Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
přednesené dne 19. září 2018 [1]

Věc C-374/17

Finanzamt B
proti
A-Brauerei,
za přítomnosti
Bundesministerium der Finanzen

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Podpory poskytované státy – Věcná selektivita – Neexistence – Kritérium všeobecné dostupnosti – Obecné opatření – Referenční rámec – Srovnatelnost – Odůvodnění vycházející z povahy či obecné systematiky referenčního rámce – Daňové zvýhodnění – Daň z pořízení nemovitosti – Osvobození od daně při přeměně v rámci koncernu – Podmínka držení nejméně 95 % podílu na základním kapitálu zúčastněných společností – Doby držení podílu trvající pět let před procesem přeměny a pět let po procesu přeměny“

I. Úvod

1. Rozhodnutím ze dne 30. května 2017 předložil Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, která se týká výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU.

2. Tato otázka vyvstala v rámci sporu mezi společností A-Brauerei a Finanzamt B (finanční úřad, Německo) týkajícího se rozhodnutí zmíněného finančního úřadu, že na proces sloučení, v jehož rámci společnost A-Brauerei převzala svou dceřinou společnost T-GmbH, se nevztahuje osvobození od daně podle § 6a Grunderwerbsteuergesetz (německý zákon o dani z pořízení nemovitosti, ve znění ze dne 26. února 1997, BGBl. I, s. 418, 1804, naposledy pozměněný § 12 bodem 1 zákona ze dne 22. června 2011, BGBl. I, s. 1126, dále jen“ GrEStG“). Podle uvedeného ustanovení jsou v zásadě některé procesy přeměny uskutečněné v rámci skupiny společností osvobozeny od daně z pořízení nemovitosti.

3. Předkládající soud má za to, že převzetí společnosti T-GmbH společností A-Brauerei spadá do oblasti působnosti § 6a GrEStG, a musí být proto osvobozena od daně z pořízení nemovitosti. Zmíněný soud se nicméně ptá, zda musí být takové osvobození od daně považováno za „státní podporu“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Podotýká, že kvalifikace „státní podpory“ v souvislostech sporu v původním řízení podle jeho názoru závisí především na výkladu podmínky selektivity. Podle uvedeného soudu však není osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG selektivní, a nepředstavuje tudíž státní podporu.

1 – Původní jazyk: francouzština.

4. Na úvod je třeba zmínit, že judikatura Soudního dvora týkající se věcné selektivity používá souběžně dvě metody analýzy, zejména v oblasti daní a poplatků, což potvrzuje i sdělení Evropské komise o pojmu „státní podpora“ [2].

5. První z nich je klasická metoda posouzení, která vychází ze znění Smlouvy o FEU [3] a jejím základem je kritérium všeobecné dostupnosti. Podle tohoto přístupu, uplatněného zejména v rozsudku Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království [4], je selektivní výhodou taková výhoda, která není použitelná na všechny podniky usazené na území daného státu. Ke splnění kritéria všeobecné dostupnosti není nutné, aby dotčené zvýhodnění skutečně využívaly všechny podniky, ale aby je všechny podniky *mohly využít* [5].

6. Dále, metoda tzv. „referenčního rámce“, která vychází z rozsudku Paint Graphos a další [6] vydaného v roce 2011 a byla potvrzena v rozsudku Komise v. World Duty Free Group a další [7], je založena na kritériu diskriminace [8]. Podle tohoto přístupu, rozděleného na tři fáze, je zvýhodnění selektivní, pokud představuje odchylku od rozhodného referenčního rámce, není použitelné bez rozdílu na všechny podniky ve srovnatelné situaci a není odůvodněno povahou či obecnou systematikou dotčeného daňového režimu [9].

7. Obě zmíněné metody analýzy rozlišují mezi selektivními opatřeními, která spadají do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, a obecnými opatřeními, na která se zmíněné ustanovení nevztahuje. V projednávané věci vedou obě metody podle mého názoru ke stejnému výsledku, a to že osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG není selektivním opatřením.

8. Navrhuji však Soudnímu dvoru, aby použil *pouze klasickou metodu posouzení* a na základě této metody rozhodl, že osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG představuje obecné opatření, které je tudíž použitelné na všechny podniky usazené na území dotčeného státu, a dokonce i na všechny tuzemské či zahraniční podniky, které mají v držení nemovitost nacházející se na území dotčeného státu [10].

9. Musím totiž přiznat, že mám určité pochybnosti ohledně praktických důsledků použití metody referenčního rámce, a to jak z věcného, tak z formálního hlediska [11]. Zejména mám za to, že při použití zmíněné metody hrozí nebezpečí rozšíření pravidel upravujících státní podpory na veškeré rozdíly v daňovém zacházení tím, že při hledání diskriminací vyzývá k přezkumu veškerých daňových systémů členských států.

10. Podpůrně uvádím i důvody, proč i použití metody referenčního rámce vede ke stejnému závěru, tedy že dotčené opatření nepředstavuje státní podporu, přičemž nepopírám závažné problémy, které použití této metody přináší [12].

2 – Viz 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 Komise o pojmu státní podpora“), body 128 až 131.

3 – Podle čl. 107 odst. 1 SFEU jsou zakázány podpory poskytované státem, které „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tedy podpory, které nejsou použitelné na všechny podniky a všechna odvětví výroby. Zmíněné ustanovení naopak, na rozdíl od jiných ustanovení Smlouvy o FEU, nijak neodkazuje na pojem „diskriminace“.

4 – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011 (spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 73 a 103 až 108).

5 – Viz bod 94 tohoto stanoviska.

6 – Rozsudek ze dne 8. září 2011 (spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

7 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016 (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 – Viz bod 63 tohoto stanoviska a odkazy citované v poznámce pod čarou.

9 – Viz bod 118 tohoto stanoviska.

10 – Viz body 89 až 116 tohoto stanoviska.

11 – Viz body 61 až 88 tohoto stanoviska.

12 – Viz body 117 až 195 tohoto stanoviska.

II. Německý právní rámec

11. Ustanovení § 1 Umwandlungsgesetz (německý zákon o přeměnách společností, dále jen „UmwG“) zní:

„(1) Právní subjekty se sídlem v tuzemsku mohou uskutečnit přeměnu

1. fúzí;

2. rozdělením (rozdělení zrušením s převodem celého majetku, rozdělení bez zrušení s převodem části majetku a rozdělení se vznikem nových společností);

3. převedením majetku;

[…]“

12. Ustanovení § 2 UmwG zní:

„Právní subjekty mohou uskutečnit fúzi zrušením společnosti bez likvidace:

1. převzetím, kdy dochází k převodu celého jmění jednoho nebo více právních subjektů (přebírané subjekty) na jiný existující právní subjekt (přebírající subjekt) […]“

13. Ustanovení § 1 GrEStG stanoví:

„(1) Dani z pořízení nemovitosti podléhají následující právní jednání, je-li jejich předmětem nemovitý majetek nacházející se v tuzemsku:

1. smlouva o prodeji nebo jiné právní jednání zakládající nárok na převod vlastnického práva;

2. dohoda o převodu vlastnického práva, pokud nárok na převod vlastnického práva nevyplývá z předchozího právního jednání;

3. převod vlastnického práva, pokud vzniku nároku na převod vlastnického práva nepředcházelo právní jednání zakládající nárok na převod vlastnického práva a nevyžaduje se ani smlouva o převodu vlastnického práva.

[…]

(2a) Je-li součástí majetku osobní společnosti nemovitý majetek nacházející se v tuzemsku a pokud se v průběhu pěti let přímo nebo nepřímo změní struktura společníků společnosti tak, že nejméně 95procentní podíl na majetku společnosti bude převeden na nové společníky, považuje se tato změna za právní jednání směřující k převodu vlastnického práva k nemovitosti na novou osobní společnost. […]

(3) Je-li součástí majetku společnosti nemovitost nacházející se v tuzemsku, pak v rozsahu, v jakém je vyloučeno uložení daně podle odstavce 2a, podléhají zdanění rovněž následující právní jednání:

1. právní jednání zakládající nárok na převod jednoho nebo více podílů ve společnosti, pokud by v důsledku takového převodu získal nabyvatel, nebo řídící a řízené podniky či řízené osoby, anebo řízené podniky či řízené osoby, do výlučného držení, přímo či nepřímo, nejméně 95procentní podíl ve společnosti;

2. přímé nebo nepřímé nabytí nejméně 95procentního podílu ve společnosti, pokud nabytí takového podílu nepředcházelo žádné závazkověprávní jednání uvedené v bodě 1;

3. právní jednání zakládající nárok na přímý nebo nepřímý převod nejméně 95procentního podílu ve společnosti;

4. přímý nebo nepřímý převod nejméně 95procentního podílu ve společnosti na jinou osobu, pokud takovému převodu nepředcházelo žádné závazkověprávní jednání uvedené v bodě 3.“

14. Ustanovení § 6a GrEStG zní:

„Zdanitelné právní jednání uvedené v § 1 odst. 1 bodě 3 a v § 1 odst. 2a nebo 3, které bylo provedeno v rámci přeměny ve smyslu § 1 odst. 1 bodů 1 až 3 [UmwG], nepodléhá dani; […] ustanovení věty první se použije rovněž na obdobné přeměny upravené členským státem Evropské unie nebo státem, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru. Ustanovení věty první se použije, pouze pokud jsou subjekty zúčastněnými na přeměně výhradně řídící podnik a jedna nebo více společností řízených tímto řídícím podnikem, nebo více společností řízených jedním řídícím podnikem. Ve smyslu věty třetí se ‚řízenou společností‘ rozumí společnost, ve které držel řídící podnik nejméně 95procentní podíl na jejím základním kapitálu či majetku, a to přímo, nepřímo, nebo částečně přímo a částečně nepřímo, nepřetržitě po dobu pěti let před uskutečněním dotčeného právního jednání a pěti let po jeho uskutečnění.“

III. Původní řízení

15. Společnost A-Brauerei, která je žalobkyní v původním řízení a odpůrkyní v řízení o opravném prostředku „Revision“, je akciová společnost vykonávající hospodářskou činnost. Byla držitelkou 100% podílu ve společnosti T-GmbH, která vlastnila několik nemovitostí. Společnost T-GmbH byla jediným společníkem společnosti E-GmbH.

16. Smlouvou ze dne 1. srpna 2012 převedla společnost T-GmbH, jakožto zanikající právní subjekt, veškerý svůj majetek (tj. včetně nemovitého majetku) se všemi právy a povinnostmi na společnost A-Brauerei, jakožto nástupnický právní subjekt, a to formou zrušení společnosti bez likvidace podle § 1 odst. 1 bodu 1 ve spojení s § 2 bodem 1 UmwG) (fúze převzetím). Fúze nabyla účinnosti zápisem do obchodního rejstříku dne 24. září 2012. K uvedenému dni společnost T-GmbH, ve které vlastnila společnost A-Brauerei podíl po dobu delší než pět let, zanikla. Společnost A-Brauerei se tím stala jediným společníkem společnosti E-GmbH.

17. Finanzamt B (finanční úřad), který je žalovaným v původním řízení a navrhovatelem v řízení o opravném prostředku „Revision“, rozhodl, že převod nemovitého majetku na společnost A-Brauerei, ke kterému došlo v souvislosti s její fúzí se společností T-GmbH, je zdanitelným právním jednáním ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 3 GrEStG a nevztahuje se na něj osvobození od daně podle § 6a GrEStG. Námitku vznesenou společností A-Brauerei zamítl s odůvodněním, že společnost T-GmbH není řízenou společností ve smyslu § 6a GrEStG, protože provedením fúze zanikla, a že tudíž nebyla dodržena zákonem stanovená doba držení podílu po dobu pěti let od uskutečnění přeměny.

18. Finanzgericht (finanční soud, Německo) vyhověl žalobě podané společností A-Brauerei a přiznal jí daňové zvýhodnění stanovené v § 6a GrEStG.

19. Opravným prostředkem „Revision“ podaným k předkládajícímu soudu namítá finanční úřad porušení § 6a GrEStG. Navrhuje, aby byl rozsudek vydaný Finanzgericht (finanční soud) zrušen a žaloba zamítnuta. Společnost A-Brauerei navrhuje, aby byl opravný prostředek „Revision“ zamítnut.

20. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí, Německo) vstoupilo do řízení jako vedlejší účastník. Sdělilo, že Komise neprovedla formální přezkumné řízení týkající se nové právní úpravy daňového zvýhodnění přijaté ustanovením § 6a GrEStG.

IV. Předběžná otázka

21. Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) zaslal Soudnímu dvoru vysvětlení týkající se daně z pořízení nemovitosti stanovené v § 1 odst. 1 GrEStG, osvobození od daně stanoveného v § 6a GrEStG, jakož i relevance otázky položené za účelem vyřešení sporu v původním řízení.

22. Za účelem správného porozumění sporu v původním řízení a otázkám, které vyvstaly v projednávané věci, považuji za vhodné zde některá ze zmíněných vysvětlení uvést.

A. Daň z pořízení nemovitosti stanovená v § 1 odst. 1 GrEStG

23. Daň z pořízení nemovitosti stanovená v § 1 odst. 1 GrEStG se vztahuje v zásadě na veškerá právní jednání, na jejichž základě dochází ke změně nositele vlastnického práva k nemovitosti nacházející se v tuzemsku.

24. Právní jednání, na která se vztahuje ustanovení § 1 odst. 1 bodu 3 GrEStG, zahrnují zejména změnu nositele vlastnického práva, k níž došlo v důsledku přeměny obchodních společností upravené zákonem UmwG, jako je fúze, rozdělení nebo převod majetku. V rámci takových právních jednání přechází majetek zanikající právnické osoby ze zákona na nový právní subjekt, a to buď v plném rozsahu (univerzální sukcese), nebo zčásti (singulární sukcese), aniž je nutné převádět zvlášť jednotlivá aktiva.

25. Kromě toho je v § 1 odst. 2a a 3 GrEStG zakotvena právní domněnka, podle které se některá právní jednání týkající se podílů v obchodních společnostech považují za právní jednání týkající se nemovitého majetku vlastněného těmito obchodními společnostmi, a podléhají tudíž v zásadě dani z pořízení nemovitosti. Všechny případy, na něž se uvedená domněnka vztahuje, zahrnují převod nejméně 95 % podílu v dotčené společnosti, a to buď najednou jako celek, nebo postupně.

B. Osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG

26. Ustanovení § 6a GrEStG stanoví osvobození od daně z pořízení nemovitosti v případě přeměny ve smyslu § 1 odst. 1 bodů 1 až 3 UmwG. Toto osvobození od daně se vztahuje na podniky se sídlem v tuzemsku nebo v zahraničí. Je použitelné rovněž na obdobné přeměny upravené právními předpisy členského státu nebo státu, na který se vztahuje Dohoda o Evropském hospodářském prostoru.

27. Ustanovení § 6a věty třetí GrEStG však omezuje oblast působnosti tohoto osvobození od daně pouze na přeměny uskutečněné v rámci koncernu. Musí se totiž jednat o přeměnu, při které jsou zúčastněnými subjekty výhradně řídící podnik a jedna nebo více společností řízených tímto řídícím podnikem, nebo více společností řízených jedním řídícím podnikem. Společnost se považuje za „řízenou“, pokud řídící podnik drží, přímo či nepřímo, nejméně 95% podíl na jejím základním kapitálu či majetku nepřetržitě po dobu pěti let před uskutečněním dotčeného právního jednání a pěti let po jeho uskutečnění.

28. Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) uvádí, že v souladu s účelem zmíněného daňového zvýhodnění, kterým je usnadnit restrukturalizaci v rámci koncernů, vykládá § 6a GrEStG široce.

29. Takový široký výklad platí především pro pojem „řídící podnik“ ve smyslu § 6a věty třetí GrEStG. Řídícím podnikem osobou může být každá fyzická nebo právnická osoba, obchodní společnost nebo sdružení fyzických či právnických osob, které vykonávají hospodářskou činnost. Posledně uvedená podmínka je splněna, zejména pokud je řídící podnik účastníkem trhu prostřednictvím své majetkové účasti v řízeném podniku.

30. Podle výše uvedeného širokého výkladu jsou doby držení podílů vyžadované podle § 6a věty čtvrté GrEStG rozhodné pouze, pokud mohou být po uskutečnění přeměny dodrženy. V rámci fúze řízené společnosti s řídícím podnikem je možné dodržet pouze požadovanou dobu držení před uskutečněním fúze, protože uskutečněním fúze majetková účast řídícího podniku na základním kapitálu řízené společnosti z podstaty věci zaniká. Daňové zvýhodnění stanovené v § 6a GrEStG se však přizná, pokud bylo nedodržení požadované doby držení podílů po uskutečnění fúze způsobeno právě samotným uskutečněním fúze. Stejný výklad platí i pro jiné procesy přeměny uvedené v § 6a větě první GrEStG.

C. Relevance otázky položené za účelem vyřešení sporu v původním řízení

31. Předkládající soud má za to, že převzetí společnosti T-GmbH společností A-Brauerei spadá do oblasti působnosti § 6a GrEStG, a musí být tudíž osvobozeno od daně z pořízení nemovitosti. Při přeměně byly totiž zúčastněnými subjekty společnost A-Brauerei jako řídící podnik a společnost T-GmbH, která byla převzata společností A-Brauerei, jako řízená společnost. Společnost A-Brauerei vykonává hospodářskou činnost a po dobu nejméně pěti let před sloučením formou převzetí držela 100% podíl ve společnosti T-GmbH. Navíc bylo nedodržení požadované doby držení podílů po uskutečnění přeměny způsobeno samotným provedením fúze.

32. Zmíněný soud se nicméně ptá, zda musí být takové osvobození od daně považováno za „státní podporu“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

33. Připomíná, že podle ustálené judikatury Soudního dvora mohou být vnitrostátním soudům předkládány spory ve věcech týkajících se státní podpory, ve kterých musí tyto soudy vykládat a používat pojem „podpora“ uvedený v čl. 107 odst. 1 SFEU, zejména za účelem určení, zda určité státní opatření nebylo provedeno v rozporu s ustanoveními o předběžném přezkumu obsaženými v čl. 108 odst. 3 SFEU.

34. Předkládající soud upřesňuje, že pokud by dotčené osvobození od daně mělo být považováno za „státní podporu“, stal by se § 6a GrEStG nepoužitelným a řízení o opravném prostředku „Revision“ by muselo být přerušeno, dokud Komise nerozhodne o slučitelnosti takové podpory s pravidly vnitřního trhu. V opačném případě by byl opravný prostředek „Revision“ podaný ze strany Finanzamt (finanční úřad) zamítnut jako neodůvodněný a společnost A-Brauerei by mohla uplatnit zmíněné osvobození od daně.

35. Otázka položená předkládajícím soudem se týká zejména kritéria selektivity daňového zvýhodnění stanoveného v § 6a GrEStG.

36. Za těchto okolností se Bundesgerichtshof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 107 odst. 1 SFEU vykládán v tom smyslu, že jde o zakázanou podporu podle zmíněného ustanovení, když se podle právní úpravy členského státu nevybírá daň z pořízení nemovitosti v souvislosti se zdanitelným nabytím vlastnického práva v rámci přeměny společnosti (fúze) v situaci, kdy se přeměny zúčastnily konkrétně vymezené právní subjekty (řídící podnik a řízená společnost) a řídící podnik vlastní v řízené společnosti 100% podíl po dobu pěti let před uskutečněním dotčeného právního jednání a pěti let po jeho uskutečnění?“

V. Řízení před Soudním dvorem

37. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 21. června 2017.

38. Písemná vyjádření předložily společnost A-Brauerei, německá vláda a Komise.

39. Na jednání konané dne 11. června 2018 se dostavili zástupci společnosti A-Brauerei, německá vláda a Komise a přednesli na něm svá ústní vyjádření.

VI. Posouzení

40. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 107 odst. 1 SFEU vykládán v tom smyslu, že takové daňové zvýhodnění, jaké je předmětem sporu v původním řízení, které spočívá v osvobození od daně z pořízení nemovitosti v případě uskutečnění přeměny v rámci koncernu, a to konkrétně v projednávané věci fúze, které se účastní řídící podnik a řízená společnost, přičemž řídící podnik musí v řízené společnosti držet nejméně 95% podíl po dobu pěti let před uskutečněním takové přeměny a v zásadě i po dobu pěti let po jejím uskutečnění, je třeba považovat za „státní podporu“.

41. Podle čl. 107 odst. 1 SFEU jsou podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.

42. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je pro kvalifikaci jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžadováno, aby byly splněny všechny podmínky stanovené tímto ustanovením [13].

43. Problematickým aspektem je v projednávané věci podmínka selektivity [14].

44. Předkládající soud, společnost A-Brauerei a německá vláda jsou toho názoru, že zmíněná podmínka není v případě osvobození od daně, které je předmětem věci v původním řízení, dána, a dotčené osvobození tudíž nelze považovat za „státní podporu“. Komise zastává opačný názor.

45. Já se přikláním k názoru předkládajícího soudu, společnosti A-Brauerei a německé vlády, že dotčené osvobození od daně není selektivní. Tuto neexistenci selektivity lze dovodit jak při uplatnění klasické metody posouzení podmínky selektivity, která vychází z kritéria obecné dostupnosti (část C), tak při uplatnění metody referenčního rámce, nehledě na problémy s ní spojené (část D).

46. Nejprve bych však chtěl upozornit na rozhodující význam výkladu podmínky selektivity v oblasti daní a poplatků (část A) a na systémový význam, jaký má volba metody posouzení podmínky selektivity (část B).

A. K rozhodujícímu významu podmínky selektivity v oblasti daní a poplatků

47. Podmínka selektivity má rozhodující význam pro určení, zda určité daňové opatření představuje „státní podporu“, pokud rozlišuje mezi jednotlivými hospodářskými subjekty a zpravidla splňuje *ostatní* podmínky vyžadované k tomu, aby bylo takto kvalifikováno.

13 – Viz zejména rozsudky ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, body 46 a 47); ze dne 16. července 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, body 23 a 24), a ze dne 18. února 2016, Německo v. Komise (C-446/14 P, nezveřejněný, EU:C:2016:97, body 21 a 22).

14 – Pokud jde o podrobnou analýzu, jak se vyvíjel výklad pojmu „selektivita“ v judikatuře Soudního dvora, viz Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, s. 103 až 150.

48. K tomu, aby bylo určité opatření kvalifikováno jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, musí být splněno šest podmínek [15]. Zaprvé musí takové vnitrostátní opatření poskytovat zvýhodnění určitému podniku. Zadruhé musí být takové zvýhodnění selektivní. Zatřetí musí být takové zvýhodnění přičitatelné státu. Začtvrté musí být financováno ze státních zdrojů. Zapáté musí takové opatření ovlivňovat obchod mezi členskými státy. Zašesté musí takové opatření narušovat nebo hrozit narušením hospodářské soutěže.

49. Tři z uvedených šesti podmínek splňuje z podstaty věci každé vnitrostátní opatření, které zakládá daňové zvýhodnění obdobné osvobození od daně, jež je předmětem věci v původním řízení.

50. Předně takové osvobození poskytuje *zvýhodnění* plátcům daně spadajícím do oblasti jeho působnosti tím, že je zprošťuje finanční zátěže, tedy daně z pořízení nemovitosti, již ve věci v původním řízení ukládá § 1 GrEStG.

51. Daňové zvýhodnění je dále obecně stanoveno legislativním či zákonným opatřením, jakým je ve věci v původní řízení § 6a GrEStG. I podmínku *přičitatelnosti státu* je tudíž třeba považovat za splněnou [16].

52. Konečně Soudní dvůr již před dlouhou dobou rozhodl, že zavedení daňového zvýhodnění je spojeno s použitím *státních zdrojů*, přestože nedochází k jejich přímému převodu, jelikož osvobození od daně je založeno na tom, že se dotčený členský stát vzdá příjmů z daní, které by byly za normálních okolností odvedeny [17].

53. Pokud jde o zbývající tři podmínky, v praxi je velmi často splněna i podmínka ovlivnění *obchodu* mezi členskými státy a podmínka nebezpečí narušení *hospodářské soutěže*, pokud dotčené opatření nevyplývá z nařízení *de minimis* [18] nebo z rozhodovací praxe Komise týkající se opatření, která mají účinky čistě na místní úrovni [19].

54. Podle ustálené judikatury není třeba prokazovat skutečný vliv dotčené podpory na obchod mezi členskými státy a skutečné narušení hospodářské soutěže, ale pouze zkoumat, zda tato podpora může tento obchod ovlivnit a narušit hospodářskou soutěž [20].

55. Zejména posiluje-li podpora poskytnutá členským státem postavení určitých podniků oproti jiným konkurenčním podnikům v rámci obchodu mezi členskými státy, je třeba mít za to, že je obchod podporou ovlivněn, a není nutné, aby se podniky-příjemci podpory samy o sobě podílely na obchodu mezi členskými státy [21].

15 – V klasické judikatuře Soudního dvora jsou některé z uvedených podmínek spojeny a existence státní podpory tak podle ní závisí na splnění čtyř podmínek. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být s to ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat osoby, na které se vztahuje. Začtvrté musí narušovat nebo hrozit narušením hospodářské soutěže. Viz zejména rozsudky ze dne 18. května 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, bod 13), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 37).

16 – V tomto ohledu viz rozsudky ze dne 19. prosince 2013, Association Vent De Colère! a další (C-262/12, EU:C:2013:851, body 17 a 18), a ze dne 13. září 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, body 21 a 22).

17 – Viz zejména rozsudky ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14); ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467, body 26 až 28), a ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. komise (C-66/02, EU:C:2005:768, body 76 až 81).

18 – Viz zejména nařízení Komise (EU) č. 1407/2013 ze dne 18. prosince 2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu *de minimis* (Úř. věst. 2013, L 352, s. 1). Upřesňuji, že použitelnost takového nařízení nebyla ve věci předložené Soudnímu dvoru namítnuta.

19 – Viz sdělení Komise o pojmu „státní podpora“, body 196 a 197.

20 – Viz zejména rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 78); ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 51), a ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 78).

21 – Viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise (C-66/02, EU:C:2005:768, bod 117); ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 79 a 80), a ze dne 19. března 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, body 55 a 56).

56. Mimoto neexistuje práh nebo procentní podíl, při jejichž nedosažení lze říci, že obchod mezi členskými státy není ovlivněn. Relativně nízká částka podpory nebo relativně malá velikost podniku přijímajícího podporu nevylučuje *prima facie* možnost, že bude ovlivněn obchod v rámci Společenství [22].

57. Ohledně podmínky narušení hospodářské soutěže bylo upřesněno, že podpory, které směřují k osvobození podniku od nákladů, které by obvykle musel vynaložit v rámci běžného hospodaření nebo běžných činností, v zásadě narušují podmínky hospodářské soutěže [23]. V tomto směru Soudní dvůr rozhodl, že daňové zvýhodnění může narušovat hospodářskou soutěž, pokud přiznává dotčeným hospodářským subjektům hospodářské zvýhodnění [24].

58. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou uvedené dvě podmínky splněny i za konkrétních okolností věci v původním řízení. V každém případě mám za to, že nehledě na okolnosti projednávané věci může být dotčené osvobození od daně nepochybně použitelné za skutkových okolností, kdy budou obě zmíněné podmínky skutečně splněny.

59. Z výše uvedeného vyplývá, že je v zásadě splněno pět prvních podmínek vyžadovaných k tomu, aby bylo osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG kvalifikováno jako „státní podpora“. To znamená, že posouzení, zda má být zmíněné osvobození skutečně kvalifikováno jako „státní podpora“, závisí především na tom, zda je selektivní, či nikoli. Obecněji řečeno, právě z tohoto důvodu má pro účely kvalifikace určitého opatření jako „státní podpory“ v oblasti daní a poplatků rozhodující význam podmínka selektivity.

60. S ohledem na zmíněný rozhodující význam podmínky selektivity v daňových záležitostech je třeba upozornit na systémový význam, jaký má volba metody posouzení selektivity.

B. K systémovému významu, jaký má volba metody posouzení selektivity, a k rozdílu mezi kritériem obecné dostupnosti a kritériem diskriminace

61. Jak jsem již zmínil v úvodu tohoto stanoviska, v judikatuře Soudního dvora jsou souběžně používány dvě metody posouzení věcné selektivity, z nichž první vychází z kritéria obecné dostupnosti (klasická metoda posouzení) a druhá z kritéria diskriminace (metoda referenčního rámce).

62. V praxi mají uvedené dvě metody různé důsledky, a to jak ve *věcné* rovině, tedy z hlediska oblasti působnosti pravidel upravujících státní podpory, tak ve *formální* rovině, tedy z hlediska vlastností posouzení vyžadovaného k určení, zda se jedná o státní podporu.

63. Na prvním místě, pokud jde o důsledky ve věcné rovině, metoda referenčního rámce, která vychází z pojmu „diskriminace“ [25], vede k tomu, že je přezkoumávána legitimita *veškerých rozdílů v daňovém zacházení* uplatňovaných členskými státy.

22 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. března 1990, Belgie v. Komise (C-142/87, EU:C:1990:125, bod 43); ze dne 21. července 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, bod 41), jakož i ze dne 17. července 2008, Essent Netwerk Noord a další (C-206/06, EU:C:2008:413, bod 76).

23 – Viz rozsudky ze dne 30. dubna 2009, Komise v. Itálie a Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, bod 54); ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 80), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 66).

24 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. března 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, bod 55), a ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, bod 53).

25 – Viz rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 53); ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), a ze dne 28. června 2018, Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 83). V tomto směru viz rovněž Thomas, S., „Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck“, *Revue Lamy de la Concurrence*, č. 58, 1. února 2017.

64. Oproti tomu při použití klasické metody posouzení podléhají přezkumu z hlediska existence státní podpory pouze *rozdíly v daňovém zacházení, které nejsou obecně použitelné*, tedy rozdíly, jež nemohou využít všechny podniky usazené na území dotčeného státu.

65. Ačkoli se oba zmíněné pojmy mohou zdát teoreticky obdobné, mají značně rozdílný praktický dosah.

66. Vezmeme-li jako krajní případ daň v progresivní sazbě stanovené na základě výše příjmu, je takové opatření nesporně obecně použitelné ve smyslu klasické metody posouzení, jelikož zvýhodněné sazby může využít každý podnik. Podle metody referenčního rámce však zvýhodněné sazby představují rozdílné daňové zacházení, které musí být přezkoumáno a může být případně uznáno jako přípustné buď proto, že dotčené situace nejsou srovnatelné (druhá fáze), nebo proto, že pro něj existuje odůvodnění vycházející z povahy či obecné systematiky dotčeného režimu (třetí fáze).

67. Pro upřesnění, netvrdím samozřejmě, že na základě metody referenčního rámce budou progresivní sazby daně automaticky kvalifikovány jako „selektivní“ opatření [26], nýbrž pouze upozorňuji, že zmíněná metoda může vést k takovému výsledku, pokud zkoumá legitimitu opatření, která jsou při použití klasické metody posouzení od samého počátku vyloučena z přezkumu. Takové nebezpečí rozšíření oblasti působnosti pravidel upravujících státní podpory se může týkat zejména opatření obdobných těm, která již Soudní dvůr v minulosti označil za „obecná“ [27].

68. Jinými slovy, rozsah přezkumu kritéria diskriminace je podstatně širší než rozsah přezkumu kritéria obecné dostupnosti. Posouzení možné diskriminace se totiž vztahuje v zásadě na *veškerá* kritéria zakládající rozdílné zacházení, a to zejména v oblasti daní a poplatků [28].

69. Na druhé straně přezkum kritéria obecné dostupnosti se vztahuje pouze na takové rozdíly v zacházení, které absolutně vylučují některé podniky nebo některá odvětví výroby z okruhu příjemců dotčeného zvýhodnění. Tak tomu však není zejména v případě rozdílů v zacházení, které vyplývají z použití či naopak nepoužití určitých právních nástrojů, jak je tomu v případě osvobození od daně stanoveného v § 6a GrEStG, které je předmětem věci v původním řízení. Podle klasické metody posouzení je takové osvobození od daně obecně použitelným opatřením, jelikož každý podnik může vykonávat svou činnost v rámci koncernu a případně uskutečnit některý z druhů přeměny, na něž se vztahuje § 6a GrEStG [29].

70. Podle metody referenčního rámce by však mohlo být totéž osvobození od daně kvalifikováno jako „selektivní“, pokud by orgán, který o něm má rozhodnout (Komise, Tribunál, Soudní dvůr nebo vnitrostátní soud) dospěl k závěru, že je nelze uznat jako přípustné, protože pro něj neplatí podmínka, že nejde o srovnatelnou situaci [30], ani pro něj neexistuje příslušné odůvodnění [31].

26 – V tomto směru podotýkám, že podle bodu 139 sdělení Komise o pojmu státní podpora může být základem možného odůvodnění vycházejícího z povahy nebo obecné systematiky dotčeného systému například progrese sazeb daně z příjmu a její přerozdělovací funkce. Viz rovněž bod 187 tohoto stanoviska.

27 – Viz body 95 až 97 tohoto stanoviska.

28 – Jak jsem zmínil v bodech 47 až 60 tohoto stanoviska, v oblasti daní a poplatků ostatní jsou podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU obecně splněny.

29 – Viz body 89 až 116 tohoto stanoviska

30 – Viz body 141 až 179 tohoto stanoviska.

31 – Viz body 180 až 195 tohoto stanoviska.

71. Rozdílný dosah zmíněných dvou přístupů lze rovněž objasnit, pokud se zaměříme na to, v jakém okamžiku má být selektivita zvýhodnění posuzována. Podle klasické metody posouzení, vycházející z myšlenky obecné použitelnosti, se selektivita posuzuje *předtím*, než podnik přijme rozhodnutí, které mu umožní čerpat určité zvýhodnění, například o investici, přijetí zaměstnance nebo uskutečnění přeměny v rámci koncernu. Podle tohoto prvního přístupu není zvýhodnění selektivní, pokud může jednání, na které se dotčené zvýhodnění vztahuje, uskutečnit každý podnik [32].

72. Naopak podle metody referenčního rámce se selektivita posuzuje až *po* přijetí takového rozhodnutí, a to na základě srovnání situace podniků, které dotčené zvýhodnění skutečně využily – protože učinily právní jednání, na které se zvýhodnění vztahuje – se situací podniků, na které se dotčené zvýhodnění nevztahuje – protože takové právní jednání neučinily. Je zřejmé, že v rámci druhého přístupu bude opětovně spadat do oblasti působnosti pravidel upravujících státní podpory velmi mnoho rozdílů v daňovém zacházení, které jsou při použití prvního z uvedených přístupů od samého počátku vyloučeny z oblasti jejich působnosti [33].

73. Shrneme-li výše uvedené, použití metody referenčního rámce vede k tomu, že z titulu pravidel upravujících státní podpory je ve skutečnosti prováděno *posouzení všech opatření z hlediska diskriminace*, které zahrnuje veškerá kritéria diskriminace, a představuje tak přezkum veškerých daňových režimů členských států, pokud jsou založeny na rozdíleném daňovém zacházení [34]. Přísnost tohoto posouzení ještě posiluje skutečnost, že jak ve fázi posouzení srovnatelnosti [35], tak ve fázi zjišťování existence odůvodnění [36] je možné použít pouze omezený okruh účelů.

74. Pokud se však pohybujeme v oblasti daní a poplatků, která úzce souvisí se suverenitou členských států, není harmonizována na úrovni Unie, případně je na této úrovni harmonizována pouze v malém rozsahu, a je spojena s takovými citlivými politickými záležitostmi, jako je rovnost v oblasti zdanění nebo progresivní sazby daně, nabízí se otázka, zda není vhodnější použít méně přísnou metodu posouzení, vycházející z pojmu „obecné použitelnosti“.

75. V této souvislosti připomínám, že posouzení slučitelnosti konkrétních opatření podpory s vnitřním trhem na základě čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU spadá do výlučné pravomoci Komise [37].

32 – V tomto směru viz Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity“, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, svazek 1, s. 62 až 72, s. 70: „[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. […] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska). Ve stejném smyslu viz Derenne, J., „Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?“, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, svazek 8, č. 5, s. 311 až 313, s. 313: „However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. […] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective.“

33 – Viz zejména Nicolaides, P., op. cit., s. 72, a Derenne, J., op. cit., s. 313.

34 – Každá daňová politika je založena na rozdílném daňovém zacházení, které vychází z účelů v oblasti sociální, hospodářské a ochrany životního prostředí sledovaných dotčeným státem. Takové rozdílné daňové zacházení může mít podobu osvobození od daně, daňových odpočtů, daňových zápočtů či rozdílných (zejména progresivních) sazeb daně.

35 – Viz body 149 až 159 tohoto stanoviska.

36 – Viz body 180 až 186 tohoto stanoviska.

37 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, bod 28); ze dne 19. července 2016, Kotnik a další (C-526/14, EU:C:2016:570, bod 37); ze dne 26. října 2016, DEI a Komise v. Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, bod 96), a ze dne 18. května 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, bod 42).

76. Kromě příkladů slučitelných podpor uvedených v čl. 107 odst. 2 SFEU, jejichž praktický význam je omezený z důvodu jejich specifické povahy, přísluší Komisi v tomto směru rozsáhlá posuzovací pravomoc, jejíž uplatnění vyžaduje posouzení ekonomických a sociálních hledisek [38]. Komise tak sice musí vždy rozhodnout o slučitelnosti státních podpor, které podléhají jejímu dohledu, s vnitřním trhem, a to i pokud jí nebyly oznámeny, není však povinna prohlásit takové podpory za slučitelné s vnitřním trhem [39]. Mimoto, jelikož se jedná o výjimku z obecné zásady neslučitelnosti státních podpor se společným trhem, musí být čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU předmětem striktního výkladu [40].

77. S ohledem na výlučnou a rozsáhlou pravomoc Komise k posuzování slučitelnosti podpor s vnitřním trhem by rozšíření oblasti působnosti pravidel upravujících státní podpory prostřednictvím metody referenčního rámce poskytlo Komisi možnost upravovat vnitrostátní daňové režimy „k obrazu svému“ tím, že by nařídila zrušení legitimních rozdílů v daňovém zacházení zavedených ze sociálních či hospodářských důvodů, z důvodu ochrany životního prostředí nebo z jiných důvodů [41].

78. Svěření takové pravomoci Komisi by bylo podle mého názoru sotva slučitelné se zásadou autonomie členských států v daňové oblasti. Podle judikatury Soudního dvora totiž 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 [42].

79. Jinými slovy, Komisi nepřísluší, aby z titulu zákazu státních podpor rozhodovala o každém rozdílném zacházení vyplývajícím z rozložení daňového zatížení stanoveného jednotlivými členskými státy.

80. Vyvstává rovněž otázka, zda použití metody referenčního rámce ve skutečnosti neznamená, že by členské státy byly povinny oznamovat Komisi v souladu s čl. 108 odst. 3 SFEU převážnou většinu svých vnitrostátních opatření týkajících se daňové politiky, zejména opatření k provedení svého ročního rozpočtu nebo opatření použitelná na všechny podniky, jako je osvobození od daně, které je předmětem věci v původním řízení.

81. Na druhé straně použití klasické metody posouzení, vycházející z kritéria obecné dostupnosti, umožňuje, aby byla pravidla upravující státní podpory, a v první řadě postup Komise, zaměřeny pouze na opatření nejvíce ohrožující hospodářskou soutěž na vnitřním trhu, to jest individuální podpory a podpory pro jednotlivá odvětví [43]. Naopak meziodvětvová opatření by takovému přezkumu podléhala, pouze pokud by bylo zjištěno, že jsou nepřímo selektivní, a narušují tudíž hospodářskou soutěž na vnitřním trhu (takzvaná výjimka „Gibraltar“ [44]).

38 – Viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, Atzeni a další (spojené věci C-346/03 a C-529/03, EU:C:2006:130, bod 84); ze dne 8. března 2016, Řecko v. Komise (C-431/14 P, EU:C:2016:145, bod 68), a ze dne 19. července 2016, Kotnik a další (C-526/14, EU:C:2016:570, bod 38). Viz rovněž Bacon, K., *European Union Law of State Aid* (Oxford University Press, Oxford, 2013, 2. vydání), bod 3.26: „Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3).“

39 – Viz zejména rozsudky ze dne 26. září 2002, Španělsko v. Komise (C-351/98, EU:C:2002:530, bod 75); ze dne 13. února 2003, Španělsko v. Komise (C-409/00, EU:C:2003:92, bod 94), a ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise (C-91/01, EU:C:2004:244, bod 44).

40 – Viz zejména rozsudky ze dne 30. září 2003, Německo v. Komise (C-301/96, EU:C:2003:509, body 66, 71, 106 a 131); ze dne 23. února 2006, Atzeni a další (spojené věci C-346/03 a C-529/03, EU:C:2006:130, bod 79), a ze dne 14. října 2010, Nuova Agricast a Cofra v. Komise (C-67/09 P, EU:C:2010:607, bod 74).

41 – Jak jsem uvedl v bodech 47 až 60 tohoto stanoviska, v oblasti daní a poplatků jsou ostatní podmínky uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU v zásadě splněny, a kvalifikace rozdílného daňového zacházení jako státní podpory tak závisí především na tom, zda je takové opatření selektivní. Výklad podmínky selektivity tudíž ve velké míře určuje, v jakém rozsahu bude mít Komise pravomoc upravovat vnitrostátní daňové systémy „k obrazu svému“.

42 – Viz zejména rozsudky ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (spojené věci C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 38).

43 – Mám na mysli zejména problematiku daňových rozhodnutí („tax rulings“), díky nimž mohou některé podniky využívat daňová zvýhodnění zavedená „na míru“. Viz sdělení Komise o pojmu státní podpora, body 169 až 174.

44 – Viz body 98 až 101 tohoto stanoviska.

82. Na druhém místě se zabývám rovněž důsledky použití metody referenčního rámce *ve formální rovině*, tedy pokud jde o vlastnosti posouzení vyžadovaného k určení, zda se jedná o podporu, a to ze čtyř následujících důvodů. Podotýkám, že tyto formální obtíže byly zaznamenány i v právní vědě [45].

83. Zaprvé na rozdíl od klasické metody posouzení je metoda referenčního rámce formálně rozdělena do tří po sobě následujících fází, jejichž přesný obsah není jasně vymezen [46].

84. Zadruhé konkrétně v souvislosti s projednávanou věcí je použití dotčené metody podle mého názoru spojeno s mnoha problémy, které jsou také z velké části příčinou neobvyklé délky tohoto stanoviska. Zmíněné problémy jsou o to zásadnější, že daňová norma, která je předmětem projednávané věci, je poměrně běžná.

85. Zatřetí se při použití této metody přesouvá těžiště posouzení podmínky selektivity k formálním hlediskům, jako je určení relevantního referenčního rámce. V nedávném rozsudku Andres v. Komise [47] tak Soudní dvůr dospěl k závěru, podle mého názoru správnému, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při určení relevantního referenčního rámce. Nicméně v důsledku zmíněného formálního pochybení, k němuž došlo v první fázi použití metody referenčního rámce, nemohl Soudní dvůr rozhodnout o otázce týkající se věci samé, tedy zda je daňové zvýhodnění nepřímo použitelné na podniky v obtížích selektivní, či nikoli.

86. Začtvrté vyvstává otázka, zda je vhodné ukládat subjektům, které mají posoudit existenci podpory na vnitrostátní úrovni, povinnost provádět takto složitou analýzu. Mám na mysli především vnitrostátní orgány, které mají oznamovat Komisi opatření představující podporu, a dále podniky, kterým může být nařízeno, aby vrátily protiprávně poskytnutou podporu, a konečně vnitrostátní soudy, které mají zajistit nápravu v případě protiprávně poskytnuté podpory [48]. Podotýkám, že právě v souvislosti s plněním tohoto svého úkolu předložil předkládající soud Soudnímu dvoru tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce [49].

87. Ze všech výše uvedených důvodů, jak věcných, tak formálních, navrhuji Soudnímu dvoru, aby použil klasickou metodu posouzení založenou na kritériu obecné dostupnosti nejen v projednávané věci, ale používal ji i obecně v daňových věcech.

88. Z následující části je zřejmé, že při použití zmíněné klasické metody posouzení lze bez problémů dospět k závěru, že osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG není selektivní.

45 – Viz zejména Peiffert, O., „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Revue Concurrences*, 2017, č. 3, s. 52 až 63, na s. 53 a 54: „[N]ehledě na zvyšující se počet soudních sporů v této oblasti se někdy zdá, že rozsudky [Soudního dvora] a [Tribunálu] přinášejí více otázek než odpovědí. Z pohledu právní jistoty je stále zapotřebí, aby byl v judikatuře upřesněn výklad [podmínky selektivity]. [J]en zřídka lze nalézt prvky, které by umožnily s jistotou určit, že určité opatření není selektivní. Diskuse se zjevně odehrává na půdě ‚referenčního rámce', na jehož základě má být posuzováno nakládání s podniky […]. Obecněji judikatura svědčí o tom, že vnitrostátní soudy předkládají žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, protože se potýkají s podstatnými obtížemi při výkladu podmínky selektivity, který je rozhodný pro uplatnění jejich povinnosti pozastavit poskytování podpory."

46 – Viz body 121 až 140 (první fáze), 141 až 179 (druhá fáze) a 180 až 195 (třetí fáze) tohoto stanoviska.

47 – Rozsudek ze dne 28. června 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Předmětem zmíněné věci byl daňový režim zahrnující obecné pravidlo (převod ztrát), výjimku (částečné nebo úplné odmítnutí převodu ztrát v případě podstatné změny vlastnické struktury) a výjimku z výjimky (převod ztrát je nicméně možný, pokud k podstatné změně vlastnické struktury došlo za účelem restrukturalizace společnosti). Soudní dvůr rozhodl, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když potvrdil postoj Komise, podle které představuje referenční rámec pouze zmíněná výjimka, a nikoli obecné pravidlo.

48 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, bod 28); ze dne 15. září 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, bod 31), a ze dne 18. května 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, bod 42).

49 – Viz body 33 až 34 tohoto stanoviska.

C. K použití klasické metody posouzení selektivity a ke kvalifikaci osvobození od daně stanoveného v § 6a GrEStG jako obecného opatření

89. Článek 107 SFEU zakazuje podpory, „které zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tedy selektivní podpory [50].

90. Podle ustálené judikatury daňová zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, která jsou bez rozdílu použitelná na všechny hospodářské subjekty, nepředstavují státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU [51].

91. Na rozdíl od metody referenčního rámce, kterou se zabývám v další části, není klasická metoda posouzení založena na institutu diskriminace [52], ale na institutu *obecné použitelnosti*. Podle tohoto přístupu je selektivním jakékoli opatření, které poskytuje výhodu použitelnou pouze na „některé podniky nebo některá odvětví výroby“, použijeme-li znění čl. 107 odst. 1 SFEU, v němž se nikde neobjevuje pojem „diskriminace“.

92. Použijeme-li tento přístup, je třeba považovat za „selektivní“ taková zvýhodnění, která může využít pouze určitý podnik či určité kategorie podniků, nebo pouze některé nebo některá odvětví výroby [53].

93. Pod pojem „obecné opatření“ tak spadají pouze taková zvýhodnění, která mohou využít všechny podniky, bez ohledu na to, v jakém odvětví působí, tedy meziodvětvová zvýhodnění. Taková zvýhodnění je třeba v zásadě považovat za obecná opatření, za podmínky, že jsou poskytována všem podnikům usazeným na území dotčeného státu [54].

94. Institut obecného opatření však nevyžaduje, aby všechny podniky *skutečně využily* dotčené meziodvětvové zvýhodnění (kritérium skutečného použití), ale pouze, aby *je využít mohly* (kritérium dostupnosti) [55]. To je význam ustálené judikatury, podle které pouze na základě skutečnosti, že z tohoto opatření mohou mít prospěch jenom plátci daně, kteří splňují podmínky jeho využití, nelze konstatovat jeho selektivnost [56]. Naopak za selektivní opatření je nutné považovat taková zvýhodnění, jež jsou absolutně nepoužitelná na některé podniky nebo na některá hospodářská odvětví.

50 – Viz zejména rozsudky ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 32), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 41).

51 – Viz zejména rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39); ze dne 26. dubna 2018, ANGED (spojené věci C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 27), a ze dne 28. června 2018, Lowell Financial Services v. Komise (C-219/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:508, bod 87).

52 – Viz bod 63 tohoto stanoviska a odkazy citované v poznámce pod čarou.

53 – Pokud jde o příklady odvětvových podpor, viz rozsudky ze dne 19. května 1999, Itálie v. Komise (C-6/97, EU:C:1999:251, bod 17); ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise (C-66/02, EU:C:2005:768, body 96 až 98); ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, body 45 až 49), a ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:489, body 50 až 53).

54 – Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, body 35 a 36).

55 – Pokud bychom použili výklad založený na kritériu skutečného využití, bylo by jako „selektivní“ označeno každé opatření představující daňovou pobídku, protože z podstaty věci není určeno pro všechny podniky, ale jeho účelem je ovlivnit chování podniků prostřednictvím daňového zvýhodnění, které je poskytováno těm z nich, které učiní zamýšlené jednání. Takový výklad by byl sotva slučitelný se zásadou autonomie členských států v oblasti daní a poplatků (viz bod 78 tohoto stanoviska).

56 – Viz zejména rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42); ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59), a ze dne 28. června 2018, Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 94).

95. V judikatuře Soudního dvora lze nalézt několik příkladů obecných nebo potenciálně obecných opatření. Za obecné je tak třeba považovat daňové opatření, které umožňuje plátcům daně odečíst výnos z prodeje hospodářského majetku, pokud koupí jiný hospodářský majetek [57]. Obdobně skutečnost, že větší snížení příspěvků na sociální zabezpečení mohou využít pouze podniky, které zaměstnávají pracovníky v dělnických profesích, jejichž pracovní doba přesahuje určitý počet hodin, samo o sobě nemůže postačovat k prokázání, že jde o podporu [58].

96. Soudní dvůr dospěl rovněž k závěru, že za „obecné opatření" je třeba považovat i ustanovení vnitrostátního práva, podle kterého bude při splnění určitých podmínek zastaveno soudní řízení v daňové věci, pokud bude uhrazena částka odpovídající 5 % hodnoty sporu [59], či vnitrostátní právní úpravu, která stanoví, že úkon, který vede k přerušení běhu lhůty a spadá do rámce trestních stíhání týkajících se trestných činů v oblasti DPH, má za následek prodloužení promlčecí lhůty pouze o čtvrtinu její původní délky [60].

97. V rozsudku Netherlands Maritime Technology Association v. Komise [61] pak Soudní dvůr potvrdil rozhodnutí Komise [62], kterým bylo jako „obecné opatření" kvalifikováno přiznání daňového zvýhodnění, jež bylo použitelné pouze pro majetek nabytý na základě leasingové smlouvy.

98. V této souvislosti je třeba upřesnit, že meziodvětvové opatření nelze označit za „obecné opatření", pokud je *nepřímo selektivní*, tedy pokud se sice jeví navenek obecným, ale na některé podniky nebo některá odvětví je ve skutečnosti absolutně nepoužitelné.

99. V rozsudku Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království [63] tak Soudní dvůr rozhodl, že daňová zvýhodnění, která jsou na první pohled obecná, ale ve skutečnosti je mohou využít jen společnosti „offshore", jsou nepřímo selektivní. Obdobně v rozsudku GEMO Soudní dvůr konstatoval, že opatření spočívající v bezplatném odvozu a likvidaci těl zvířat a odpadu z jatek je nepřímo selektivní, protože je použitelné v zásadě na chovatele a jatka, a to nehledě na skutečnost, že je mohou příležitostně využít i jiné osoby [64].

100. Taková přímo či nepřímo selektivní zvýhodnění narušují hospodářskou soutěž a právě proto musí podléhat pravidlům upravujícím státní podpory. Na druhé straně opatření, která jsou použitelná na všechny podniky, neomezují hospodářskou soutěž a není důvod, aby spadala do oblasti působnosti pravidel upravujících státní podpory.

101. V souladu se zmíněnou ustálenou judikaturou je tudíž třeba ověřit, zda osvobození od daně zakotvené v § 6a GrEStG neposkytuje *přímo či nepřímo* zvýhodnění, které je absolutně nepoužitelné na některé podniky nebo některá hospodářská odvětví.

102. Podle mého názoru dotčené osvobození od daně představuje nepochybně obecné opatření ve smyslu popsaném výše, tedy opatření, které mohou využít všechny podniky, bez ohledu na to, v jakém odvětví působí.

57 – Viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22). Opatření dotčené ve zmíněné věci nicméně bylo selektivní, jelikož stanovilo zvýšený odpočet v případě koupě nových podílů v kapitálových společnostech, jejichž sídlo a vedení se nacházelo v nových spolkových zemích (Länder) nebo v Berlíně a jež měly více než 250 zaměstnanců s uzavřenou pracovní smlouvou (viz bod 23 téhož rozsudku).

58 – Viz rozsudek ze dne 17. června 1999, Belgie v. Komise (C-75/97, EU:C:1999:311, bod 28). Opatření dotčené ve zmíněné věci však bylo selektivní, jelikož zvýhodnění s ním spojené bylo výslovně omezeno jen na některá odvětví činnosti (viz body 29 až 31 zmíněného rozsudku).

59 – Viz rozsudek ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, body 39 až 44).

60 – Viz rozsudek ze dne 8. září 2015, Taricco a další (C-105/14, EU:C:2015:555, bod 62).

61 – Rozsudek ze dne 14. dubna 2016 (C-100/15 P, nezveřejněný, EU:C:2016:254).

62 – Rozhodnutí Komise C(2012) 8252 final ze dne 20. listopadu 2012, o státní podpoře SA.34736 (2012/N) – Španělsko – Systém předčasného odpisu nákladů některých aktiv pořízených prostřednictvím finančního leasingu

63 – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011 (spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 103 až 108).

64 – Rozsudek ze dne 20. listopadu 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, body 35 až 39).

103. Jak totiž vysvětlila německá vláda, zaprvé není oblast působnost uvedeného daňového zvýhodnění omezena ani na podniky vykonávající svou činnost v určitém odvětví, ani na určité druhy výroby, ale naopak je toto zvýhodnění použitelné na všechny podniky bez ohledu na předmět jejich podnikání. Zadruhé § 6a GrEStG nestanoví žádnou podmínku, pokud jde o právní formu či velikost dotčené společnosti nebo místo, kde se nachází její sídlo. Zatřetí jsou procesy přeměny, na které se vztahuje zmíněné ustanovení, uskutečňovány ve všech oblastech činnosti.

104. Tato argumentace je podpořena i záměrem německého zákonodárce při přijímání § 6a GrEStG, který zmínila společnost A-Brauerei, tedy usnadnit restrukturalizaci podniků s cílem odstranit některé překážky bránící hospodářskému rozvoji [65]. Záměrem německého zákonodárce tudíž bylo usnadnit rozvoj německého hospodářství *jako celku*, a nikoli pouze některého jeho odvětví. Mám za to, že taková opatření do oblasti působnosti pravidel upravujících státní podpory nespadají.

105. V této souvislosti podotýkám, že každý podnik může v rámci své obchodní strategie vykonávat svou činnost v rámci koncernu a případně uskutečnit některý z druhů přeměny, na něž se vztahuje § 6a GrEStG.

106. Neshledávám žádný důvod, proč by mělo být v takovém případě postupováno jinak než v případě, kdy je poskytováno daňové zvýhodnění pouze pro majetek nabytý na základě leasingové smlouvy, který jsem zmínil výše. Stejně tak mohl totiž každý podnik nabýt majetek prostřednictvím uzavření leasingové smlouvy. V tomto směru jsou důvody, na jejichž základě dospěla Komise k závěru, že zmíněné zvýhodnění není selektivní, v plném rozsahu použitelné i na osvobození od daně dotčené ve věci v původním řízení [66].

107. Jinými slovy, jak leasingové smlouvy, tak koncerny představují právní nástroje, které může využít každý podnik při jakékoli hospodářské činnosti, takže daňové zvýhodnění spojené s jejich využitím je obecným opatřením.

108. Rovněž podotýkám, že § 6a GrEStG nerozlišuje mezi podniky usazenými v tuzemsku a podniky usazenými v jiných členských státech, jak správně namítá německá vláda. Podle znění zmíněného ustanovení se dotčené osvobození od daně použije rovněž na „obdobné přeměny“ upravené některým členským státem.

109. Vzhledem k tomu, že je osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG použitelné na všechny tuzemské či zahraniční podniky, které mají v držení nemovitost nacházející se na území dotčeného státu, představuje obecné opatření, které nespadá do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU.

110. V souladu s judikaturou uvedenou v bodě 94 tohoto stanoviska není kvalifikace osvobození od daně podle § 6a GrEStG jako obecného opatření vyloučena z důvodu, že je *ve skutečnosti* nevyužily všechny podniky, buď proto, že nevykonávají svou činnost v rámci koncernu, nebo proto, že neuskutečnily některý z procesů přeměny, na který se dané ustanovení vztahuje.

65 – Návrh zákona o urychlení hospodářského rozvoje („Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums“), Deutscher Bundestag, listina 17/15, s. 21. Příloha č. 10 vyjádření společnosti A-Brauerei.

66 – Viz rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Netherlands Maritime Technology Association v. Komise (C-100/15 P, nezveřejněný, EU:C:2016:254, bod 23): „Komise nejprve uvedla, že dotčené opatření je použitelné na všechny společnosti podléhající dani z příjmu ve Španělsku, bez ohledu na jejich předmět podnikání, místo, kde jsou usazeny, velikost nebo právní formu. Skutečnost, že zmíněné opatření se vztahuje pouze na majetek nabytý na základě leasingové smlouvy, nezakládá selektivní zvýhodnění, jelikož prostřednictvím leasingové smlouvy lze financovat nabytí jakéhokoli majetku a tento postup mohou použít všechny společnosti ze všech odvětví a všech velikostí. Komise dále poznamenala, že podle španělských úřadů se oznámené opatření vztahuje jak na majetek nacházející se ve Španělsku, tak na majetek nacházející se v jiných členských státech.“ Viz rovněž rozhodnutí Komise C(2012) 8252 final ze dne 20. listopadu 2012, o státní podpoře SA.34736 (2012/N) – Španělsko – Systém předčasného odpisu nákladů některých aktiv pořízených prostřednictvím finančního leasingu, body 26 až 36.

111. Jak uvádí předkládající soud, každé daňové zvýhodnění je podmíněno splněním určitých podmínek a z podstaty věci je tudíž nemohou využít všichni plátci daně. Existence jedné či více podmínek pro přiznání daňového zvýhodnění nemůže sama o sobě postačovat k tomu, aby bylo takové zvýhodnění považováno za selektivní, protože jinak by do oblasti působnosti pravidel upravujících státní podpory spadala veškerá daňová opatření uplatňovaná členskými státy.

112. Jinými slovy, daňové zvýhodnění spojené s jednáním, které mohou učinit všechny podniky, představuje obecné opatření[67].

113. Konečně za účelem vyloučení jakýchkoli pochybností dodávám, že klasickou metodu posouzení, kterou upřednostňuji a jíž se zabývám v této části, je třeba odlišit od metody použité Tribunálem a odmítnuté Soudním dvorem v rozsudku Komise v. World Duty Free Group a další[68]. Tribunál totiž vyložil podmínku „selektivita" v tom smyslu, že vyžaduje, aby Komise určila zvláštní kategorie podniků, které jediné jsou dotčeným daňovým opatřením zvýhodněny. Soudní dvůr po právu rozhodl, že takový formalistický výklad pojmu selektivity musí být odmítnut[69]. Mimoto, jak správně uvedl generální advokát M. Wathelet ve svém stanovisku v posledně uvedené věci, dotčené opatření svědčilo podnikům, které uskutečňují přeshraniční transakce[70]. Tak tomu však v projednávané věci není[71].

114. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na položenou otázku odpověděl v tom smyslu, že § 6a GrEStG představuje obecné opatření, a nelze je tudíž kvalifikovat jako státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

115. Použití tohoto přístupu je vhodné zejména z toho důvodu, že při striktním výkladu rozsudku Komise v. World Duty Free Group a další[72] by se mohlo zdát, že pojem obecné opatření postrádá fakticky jakýkoli obsah, jak namítla na ústním jednání německá vláda. Upřesňuji nicméně, že dosah zmíněného rozsudku je podle mého názoru v tomto směru omezen na konstatování nesprávného právního posouzení, jak je uvedeno výše.

116. Podpůrně použiji v následující části metodu referenčního rámce.

D. K použití metody referenčního rámce na osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG

117. Pro účely posouzení selektivity, zejména v oblasti daní, použil Soudní dvůr v některých věcech metodu založenou na určení „referenčního rámce", která je rozdělena do tří fází.

118. Podle zmíněné metody je třeba nejprve určit referenční rámec, tedy společný či řádný daňový režim použitelný v dotčeném členském státě. Ve druhém kroku je třeba posoudit, zda se dotčené daňové opatření odchyluje od takového režimu tím, že zavádí rozdílné zacházení s jednotlivými hospodářskými subjekty, které se z pohledu cíle sledovaného zmíněným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Ve třetím kroku je třeba ještě ověřit, zda je dotčené rozdílné zacházení odůvodněno povahou a systematikou daňového režimu určeného v první fázi[73].

67 – Viz bod 71 tohoto stanoviska a odkazy citované v poznámce pod čarou.

68 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016 (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 – Viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 71 a 94).

70 – Stanovisko generálního advokáta M. Watheleta ve spojených věcech Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:624, body 135 až 139).

71 – Viz bod 108 tohoto stanoviska.

72 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016 (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 49 a 64); ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 41); ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 57 až 60), a ze dne 28. června 2018, Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 86 a 87). Viz rovněž stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 96).

119. Jak uvádím níže ve své analýze, každá z těchto fází přináší problémy, pokud jde o její použití v projednávané věci. V této souvislosti si kladu otázku, zda je skutečně potřebné provádět takto složité posouzení u všech rozdílů v daňovém zacházení zavedených členskými státy.

120. Vzhledem k uvedeným okolnostem mám bez ohledu na problémy spojené s použitím metody referenčního rámce za to, že každá z jejích tří fází umožňuje dospět k závěru, že osvobození od daně dotčené ve sporu v původním řízení není selektivní.

1. K určení relevantního referenčního rámce

121. První formální zmínka o potřebě určit relevantní referenční rámec se v judikatuře Soudního dvora objevila v rozsudku Portugalsko v. Komise[74], a to v části, kde se Soudní dvůr zabývá *geografickou* selektivitou dotčeného zvýhodnění. V uvedené souvislosti je takový přístup podle mého názoru zcela na místě. Při posuzování geografické selektivity je skutečně nutné předem určit, zda se relevantní referenční rámec nachází na úrovni dotčeného členského státu, nebo na úrovni dotčeného nadnárodního subjektu[75].

122. Až při druhé příležitosti, v rozsudku Paint Graphos a další[76], vydaném v roce 2011, „přenesl" Soudní dvůr tuto fázi do oblasti posouzení *věcné* selektivity.

123. Určení relevantního referenčního rámce při posuzování věcné selektivity je však spojeno s celou řadou problémů, na které upozornili zejména někteří generální advokáti. Ve věci Andres v. Komise[77] generální advokát N. Wahl poukázal na skutečnost, že určení referenčního rámce je významným zdrojem právní nejistoty, zejména v oblasti daní a poplatků. Ve věci ANGED[78] generální advokátka J. Kokott uvádí zaprvé, že přezkum selektivity je spojen, pokud jde o právní úpravu členských států týkající se daní a poplatků, se značnými obtížemi, a zadruhé, že určení referenčního rámce nemůže být rozhodující.

124. Zmíněných obtíží si všímá i právní věda[79].

125. Obtíže spojené s určením referenčního rámce jsou zmiňovány rovněž v judikatuře Soudního dvora. Mimo jiné byly důvodem pro zrušení rozsudků Tribunálu ve věcech Komise v. World Duty Free Group a další a Andres v. Komise[80].

74 – Rozsudek ze dne 6. září 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, body 56 a 57).

75 – Viz rovněž rozsudek ze dne 11. září 2008, UGT-Rioja a další (spojené věci C-428/06 až C-434/06, EU:C:2008:488, body 47, 75 a 143).

76 – Viz zejména bod 49 rozsudku ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550), kde Soudní dvůr cituje „v tomto smyslu" bod 56 rozsudku ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511). Viz pozdější rozsudky ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19); ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa aNavantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, body 35 až 45), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55), a rozsudky citované v poznámce pod čarou 80.

77 – Viz stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Generální advokát N. Wahl nejprve v bodě 98 zmiňuje, že dotčené řízení dokládá, jaké problémy jsou spojeny s určením referenčního rámce. V bodě 101 svého stanoviska pak generální advokát N. Wahl podotýká, že „[o]proti jiným druhům podpory je přesné určení takového obvyklého, obecně použitelného systému [v oblasti daní a poplatků] spojeno se značnou mírou nejistoty. S přihlédnutím ke složitosti jakékoli daňové soustavy a proměnným nedílně spjatým s určením daňového zatížení podniků, je patrně nemožné přesně určit, co je ‚obvyklá situace'." Konečně, bod 105 téhož stanoviska zní: „[…] Dotázána na kritéria, jež mají být použita při určení referenčního systému, *nebyla Komise schopna vysvětlit, na jakém základě vlastně referenční systém určuje*. Uvedený proces popsala jako hledání logiky v systému. Pokud nic jiného, pak se jeví, že odpověď Komise potvrdila, že určení referenčního systému v určitém konkrétním případě ve skutečnosti *není založeno na objektivním souboru kritérií*" (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

78 – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve spojených věcech ANGED (spojené věci C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, body 76 a 88).

79 – Viz zejména Peiffert, O., op. cit., s. 60: „Jakkoli je pochopitelné, že unijní soudy […] se necítí být vázány tvrzeními předloženými členskými státy, přináší určení referenčního rámce nemalé problémy. Kromě toho neexistuje v této souvislosti jasný postup."

80 – Viz rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Commission/World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), a ze dne 28. června 2018, Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Pokud jde o posledně uvedenou věc, viz rovněž rozsudky z téhož dne, Německo v. Komise (C-208/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:506); Německo v. Komise (C-209/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:507), a Lowell Financial Services v. Komise (C-219/16 P, nezveřejněný, EU:C:2018:508).

126. V souvislosti s věcí v původním řízení lze tyto problémy doložit různými přístupy, které Soudní dvůr navrhuje za účelem určení relevantního referenčního rámce.

127. Než se budu věnovat podrobněji jednotlivým zmíněným přístupům, považuji za potřebné upozornit, že skutečnost, že § 6a GrEStG představuje odchylku od § 1 GrEStG, není sama o sobě dostačující k tomu, aby byl § 6a GrEStG vyloučen z referenčního rámce. Jinými slovy, nepostačuje konstatovat, že § 6a GrEStG představuje *formálně* odchylku od § 1 GrEStG, aby bylo možné dospět k závěru, že § 1 GrEStG je referenčním rámcem a § 6a GrEStG je odchylkou od tohoto referenčního rámce.

128. V tomto ohledu Soudní dvůr v nedávném rozsudku Andres v. Komise [81], upřesnil, že ani 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, a že tedy použitá legislativní technika nemůže být rozhodující skutečností pro určení referenčního rámce. Upozorňuji, že tento záměr odmítnout formalistický přístup k přezkumu státní podpory je v souladu se zněním samotného čl. 107 odst. 1 SFEU, který zakazuje podpory poskytované „v jakékoli formě“.

129. V tomto směru připomínám, že podle ustálené judikatury čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle příčin nebo cílů státních zásahů, ale tyto zásahy vymezuje podle jejich účinků [82].

130. Jinými slovy, jediným základem pro určení referenčního rámce jsou účinky dotčených opatření. Pokud však jde o věc v původním řízení, je třeba konstatovat, že strany, které předložily Soudnímu dvoru svá vyjádření, se neshodují ve vymezení cílů sledovaných § 1 a 6a GrEStG.

131. Podle společnosti A-Brauerei je cílem daně z pořízení nemovitosti uložit daň ze získání kontroly nad nemovitostí nacházející se na území Německa. Podle tohoto přístupu, který bych nazval „ekonomický“ [tj. z pohledu skutečného vlastnictví], tvoří referenční rámec společně § 1 a § 6a GrEStG. Ustanovení § 6a GrEStG je totiž přímo součástí referenčního rámce, protože stanoví osvobození od daně v souvislosti s přeměnou, v jejímž důsledku nedochází ke změně kontroly nad nemovitostí, protože tu si ponechává řídící podnik. Ustanovení § 6a GrEStG tedy podle jejího názoru nepředstavuje odchylku od referenčního rámce, a není tudíž selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

132. Také německá vláda má za to, že referenční rámec tvoří společně § 1 a § 6a GrEStG. Oproti společnosti A-Brauerei nicméně zmíněná vláda navrhuje použít přístup založený na institutu platební schopnosti. Podle takového přístupu je cílem daně z pořízení nemovitosti uložení daně v souvislosti s objektivní platební schopností nabyvatele či prodávajícího nemovitosti, která se projevila převodem majetku.

133. Naopak podle Komise tvoří referenční rámec pouze § 1 GrEStG, který vymezuje právní jednání spojená se změnou vlastnictví, která zakládají daňovou povinnost všech fyzických a právnických osob, jež se staly právními nebo skutečnými vlastníky nemovitého majetku v Německu. V této souvislosti upřesňuje, že dotčený referenční rámec je čistě daňové povahy a jeho cílem je uložit daň ze všech právních jednání spojených přechodem vlastnického práva, při kterých dochází k převodu majetku na nového právního či skutečného vlastníka.

81 – Rozsudek ze dne 28. června 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 92 až 104).

82 – Viz zejména rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 36); ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 40), a ze dne 26. října 2016, Orange v. Komise (C-211/15 P, EU:C:2016:798, bod 38).

134. Přiznávám, že nejtěžším úkolem je pro mne zpochybnit relevantnost kteréhokoli z těchto tří cílů. Podle mého názoru totiž daň z pořízení nemovitosti dotčená ve věci v původním řízení sleduje, stejně jako většina daňových právních norem, souběžně několik cílů, které je možné určit na základě jejich účinků, zejména pak cíle zmíněné společností A-Brauerei, německou vládou a Komisí. Domnívám se proto, že v případě upřednostnění jednoho z takových cílů na úkor ostatních za účelem určení „jediného správného" relevantního referenčního rámce jako základu pro přezkum podmínky selektivity by hrozilo nezanedbatelné nebezpečí svévolného postupu.

135. Odmítnout je třeba zejména přístup navrhovaný Komisí, podle kterého je použitelný pouze daňový cíl dotčeného režimu, to jest získávání příjmů výběrem daní, jelikož by v jeho důsledku pozbyly dvě první fáze metody referenčního rámce jakéhokoli užitečného účinku [83].

136. Takové nebezpečí svévolného postupu při určení relevantního referenčního rámce představuje významný zdroj právní nejistoty, zejména pro vnitrostátní úřady, podniky a vnitrostátní soudy, které mají posoudit existenci podpory na vnitrostátní úrovni [84]. Podotýkám, že tato právní nejistota je dle mého názoru neoddělitelně spojena s nutností určit referenční rámec na základě cílů sledovaných dotčenou daní.

137. Mám za to, že taková právní nejistota je neslučitelná s ustálenou judikaturou, podle níž má pojem „státní podpora" právní povahu a musí být vykládán na základě objektivních skutečností [85]. Kromě toho připomínám, že není žádný důvod, aby měla Komise rozsáhlou posuzovací pravomoc, pokud jde o kvalifikaci určitého opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU [86]. Vzhledem k právní nejistotě spojené s určením relevantního referenčního rámce však hrozí, že by ve skutečnosti byla Komisi taková pravomoc svěřena.

138. Zmíněná právní nejistota představuje o to závažnější problém, že volba referenčního rámce může mít rozhodující význam pro přezkum selektivity a tedy i kvalifikaci státní podpory [87]. V projednávané věci by tak podle referenčních rámců navrhovaných společností A-Brauerei a německou vládou osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG nebylo považováno selektivní, zatímco podle referenčního rámce navrhovaného Komisí by takové osvobození naopak za selektivní považováno bylo.

139. Za uvedených okolností se nicméně přikláním k přístupu navrhovanému společností A-Brauerei, který je podle mého názoru podpořen i vysvětlením poskytnutým předkládajícím soudem. Podle zmíněného soudu zavádí osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG korektiv, pokud jde o oblast působnosti § 1 GrEStG, která byla stanovena příliš široce, a to tím, že z ní vylučuje přeměny v rámci koncernů, protože při nich nedochází ke změně v osobě skutečného vlastníka dotčeného nemovitého majetku [88]. Ustanovení § 6a GrEStG je tudíž součástí referenčního rámce a nelze je považovat za selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

140. Podpůrně, pro případ, že by Soudní dvůr určil relevantní referenční rámec tak, že zahrnuje pouze § 1 GrEStG, jak navrhuje Komise, zabývám se v následující části otázkou, zda jsou situace, na které se vztahuje § 6a GrEStG, srovnatelné se situacemi, na které se zmíněné ustanovení nevztahuje.

83 – Viz body 145 a 146 tohoto stanoviska.

84 – Viz bod 86 tohoto stanoviska.

85 – Viz zejména rozsudky ze dne 16. května 2000, Francie v. Ladbroke Racing a Komise (C-83/98 P, EU:C:2000:248, bod 25); ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" a další v. Komise (spojené věci C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 132); ze dne 21. června 2012, BNP Paribas a BNL v. Komise (C-452/10 P, EU:C:2012:366, bod 100), a ze dne 30. listopadu 2016, Komise v. Francie a Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, bod 87).

86 – Viz rozsudky ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 112), a ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" a další v. Komise (spojené věci C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 132).

87 – V bodech 47 až 60 tohoto stanoviska vysvětluji, že rozdíly v daňovém zacházení v zásadě splňují všechny ostatní podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU.

88 – Ve sporu v původním řízení, který se týká převzetí dceřiné společnosti (T-GmbH)mateřskou společností (A-Brauerei), již před tímto převzetím mohlo být hospodářské vlastnictví nemovitostí společnosti T-GmbH připisováno společnost A-Brauerei, jelikož společnost A-Brauerei měla v držení veškerý základní kapitál společnosti T-GmbH.

2. K nesrovnatelnosti situací, na které se vztahuje osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG, a situací, na které se dotčené osvobození nevztahuje

141. Podle judikatury Soudního dvora spočívá druhá fáze metody referenčního rámce v posouzení, zda dotčené daňové opatření zavádí rozdílné zacházení s hospodářskými subjekty, které se *z pohledu cíle sledovaného referenčním rámcem* nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [89].

142. Připomínám, že ve věci Komise v. World Duty Free Group a další [90] se Soudní dvůr tímto aspektem nezabýval, protože Tribunál zrušil rozhodnutí Komise, aniž by vyhodnotil argumenty vycházející z tvrzení, že plátci daně, na které se vztahuje dotčené osvobození od daně, a plátci daně, na které se toto osvobození nevztahuje, se nenacházejí ve srovnatelné situaci.

143. Posouzení srovnatelnosti v souvislosti s druhou fází metody referenčního rámce přináší několik citlivých otázek.

144. Zaprvé při něm hrozí nebezpečí právní nejistoty, jelikož se vyžaduje určení „jednoho konkrétního cíle“ sledovaného referenčním rámcem. Jak totiž uvádím v bodě 134 tohoto stanoviska, daň z pořízení nemovitosti, která je předmětem věci v původním řízení, sleduje souběžně několik cílů, a to stejně jako převážná většina daňových norem. Opět upozorňuji, že upřednostnění jednoho z těchto cílů na úkor ostatních pro účely posouzení srovnatelnosti by podle mého názoru znamenalo nebezpečí svévolného postupu.

145. Například přístup navrhovaný Komisí by znamenal, že je třeba upřednostnit daňový cíl dotčeného režimu, tedy získávání příjmů výběrem daní, a v takovém případě by se všichni plátci předmětné daně nacházeli ve srovnatelné situaci. Mám za to, že takový přístup je nutné odmítnout, protože by v jeho důsledku pozbyly první dvě fáze metody referenčního rámce jakéhokoli užitečného účinku, přičemž třetí fáze má pouze omezený dosah.

146. Především je třeba uvést, že pokud by byl jako referenční rámec určen výběr daní, představovalo by každé daňové zvýhodnění poskytované některým plátcům daně nutně odchylku od tohoto rámce (první fáze). Dále by bylo možné dovodit, že všichni plátci daně, jako subjekty podléhající vybírané dani, se z pohledu sledovaného cíle, tedy získávání příjmů z daní, nacházejí ve srovnatelné situaci (druhá fáze). Konečně jako odůvodnění vycházející z povahy nebo obecné systematiky dotčeného režimu (třetí fáze) lze použít pouze mechanismy přímo spojené s daným referenčním rámcem [91].

147. V každém případě je určení cíle či cílů sledovaných daňovým režimem nutně spojeno s určitou mírou nejistoty. V této souvislosti připomínám, že v nedávné věci Belgie v. Komise [92] generální advokát M. Bobek určil dokonce tři faktory, ke kterým je třeba přihlížet při posouzení srovnatelnosti v rámci určení selektivity, přičemž podotýká, že toto posouzení „*bude vždy zahrnovat určité subjektivní hodnotové volby*, pokud jde o vymezení, které podniky jsou srovnatelné a proč, přičemž na některý z daných faktorů bude kladen větší důraz než na faktory jiné“.

89 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57); ze dne 20. prosince 2017, Comunidad Autónoma de Galicia a Retegal v. Komise (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, body 58 a 61), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 38 a 40).

90 – Viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 92 až 94 a 123).

91 – Viz body 180 až 186 tohoto stanoviska.

92 – Stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve věci Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:289, body 31 až 37), kurzivou zvýraznil autor stanoviska. Podle něj jsou těmito třemi faktory oblast působnosti daného opatření, cíl daného opatření a míra zaměnitelnosti dotčených produktů.

148. Subjektivní povaha takového posouzení je podle mého názoru v rozporu s ustálenou judikaturou zmíněnou v bodě 137 tohoto stanoviska, podle které jednak musí být pojem „státní podpora“ vykládán na základě objektivních skutečností, jednak neexistuje žádný důvod, aby byla Komisi svěřena rozsáhlá posuzovací pravomoc, pokud jde o posouzení, zda určité opatření představuje státní podporu.

149. Zadruhé je nejistota spojena i s druhem cílů, které je možné použít pro účely posouzení srovnatelnosti. Podle sdělení Komise o pojmu státní podpora musí být toto přezkoumání provedeno „na základě cíle sledovaného [neoddělitelně spjatého s] referenčním systémem“, přičemž „se však členské státy, aby odůvodnily rozdílné zacházení s podniky, nemohou spoléhat na *cíle jiných politik* [přímo nespojené s dotčeným systémem] – například cíle regionální, environmentální nebo průmyslové politiky“ [93].

150. S ohledem na toto rozlišování mezi „cílem neoddělitelně spjatým“ s referenčním systémem a „cíli přímo nespojenými “ s referenčním systémem se nabízí otázka, jaké podmínky jsou vyžadovány k tomu, aby byl legitimní cíl považován za cíl „neoddělitelně spjatý s“ referenčním rámcem. Z relevantní judikatury [94], na niž se odkazuje ve sdělení [Komise] o pojmu státní podpora [95], vyplývá, že dotčený daňový režim by měl úzce souviset s použitým legitimním cílem, jako je tomu například u ekologické daně, která sleduje cíl ochrany životního prostředí.

151. Takový výklad ze strany Komise by však znamenal, že by nebylo možné použít legitimní cíl, jakým je ochrana životního prostředí, v souvislosti s obecnou daní, jako je například daň z příjmu, protože obecná daň není úzce spojena s takovým cílem. V této souvislosti se však nabízí otázka, zda je vhodné považovat legitimní cíl, jakým je ochrana životního prostředí, za „cíl neoddělitelně spjatý“ se *zvláštní daní* zavedenou k dosažení tohoto cíle, když je zároveň nutně považován za cíl „přímo nespojený s“ *obecnou daní*.

152. Takový výklad totiž vede k asymetrickému zacházení, pokud jde o zvýhodnění zavedená v režimu zvláštních daní na straně jedné a zvýhodnění zavedená v režimu obecných daní na straně druhé. Daňové zvýhodnění poskytované v režimu zvláštní daně by totiž mohlo být považováno z pohledu legitimního cíle (kvalifikovaného jako cíl „neoddělitelně spjatý“ s daným opatřením) za neselektivní, zatímco daňové zvýhodnění poskytované v režimu obecné daně z příjmu za stejným cílem (který by však byl tentokrát kvalifikován jako cíl „přímo nespojený s“ dotčeným opatřením), by bylo považováno za selektivní [96].

93 – Viz sdělení Komise o pojmu „státní podpora“, bod 135, kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

94 – Viz zejména rozsudky ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 86 až 93), kde Soudní dvůr připomíná povinnosti posoudit srovnatelnost z hlediska cíle ochrany životního prostředí, který sleduje zavedení ekologické daně; ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551, body 63 až 68), kde Soudní dvůr konstatuje srovnatelnost z hlediska ekologického cíle, který sleduje systém směřující ke snížení emisí NOx (ochrana životního prostředí); ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, body 29 a 30), kde Soudní dvůr odmítá kritéria, která nejsou vlastní daňové soustavě, jako je udržení zaměstnanosti (bod 30), přičemž se však zmíněná pasáž zřejmě týká spíše třetí fáze metody referenčního rámce (viz bod 29); ze dne 4. června 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, body 78 a 79), kde Soudní dvůr konstatuje neexistenci srovnatelné situace z pohledu cíle ochrany životního prostředí sledovaného zvláštní daní z výroby elektřiny využívající jaderné palivo; ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 49 až 56), ANGED (spojené věci C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, body 42 až 50) a ANGED (spojené věci C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, body 37 až 46), kde Soudní dvůr konstatuje neexistenci srovnatelné situace z pohledu cíle ochrany životního prostředí a územního plánování sledovaného zvláštní daní.

95 – Sdělení Komise o pojmu státní podpora, bod 136: „Do struktury *určitých účelových daní* (a zejména do jejich daňových základů), jako jsou například environmentální nebo zdravotní daně ukládané s cílem odrazovat od určitých činností nebo výrobků, které mají nepříznivý dopad na životní prostředí nebo na lidské zdraví, budou sledované politické cíle obvykle integrovány. V těchto případech rozdílné zacházení u činností či výrobků, jejichž situace se liší od situace těch činností či výrobků, které jsou z hlediska sledovaného cíle předmětem daně, nepředstavuje odchylku“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

96 – V této souvislosti viz Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case », *European State Aid Law Quarterly*, 2018, svazek 2, s. 274 až 281, na s. 279: „[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid.“

153. Takové asymetrické zacházení by znamenalo zvýhodnění zvláštních daní na úkor obecných daní – jako je daň z příjmu – přímo v rámci pravidel upravujících státní podpory, což by mohlo být v rozporu se zásadou autonomie členských států v oblasti daní a poplatků [97].

154. Za ještě závažnější problém považuji praktické důsledky výkladu, podle kterého nelze [k odůvodnění dotčeného opatření] použít některé z legitimních cílů sledovaných daným daňovým režimem.

155. Jak jsem uvedl výše, metoda referenčního rámce vede k tomu, že z posuzování zákazu státních podpor se stává *obecný* přezkum z hlediska diskriminace, podle něhož jsou v zásadě zakázána jakákoli daňová zvýhodnění [98]. Výše uvedený výklad by však takový zákaz ještě zpřísňoval, protože podle něj lze za účelem posouzení srovnatelnosti použít pouze *cíle neoddělitelně spjaté s* dotčeným daňovým režimem.

156. Pro srovnání lze zmínit, že podle ustanovení Smlouvy o FEU upravujících svobody pohybu je zakázána pouze diskriminace na základě *původu*, přičemž pro účely posouzení srovnatelnosti situací a případných odůvodnění lze použít *veškeré legitimní důvody*.

157. V této souvislosti nepovažuji za přesvědčivou argumentaci v tom smyslu, že Komise *může* při posuzování slučitelnosti státní podpory s vnitřním trhem teoreticky zohlednit všechny legitimní cíle sledované dotčeným daňovým režimem, jakými jsou zejména sociální zabezpečení a ochrana životního prostředí. Takovou *možnost* totiž nelze považovat za dostatečnou, s ohledem na požadavek striktního výkladu čl. 107 odst. 2 a 3 a rozsáhlou posuzovací pravomoc, která je Komisi svěřena v rámci takového přezkumu [99], a to zejména v oblastech, jež nejsou harmonizovány, jako je oblast daní a poplatků.

158. Z výše uvedeného vyplývá, že i když uvedení legitimního účelu ze strany členského státu samo o sobě neznamená, že by dotčené státní opatření nemohlo spadat do oblasti působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, jak rozhodl Soudní dvůr zejména v rozsudku ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise [100] a v rozsudku British Aggregates v. Komise [101], je nutné, aby *konkrétně v rámci druhé fáze metody referenčního rámce*, tedy při posouzení srovnatelnosti situací, bylo možné namítnout všechny legitimní cíle.

159. Potvrzení takového přístupu nacházím i v nedávných rozsudcích ANGED, ve kterých Soudní dvůr posuzoval srovnatelnost z pohledu ochrany životního prostředí a územního plánování, aniž by tyto cíle kvalifikoval jako „*sledované*“ dotčeným daňovým režimem [102].

160. S ohledem na výše uvedené je třeba posoudit, zda se v projednávané věci plátci daně, na které se vztahuje osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG, na straně jedné, a plátci daně, na které se toto osvobození nevztahuje, na straně druhé, nacházejí ve skutkově a právně srovnatelné situaci z pohledu *všech cílů* sledovaných daní z pořízení nemovitosti.

161. Shodně s postojem předkládajícího soudu, společnosti A-Brauerei a německé vlády mám za to, že tomu tak není, a že uvedené osvobození od daně tudíž není selektivní.

97 – Viz body 74 a 78 tohoto stanoviska.

98 – Viz body 61 až 73 tohoto stanoviska.

99 – Viz bod 76 tohoto stanoviska.

100 – Rozsudek ze dne 2. července 1974, (173/73, EU:C:1974:71, body 21, 22, 27 a 28).

101 – Rozsudek ze dne 22. prosince 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 86 až 93).

102 – Rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 49 až 56); ANGED (spojené věci C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, body 42 až 50), a ANGED (spojené věci C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, body 37 až 46).

a) K neexistenci srovnatelnosti přeměn uskutečněných v rámci koncernu a přeměn uskutečněných mimo koncern

162. Zaprvé osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG se vztahuje na fúze, rozdělení či převod majetku [103] v rámci koncernu, při kterých jsou zúčastněnými subjekty řídící podnik a jedna či více společností řízených tímto řídícím podnikem, nebo několik společností řízených jedním řídícím podnikem.

163. Podle Komise je cíl sledovaný § 1 GrEStG čistě daňové povahy, tedy uložit daň ze všech právních jednání spojených s přechodem vlastnického práva, při kterých dochází k převodu majetku na nového právního či skutečného vlastníka. Z pohledu tohoto cíle se však podniky, které uskutečnily převod nemovitého majetku mimo koncern, nacházejí ve skutkově a právně srovnatelné situaci jako podniky, na které se vztahuje dotčené osvobození od daně.

164. S uvedeným postojem Komise nesouhlasím. Podle mého názoru nejsou přeměny uskutečněné v *rámci* koncernu srovnatelné s přeměnami uskutečněnými *mimo* koncern.

165. Z pohledu skutečného vlastnictví je totiž každý nemovitý majetek náležející koncernu nepřímo v držení mateřské společnosti, a to v rozsahu odpovídajícím jejímu podílu ve společnosti, která je právním vlastníkem příslušné nemovitosti. V této souvislosti připomínám, že osvobození od daně stanovené § 6a GrEStG je podmíněno tím, že řídící podnik drží ve společnostech zúčastněných na přeměně podíl ve výši nejméně 95 %. V takovém případě je dopad přeměny z hlediska skutečného vlastnictví nulový nebo zanedbatelný, jelikož řídící podnik má nemovitost v nepřímém držení před uskutečněním i po uskutečnění takové přeměny, jak v zásadě uvádí předkládající soud [104]. Společnost A-Brauerei shodně zdůrazňuje, že účelem zmíněného ustanovení je osvobodit od daně procesy, se kterými není spojena změna kontroly nad dotčenými nemovitostmi.

166. Jinými slovy, jak potvrdila německá vláda na ústním jednání, je účinkem § 6a GrEStG zejména zamezení dvojímu ekonomického zdanění v rámci koncernů. Vzhledem k tomu, že daň je nutné uhradit v okamžiku, kdy se nemovitost stane majetkem koncernu, bylo by nespravedlivé vybírat daň i při každé přeměně v rámci téhož koncernu.

167. Podle mého názoru tato specifická povaha přeměn uskutečněných *v rámci koncernu* mezi společnostmi propojenými nejméně 95% majetkovou účastí vylučuje, aby byly takové přeměny považovány za srovnatelné s pořízeními nemovitého majetku uskutečněnými *mimo koncern*, jako je prostý prodej mezi nepropojenými osobami.

b) K nesrovnatelnosti přeměn uskutečněných v rámci koncernu a jiných restrukturalizačních opatření uskutečněných v rámci koncernu

168. Komise zadruhé tvrdí, že přeměny uskutečněné v rámci koncernu jsou z pohledu daňového cíle sledovaného daní z pořízení nemovitosti srovnatelné s jinými restrukturalizačními opatřeními uskutečněnými v rámci koncernu. Jako příklad uvádí, že osvobození od daně stanovené ve zmíněném článku se nevztahuje na prodej nemovitosti mezi společnostmi z téhož koncernu.

103 – Ustanovení § 6a GrEStG odkazuje na přeměny ve smyslu § 1 odst. 1 bodů 1 až 3 UmwG, který upravuje fúze, rozdělení a převod majetku.

104 – Viz bod 139 tohoto stanoviska.

169. Takový postoj Komise je překvapující. Mám totiž za to, že unijní právo, konkrétně směrnice 2009/133/ES [105], uznává zvláštní povahu přeměn v rámci koncernu, zejména fúzí, které jsou předmětem věci v původním řízení. Článek 4 odst. 1 zmíněné směrnice proto stanoví, že fúze, rozdělení ani částečné rozdělení nemají za následek zdanění kapitálových zisků – zejména z nemovitostí [106].

170. Podle unijního zákonodárce se toto zvýhodnění naopak nevztahuje na jiné obchody mezi společnostmi z téhož koncernu, zejména na prostý prodej aktiv mezi takovými společnostmi. Takové rozdílné zacházení je podle mého názoru odůvodněno zvláštní povahou procesů restrukturalizace, jak podotkla i společnost A-Brauerei. Procesy restrukturalizace totiž mají, zejména z důvodu svého rozsahu, specifické právní účinky na právní osobnost nebo majetek dotčených společností. Například fúze jsou v zásadě spojeny se zánikem jedné právnické osoby a přechodem jejího majetku na nástupnickou společnost. Naopak prostý prodej má pouze jediný účinek, a to přechod vlastnického práva k dotčeným aktivům na jinu osobu.

171. Zmíněný rozdíl, svou povahou objektivní, podle mého názoru vylučuje, aby byly přeměny považovány za srovnatelné s jinými transakcemi mezi společnostmi z téhož koncernu, zejména s prodejem, z hlediska daní, kterým podléhají transakce s nemovitostmi, ať již jde o přímou daň z kapitálových zisků, nebo takovou nepřímou daň z pořízení nemovitosti, jakou je daň, která je předmětem sporu v původním řízení.

c) K nesrovnatelnosti přeměn, při kterých je splněna prahová hodnota majetkové účasti nejméně 95 %, a přeměn, při kterých není dosažena tato prahová hodnota

172. Zatřetí podotýkám, že § 6a GrEStG stanoví požadavek držení nejméně 95 % podílu v řízených společnostech zúčastněných na přeměně. Jak uvedla německá vláda, osvobození od daně, které je předmětem sporu v původním řízení, se vztahuje pouze na přeměny, při nichž jsou zúčastněnými subjekty:

– řídící podnik a řízená společnost,

– řídící podnik a několik řízených společností, nebo

– několik společností řízených jedním řídícím podnikem.

173. Ve smyslu výše uvedeného ustanovení se „řízenou společností“ rozumí společnost, ve které drží řídící podnik, přímo nebo nepřímo, nejméně 95 % podíl na jejím základním kapitálu či majetku. Existuje tedy rozdílné zacházení v případě podílu dosahujícího prahové hodnoty 95 % na straně jedné a v případě podílu dosahujícího nebo přesahujícího stanovenou prahovou hodnotu, na straně druhé, přičemž pouze ve druhém zmíněném případě lze uplatnit dotčené osvobození od daně.

174. Zmíněné podíly však nezakládají srovnatelnou situaci, protože prahová hodnota podílu ve výši 95 % je zároveň podmínkou pro uložení daně podle § 1 odst. 2a a 3 GrEStG, jak správně vysvětlila společnost A-Brauerei a německá vláda.

105 – Směrnice Rady ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (Úř. věst. 2009, L 310, s. 34).

106 – Viz čl. 4 odst. 1 směrnice 2009/133: „Fúze, rozdělení ani částečné rozdělení nemají za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely.“

175. Použijeme-li názorný příklad uvedený společností A-Brauerei, nabytí 94 % podílu ve společnost, která vlastní nemovitosti nacházející se na území Německa, nepodléhá dani z pořízení nemovitosti podle § 1 odst. 2a a 3 GrEStG. Při následné fúzi takové dceřiné společnosti s mateřskou společností pak ale není možné využít osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG a v souvislosti s ní tudíž bude uložena daň. To znamená, že v takovém případě bude v souvislosti s oběma výše uvedenými transakcemi uložena daň pouze jednou.

176. Na druhé straně nabytí 95 % podílu v téže společnosti podléhá dani podle § 1 GrEStG, nicméně na následnou fúzi se již vztahuje osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG. I v takovém případě tedy bude v souvislosti s oběma výše uvedenými procesy daň uložena pouze jednou.

177. Prahová hodnota podílu ve výši 95 %, která je podmínkou pro možnost uplatnit osvobození od daně (podle § 6a GrEStG), ve spojení s prahovou hodnotou podílu ve výši 95 %, která je předpokladem pro uložení daně (podle § 1 odst. 2a a 3 GrEStG), tedy nezakládá rozdílné zacházení ve srovnatelné situaci, ale naopak zaručuje nediskriminační zacházení ve vztahu k různým právním jednáním, na která se vztahuje režim dotčený ve věci v původním řízení.

178. S ohledem na výše uvedené mám za to, že plátci daně, na které se vztahuje osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG, na straně jedné a plátci daně, na které se toto osvobození nevztahuje, na straně druhé se nenacházejí ve skutkově a právně srovnatelné situaci z pohledu cílů sledovaných daní z pořízení nemovitosti. Takové osvobození od daně tudíž není selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

179. Podpůrně, pokud by Soudní dvůr dospěl k závěru, že uvedené dvě kategorie plátců daně se nacházejí ve srovnatelné situaci, zabývám se v následující části existencí odůvodnění vycházejícího z povahy nebo obecné systematiky dotčeného režimu.

3. K existenci odůvodnění vycházejícího z povahy nebo obecné systematiky dotčeného režimu

180. Z judikatury vyplývá, že pojem „státní podpora“ nezahrnuje státní opatření zavádějící rozdílné zacházení s podniky, a tedy *a priori* selektivní opatření, pokud takové rozdílné zacházení vyplývá z povahy nebo systematiky daňové soustavy, do níž tato opatření patří [107].

181. Pokud jde o oblast daní a poplatků, byl dosah takového odůvodnění upřesněn následujícím způsobem. Opatření může být odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy, může-li dotyčný členský stát prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů jeho daňové soustavy. V tomto ohledu je nutno rozlišit jednak mezi cíli určité daňové soustavy, které jsou jí vnější, a jednak mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů [108].

182. Obdobně jako v případě rozlišování mezi „cíli neoddělitelně spjatými“ a „cíli přímo nespojenými“ s referenčním rámcem, kterými se zabývám v souvislosti s druhou fází [109], považuji i rozlišovaní mezi „mechanismy vlastními samotné daňové soustavě“ a „cíli určité daňové soustavy, které jsou jí vnější“, v praxi za problematické.

107 – Viz zejména rozsudky ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 83); ze dne 21. června 2012, BNP Paribas a BNL v. Komise (C-452/10 P, EU:C:2012:366, bod 101); ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 42), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58).

108 – Viz zejména rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81); ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65); ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 43).

109 – Viz body 149 až 159 tohoto stanoviska.

183. Zaprvé se nabízí otázka, zda výraz „samotné daňové soustavě“ odkazuje na referenční rámec – který se ve věci v původním řízení týká daně z pořízení nemovitosti – nebo na celý systém daní a poplatků dotčeného členského státu.

184. Podle mého názoru by vztažení pojmu „mechanismy vlastními samotné daňové soustavě“ na celý systém daní a poplatků dotčeného členského státu mohlo ohrozit užitečný účinek třetí fáze metody referenčního rámce. V takovém případě by totiž ve věci v původním řízení mohlo být použito odůvodnění vycházející z předcházení zneužívajícím jednáním nebo snahy o zamezení dvojímu zdanění, pouze pokud by *celý systém daní a poplatků* Spolkové republiky Německo směřoval k naplnění těchto cílů.

185. Mám tudíž za to, že pojem „mechanismy vlastními samotné daňové soustavě“ odkazuje na mechanismy neoddělitelně spjaté *pouze s referenčním rámcem*, který se ve věci v původním řízení týká daně z pořízení nemovitosti. Takový výklad potvrzuje i sdělení Komise o pojmu státní podpora, ve kterém jednoznačně odkazuje na opatření vyplývající přímo ze základních nebo řídicích principů „referenčního systému“ [110].

186. Zadruhé, a nezávisle na předchozí poznámce, je problematické i určení hranice mezi „cíli určité daňové soustavy, které jsou jí vnější“, a „mechanismy vlastními samotné daňové soustavě“. V tomto směru odkazuji na mé poznámky k rozlišování mezi „cíli neoddělitelně spjatými“ a „cíli nespojenými“ s referenčním rámcem v souvislosti s posouzením srovnatelnosti [111].

187. Na základě výše uvedeného upřesnění zmiňuje Komise ve svém sdělení o pojmu státní podpora několik možných cílů, které lze v této fázi použít jako odůvodnění, například potřeba bojovat proti podvodům nebo daňovým únikům, nutnost zohlednit zvláštní účetní požadavky, zvládnutelnost z administrativního hlediska, zásada daňové neutrality, progrese sazeb daně z příjmu a její přerozdělovací funkce, nutnost zamezit dvojímu zdanění nebo cíl spočívající v optimalizaci vymáhání daňových pohledávek [112].

188. Podle mého názoru však odůvodnění předložené společností A-Brauerei a německou vládou v projednávané věci odpovídá více cílům uvedeným Komisí [ve zmíněném sdělení].

189. Společnost A-Brauerei namítá, že osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů režimu daně z pořízení nemovitosti, protože tato daň se vztahuje na právní jednání, v jejichž důsledku dochází ke změně kontroly nad nemovitostmi nacházejícími se na území dotčeného státu.

190. Takové odůvodnění, které může souviset s cílem zamezení dvojího zdanění sledovaným režimem, který je předmětem věci v původním řízení, je podle mého názoru třeba uznat, a to z důvodů uvedených v bodech 162 až 167 tohoto stanoviska.

191. Německá vláda dále tvrdí, že § 6a GrEStG je v souladu s cílem sledovaným daní z pořízení nemovitosti, tedy zdanit objektivní platební schopnost nabyvatele či prodávajícího, která se projevila převodem nemovitosti. Procesy přeměny, na které se vztahuje § 6a GrEStG, se však platební schopnosti zúčastněných subjektů nijak nedotýkají, protože zúčastněné subjekty nejsou nezávislé, ale naopak jsou vzájemně propojené prostřednictvím podílu drženého mateřskou společností ve společnosti či společnostech zúčastněných na přeměně, přičemž v projednávané věci musí tento podíl činit nejméně 95 %.

192. Ani zde neshledávám žádný důvod, proč takové vysvětlení odmítnout.

110 – Sdělení Komise o pojmu státní podpora, bod 138.

111 – Viz body 149 až 159 tohoto stanoviska.

112 – Sdělení Komise o pojmu státní podpora, bod 139.

193. Společnost A-Brauerei a německá vláda nakonec odůvodňují požadavek, podle kterého musí být zmíněný [nejméně] 95% podíl na základním kapitálu nebo majetku řízené společnosti držen po dobu pěti let před uskutečněním přeměny a po dobu pěti po jejím uskutečnění [113]. Podle jejich vysvětlení je účelem požadované doby držení zabránit tomu, aby bylo osvobození od daně stanovené v § 6a GrEStG použito na některé zneužívající praktiky, spočívající zejména v krátkodobém nabytí podílů za účelem uskutečnění přeměny, která nepodléhá dani z pořízení nemovitosti.

194. V této souvislosti podotýkám, že předkládající soud toto vysvětlení potvrdil. Mimoto podle čl. 3 odst. 2 písm. b) směrnice 2011/96/EU mohou členské státy podmínit obdobně poskytnutí daňového zvýhodnění držením podílu v dceřiné společnosti po určitou dobu [114].

195. Z výše uvedeného vyplývá, že podmínky pro uplatnění osvobození od daně stanoveného v § 6a GrEStG jsou odůvodněny povahou a obecnou systematikou daňového režimu, který je předmětem věci v původním řízení, a že tudíž dotčené osvobození od daně nepředstavuje státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

VII. Závěry

196. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) odpověděl takto:

„Článek 107 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že takové daňové zvýhodnění, jaké je předmětem věci v původním řízení, které spočívá v osvobození přeměny v rámci koncernu, tj. v projednávané věci fúze, které se zúčastnil řídící podnik a řízená společnost, přičemž řídící podnik musí v řízené společnosti vlastnit nejméně 95% podíl po dobu pěti let před uskutečněním takové přeměny a v zásadě i po dobu pěti let po jejím uskutečnění, od daně z pořízení z nemovitosti představuje obecné opatření, a nelze je tudíž kvalifikovat jako ‚státní podporu‘.“

113 – Podle vysvětlení uvedeného předkládajícím soudem se doba pěti let po uskutečnění přeměny nepoužije v případě fúze, jak vyplývá z širokého výklad provedeného zmíněným soudem. Viz bod 30 tohoto stanoviska.

114 – Směrnice Rady ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8). Podle bodu 3 odůvodnění je cílem této směrnice osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti. Článek 3 odst. 2 písm. b) stanoví, že členské státy mohou nepoužít zmíněnou směrnici na ty své společnosti, které nebudou držet bez přerušení po dobu nejméně dvou let podíl, který je opravňuje k přiznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nedrží takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let.