně uvedeným musí být podle mého názoru uložena náhrada nákladů řízení v souladu s návrhem Komise podaným v tomto smyslu. Podle čl. 184 odst. 4 jednacího řádu Soudního dvora platí, že „nepodal-li kasační opravný prostředek sám vedlejší účastník řízení v prvním stupni, může mu být uložena náhrada nákladů řízení o kasačním opravném prostředku jen tehdy, účastnil-li se písemné nebo ústní části řízení před Soudním dvorem. Pokud se řízení účastní, může Soudní dvůr rozhodnout, že tento účastník řízení nese vlastní náklady řízení“. Navrhuji proto Soudnímu dvoru, aby rozhodl, že Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.

VI. Závěry

130. Na základě všech výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr zamítl kasační opravné prostředky, uložil WDFG a Španělskému království náhradu nákladů řízení a určil, že Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.

[117] Tímto rozhodnutím Komise rozhodla o závazném správním výkladu (*consulta vinculante*) sporného opatření, který přijaly španělské orgány dne 21. března 2012 a který je použitelný se zpětnou účinností. Po přijetí napadeného rozhodnutí a rozhodnutí ze dne 14. ledna 2011 vložilo Španělsko do čl. 12 odst. 5 TRLIS nový pododstavec k zajištění souladu s oběma rozhodnutími Komise. Ačkoli bylo ustanovení čl. 12 odst. 5 TRLIS prohlášeno za protiprávní a za neslučitelnou podporu, nebylo oficiálně zrušeno, jelikož mohlo být nadále uplatňováno příjemci s legitimním očekáváním, že poskytnutá podpora nebude získána zpět, s ohledem na něž bylo v předchozích rozhodnutích stanoveno přechodné období (viz poznámka pod čarou 9 tohoto stanoviska a bod 30 odůvodnění rozhodnutí ze dne 15. října 2014). Pokud jde o pojem „přímé a nepřímé nabytí“, odkazuji na body 25 a 26 odůvodnění uvedeného rozhodnutí.

[118] Viz body 33 až 36 odůvodnění rozhodnutí ze dne 15. října 2014.