Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 28. července 2016 [1]

Spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P

Evropská komise
proti
World Duty Free Group SA, dříve Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

„Kasační opravný prostředek — Článek 107 odst. 1 SFEU — Ustanovení španělského práva o dani z příjmů právnických osob umožňující podnikům, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, odepisovat goodwill vzniklý nabytím podílů v podnicích, které jsou daňovými rezidenty v zahraničí — Rozhodnutí Komise 2011/5/ES a rozhodnutí Komise 2011/282/EU — Rozhodnutí, která kvalifikují tento režim jako státní podporu, prohlašují tuto podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem a nařizují její navrácení — Pojem státní podpory — Selektivní povaha — Identifikace kategorie podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými opatřením, které se odchyluje od obecného režimu“

I – Úvod

1. Evropská komise svým kasačním opravným prostředkem ve věci C-20/15 P požaduje zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939) [2], kterým Tribunál zrušil čl. 1 odst. 1 [3] a článek 4 [4] rozhodnutí Komise 2011/5/ES ze dne 28. října 2009 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem [5].

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Dále jen „napadený rozsudek Autogrill España v. Komise“.

3 — Toto ustanovení v podstatě stanoví, že režim podpor, který Španělské království uplatňovalo v souladu s ustanovením čl. 12 odst. 5, které bylo do španělského zákona o dani z příjmu právnických osob vloženo zákonem Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon [č.] 24/2001 o přijetí daňových a správních opatření a opatření sociální povahy) ze dne 27. prosince 2001 (BOE č. 313 ze dne 31. prosince 2001, s. 50493) a převzato Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královský legislativní dekret [č.] 4/2004, kterým se schvaluje kodifikované znění zákona o dani z příjmu právnických osob) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951) (dále jen „sporný režim“ nebo „sporné opatření“), který byl Španělským královstvím protiprávně uplatňován v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, je neslučitelný se společným trhem.

4 — Toto ustanovení stanoví navrácení podpor.

5 — Úř. věst. 2011, L 7, s. 48, dále jen „první sporné rozhodnutí“.

2. Komise svým kasačním opravným prostředkem ve věci C-21/15 P požaduje zrušení rozsudku Tribunálu ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938)[6], kterým Tribunál zrušil čl. 1 odst. 1[7] a článek 4[8] rozhodnutí Komise 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích č. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem[9].

3. Komise v obou sporných rozhodnutích[10] prohlásila za neslučitelné se společným trhem daňové zvýhodnění, které umožňuje podnikům podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku odepisovat finanční goodwill[11] vzniklý z nabytí podílu[12] v „zahraničních podnicích“[13] a nařídila Španělskému království získat zpět podpory poskytnuté na základě tohoto režimu.

4. Z ustálené judikatury vyplývá, že k tomu, aby mohlo určité opatření spadat jako státní podpora do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU[14], se musí zaprvé jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, zadruhé musí být způsobilé ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí svého příjemce zvýhodnit a začtvrté musí nebo může narušit hospodářskou soutěž, přičemž tyto podmínky jsou kumulativní[15].

5. Oba kasační opravné prostředky se týkají výhradně třetí z těchto podmínek, a sice selektivnosti. Toto kritérium je dlouhodobě jednou z nejkontroverznějších otázek v oblasti státních podpor. Kasační opravné prostředky proto dávají Soudnímu dvoru příležitost, aby upřesnil jeho dosah, zejména v případě daňových opatření.

6. Soudní dvůr bude muset především vyložit výrazy „tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ použité v čl. 107 odst. 1 SFEU, a určit, zda může selektivnost vyplývat z pouhého zjištění, že byla zavedena odchylka od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu[16], nebo – jak Tribunál rozhodl v bodě 45 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 49 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise[17] – zda je rovněž v každém případě nezbytné identifikovat kategorii podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými dotčeným opatřením, které se odchyluje od dotčeného obecného režimu.

6 — Dále jen „napadený rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise“.

7 — Toto ustanovení stanoví, že „[r]ežim podpory, který Španělsk[é] království provedlo v souladu s čl. 12 odst. 5 Královského legislativního dekretu č. 4/2004 ze dne 5. března 2005, jímž byly konsolidovány úpravy provedené ve španělském zákoně o dani z příjmu právnických osob, a který byl Španělsk[ým] královstvím protiprávně uplatňován v rozporu s čl. 108 odst. 3 [SFEU], je, pokud jde o podporu poskytovanou příjemcům při akvizicích mimo Unii, neslučitelný s vnitřním trhem“.

8 — Toto ustanovení stanoví navrácení podpor.

9 — Úř. věst. 2011, L 135, s. 1, dále jen „druhé sporné rozhodnutí“.

10 — Společně dále jen „sporná rozhodnutí“.

11 — V souladu se sporným opatřením se finanční goodwill určuje odečtením tržní hodnoty dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku cílového podniku od kupní ceny za nabytí podílu. Výrazem „finanční goodwill“, který sporné opatření používá, se tedy do oblasti nabývání podílů zavádí pojem obecně užívaný při převodu aktiv či při podnikové kombinaci. Viz bod 20 odůvodnění prvního sporného rozhodnutí, který se shoduje s bodem 29 druhého sporného rozhodnutí.

12 — Nabytí podílu se definuje jako transakce, kterou jeden podnik získá podíly na kapitálu jiného podniku, aniž by v něm získal většinu nebo kontrolu nad hlasovacím právem v tomto podniku. Viz bod 23 odůvodnění prvního sporného rozhodnutí, který se shoduje s bodem 32 druhého sporného rozhodnutí.

13 — Sporná rozhodnutí upřesňují, že aby společnost mohla být kvalifikována jako „zahraniční společnost“, musí podléhat dani podobného typu jako ve Španělsku a její příjmy musí pocházet především z podnikatelské činnosti v zahraničí. Viz bod 21 odůvodnění prvního sporného rozhodnutí a bod 30 odůvodnění druhého sporného rozhodnutí.

14 — Čl. 107 odst. 1 SFEU stanoví, že „[p]odpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak“.

15 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, bod 17 a citovaná judikatura). Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury, kvalifikace za „podporu“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje splnění všech podmínek uvedených v tomto ustanovení. Rozsudek ze dne 1. července 2008, Chronopost a La Poste v. UFEX a další (C-341/06 P a C-342/06 P, EU:C:2008:375, bod 121 a citovaná judikatura).

16 — Obecný nebo obvyklý daňový režim se také někdy nazývá referenční režim.

17 — Společně dále jen „napadené rozsudky“.

7. V tomto stanovisku uvedu zaprvé, že od okamžiku, kdy daňové opatření představuje výjimku z „obvyklého“ daňového nebo referenčního režimu a svědčí podnikům, které uskutečňují uvedené transakce na úkor jiných podniků, které uskutečňují obdobné transakce a které se tudíž nacházejí ve srovnatelné situaci, je toto opatření diskriminační nebo selektivní samotnou svojí povahou, ledaže se rozlišování zavedené opatřením odůvodňuje povahou nebo obecnou systematikou soustavy, do které patří.

8. Skutečnost, že podmínky uložené na uvedené transakce odchylným daňovým opatřením jsou relativně snadno splnitelné, a možnost získat prospěch z tohoto opatření je tudíž dosažitelná pro mnoho podniků, nezpochybňuje jeho selektivní povahu, ale pouze stupeň jeho selektivnosti.

9. Také si nemyslím, že skutečnost, že znění článku 107 SFEU hovoří pouze o opatřeních „[zvýhodňujících] určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, vylučuje z oblasti působnosti tohoto článku hospodářské transakce, které by byly stejnými opatřeními zvýhodněny. Vzhledem k tomu, že transakce provádějí podniky, zvýhodněním určitých hospodářských transakcí se zvýhodňují i určité podniky.

10. Proto podle mého názoru a na rozdíl od toho, jak rozhodl Tribunál v napadených rozsudcích, kritérium selektivnosti stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU nevyžaduje identifikovat kategorii podniků s charakteristikami, jež jim jsou vlastní [18], které by z nich učinily jediné podniky zvýhodněné dotčeným daňovým opatřením.

11. Zadruhé v souladu s judikaturou Soudního dvora zavedenou v rozsudcích ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20), ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), učiním závěr, že sporné opatření je selektivní, jelikož svědčí podnikům, které uskutečňují přeshraniční transakce, a nikoli podnikům, které uskutečňují stejné transakce na vnitrostátní úrovni.

II – **Skutečnosti předcházející sporům**

12. Dne 10. října 2007 se Komise v návaznosti na několik písemných otázek položených v letech 2005 a 2006 poslanci Evropského parlamentu, jakož i na stížnost soukromého subjektu, kterou obdržela v tomtéž roce, rozhodla zahájit formální vyšetřovací řízení týkající se sporného opatření.

13. Posledně uvedené opatření stanoví, že v případě, že podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku nabude podíl v „zahraniční společnosti“, činí-li tento podíl nejméně 5 % a je držen nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, může být goodwill vzniklý tímto nabytím podílu, jenž je zaúčtován jako dlouhodobý nehmotný majetek, odečten ve formě odpisu od daňového základu daně z příjmu právnických osob, které podnik podléhá.

14. Naopak podle španělského daňového práva nelze pro daňové účely v případě nabytí podílu podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku ve společnosti usazené ve Španělsku účtovat samostatně goodwill vzniklý touto akvizicí. Naproti tomu se podle španělského daňového práva může goodwill odepisovat v případě podnikové kombinace [19].

18 — Viz body 64 až 68 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a body 68 až 72 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

19 — Viz bod 19 odůvodnění prvního sporného rozhodnutí, který se shoduje s bodem 28 druhého sporného rozhodnutí. Podniková kombinace je transakce, kterou jeden nebo více podniků, jež se ruší bez likvidace, převádí svůj majetek a závazky na jiný existující nebo jimi založený podnik s tím, že společníci těchto podniků získají podíly na kapitálu tohoto jiného podniku. Viz bod 23 odůvodnění prvního sporného rozhodnutí, který se shoduje s bodem 32 druhého sporného rozhodnutí

15. Komise ukončila řízení o nabytí podílu uvnitř Unie prvním sporným rozhodnutím. V článku 1 odst. 1 tohoto rozhodnutí prohlásila Komise za neslučitelný se společným trhem sporný režim, který spočívá v daňovém zvýhodnění, které španělským společnostem umožňuje odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu v zahraničních podnicích, pokud se použije na nabývání podílů v podnicích usazených v Unii. V článku 4 téhož rozhodnutí nařídila Španělskému království získat zpět podpory poskytnuté na základě tohoto režimu.

16. Komise pokračovala v řízení týkajícím se nabývání podílů mimo Unii, neboť španělské orgány se zavázaly, že poskytnou nové informace týkající se překážek přeshraniční fúzí mimo Unii.

17. Druhým sporným rozhodnutí Komise opět prohlásila za neslučitelný se společným trhem sporný režim, který spočívá v daňovém zvýhodnění, které španělským společnostem umožňuje odepsat goodwill vzniklý nabytím podílu v zahraničních podnicích, pokud se použije na nabývání podílů ve společnostech usazených mimo Unii [20] a nařídila Španělskému království získat zpět podpory poskytnuté na základě tohoto režimu [21].

III – **Řízení před Tribunálem a napadené rozsudky**

18. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. května 2010 podala žalobkyně Autogrill España, SA, která se následně přeměnila na World Duty Free Group SA (WDFG), žalobu, kterou se domáhala zrušení prvního sporného rozhodnutí. Na podporu své žaloby WDFG vznesla čtyři žalobní důvody, z nichž první vycházel z nesprávného právního posouzení, kterého se Komise dopustila při uplatnění podmínky týkající se selektivnosti [22].

19. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 29. července 2011 podaly žalobkyně Banco Santander SA a Santusa Holding SL (dále jen „Banco Santander a Santusa“), žalobu, kterou se domáhaly zrušení druhého sporného rozhodnutí. Na podporu své žaloby Banco Santander a Santusa vznesly pět žalobních důvodů, z nichž první rovněž vycházel z nesprávného právního posouzení při uplatnění podmínky týkající se selektivnosti ze strany Komise [23].

20. V napadených rozsudcích Tribunál na základě v podstatě stejného odůvodnění vyhověl prvnímu žalobnímu důvodu obou žalob, který vycházel z nesprávného uplatnění čl. 107 odst. 1 SFEU z hlediska kritéria selektivnosti, a zrušil čl. 1 odst. 1 a článek 4 sporných rozhodnutí, aniž se zabýval ostatními žalobními důvody.

21. Tribunál v napadených rozsudcích zaprvé konstatoval, že „kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako ‚selektivního‘ předpokládá na prvním místě předběžně identifikovat a přezkoumat obecný nebo ‚obvyklý‘ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Právě ve srovnání s tímto obecným nebo ‚obvyklým‘ daňovým režimem je třeba na druhém místě posoudit případnou selektivní povahu výhody, kterou dotčené daňové opatření zakládá, a ujistit se, že toto opatření se odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými

20 — Viz čl. 1 odst. 1 druhého sporného rozhodnutí.

21 — Viz článek 4 druhého sporného rozhodnutí.

22 — Druhý žalobní důvod vycházel z neselektivnosti opatření z důvodu, že rozlišení, které zavedlo, vyplývalo z povahy nebo systematiky soustavy, do které patřilo; třetí žalobní důvod vycházel ze skutečnosti, že společnostem, na něž se vztahoval sporný režim, neplynulo z opatření žádné zvýhodnění, a čtvrtý žalobní důvod vycházel z nedostatku odůvodnění sporného rozhodnutí v souvislosti s kritériem týkajícím se selektivnosti a kritériem týkajícím se existence zvýhodnění.

23 — Druhý žalobní důvod vycházel z pochybení při identifikaci referenčního systému; třetí žalobní důvod vycházel z neselektivnosti opatření z důvodu, že rozlišení, které zavedlo, vyplývalo z povahy nebo systematiky soustavy, do které patřilo; čtvrtý žalobní důvod vycházel ze skutečnosti, že společnostem, na něž se vztahoval sporný režim, neplynulo z opatření žádné zvýhodnění, a pátý žalobní důvod vycházel z nedostatku odůvodnění sporného rozhodnutí v souvislosti s kritériem týkajícím se selektivnosti a kritériem týkajícím se existence zvýhodnění.

subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci […]. Případně na třetím místě je třeba přezkoumat, zda dotčený členský stát prokázal, že opatření je odůvodněno povahou nebo systematikou soustavy, do které patří […]“ [24].

22. Tribunál však rozhodl, že „[p]okud je […] dotčené opatření, přestože představuje odchylku od obecného či ‚obvyklého‘ daňového režimu, potenciálně přístupné všem podnikům, nelze s ohledem na cíl sledovaný obecným či ‚obvyklým‘ daňovým režimem srovnávat právní a skutkovou situaci podniků, které mohou mít z opatření prospěch, se situací podniků, které takový prospěch mít nemohou. […] [A]by podmínka selektivnosti byla splněna, musí být v každém případě identifikována kategorie podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými dotčeným opatřením. […] [S]elektivnost [nemůže] vyplývat pouze ze zjištění, že byla zavedena odchylka od obecného či ‚obvyklého‘ daňového režimu“ [25].

23. Proto Tribunál rozhodl, že i kdyby byla prokázána existence odchylky nebo výjimky z referenčního rámce identifikovaného Komisí, nemůže to samo o sobě prokazovat, že sporné opatření zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud je toto opatření *a priori* přístupné všem podnikům [26].

24. Pokud jde o sporné opatření, Tribunál konstatoval, že se uplatňuje na veškeré nabývání podílů v zahraničních společnostech ve výši nejméně 5 %, které jsou drženy nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, a že se netýká žádné zvláštní kategorie podniků nebo odvětví výroby, nýbrž kategorie hospodářských činností [27].

25. Podle Tribunálu musí podnik k tomu, aby měl prospěch ze sporného opatření, nakoupit podíly v zahraniční společnosti [28]. Tribunál měl za to, že taková ryze finanční operace nabývajícímu podniku *a priori* neukládá změnit svou činnost a ostatně pro tento podnik v zásadě znamená pouze omezené ručení do výše uskutečněné investice [29]. Tribunál konstatoval, že v souladu s bodem 36 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) „opatření, jehož uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků, *a priori* není selektivní“ [30].

26. Tribunál dodal, že sporné opatření nestanoví žádnou minimální částku odpovídající minimálnímu prahu podílů ve výši 5 %, a tudíž de facto nevyhrazuje svůj prospěch podnikům, které za tímto účelem disponují dostatečnými finančními prostředky [31]. Konečně Tribunál uvedl, že sporné opatření stanoví, že se daňové zvýhodnění poskytuje na základě podmínky spojené s nákupem určitých ekonomických aktiv, a sice podílů v zahraničních společnostech [32]. „V rozsudku [ze dne 19. září 2000,] Německo v. Komise [(C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22)], přitom Soudní dvůr rozhodl, že daňová úleva, jíž požívají daňoví poplatníci, kteří prodávají určitá ekonomická aktiva a mohou si odečíst zisk z toho plynoucí v případě nabytí podílů v kapitálových společnostech majících sídlo v určitých regionech, poskytuje těmto daňovým poplatníkům výhodu, která jakožto opatření obecné povahy uplatnitelné bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty nepředstavuje podporu ve smyslu relevantních ustanovení

24 — Viz bod 33 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 37 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

25 — Viz body 44 a 45 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a body 48 a 49 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

26 — Viz bod 52 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 56 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

27 — Viz bod 53 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 57 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

28 — Viz bod 55 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 59 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

29 — Viz bod 56 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 60 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

30 — Viz bod 57 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 61 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

31 — Viz bod 58 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 62 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

32 — Viz bod 59 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 63 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

Smlouvy. […] Sporné opatření tedy *a priori* nevylučuje žádnou kategorii podniků. […] I kdyby tedy sporné opatření představovalo odchylku od referenčního rámce přijatého Komisí, nebyla by tato okolnost v žádném případě důvodem, který by umožňoval stanovit, že uvedené opatření zvýhodňuje ‚určité podniky nebo určitá odvětví výroby' ve smyslu čl. [107 SFEU]" [33].

27. Zadruhé Tribunál uvedl, že podle Komise je sporné opatření selektivní, neboť zvýhodňuje výhradně určité skupiny podniků, které provádějí jisté investice v zahraničí, a že je Komise dále toho názoru, že opatření, z něhož mají prospěch pouze podniky, které splňují podmínky, kterým jeho přiznání podléhá, je „z právního hlediska" selektivní, aniž je třeba se ujistit, že svými účinky může poskytnout výhodu pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím výroby [34].

28. Nicméně ani tento další důvod napadeného rozhodnutí neumožňuje podle Tribunálu stanovit selektivní povahu sporného opatření. Tribunál dovodil, že podle ustálené judikatury [35] čl. 107 odst. 1 SFEU rozlišuje státní zásahy v závislosti na jejich účincích a že přístup navrhovaný Komisí by mohl vést ke konstatování existence selektivnosti všech daňových opatření, jejichž využití podléhá určitým podmínkám, přestože podniky, které opatření využívají, nesdílejí žádnou charakteristiku, která je jim vlastní a která umožňuje je odlišit od ostatních podniků, kromě toho, že mohou splňovat podmínky, kterým využití opatření podléhá [36].

29. Zatřetí Tribunál podotýká, že podle Komise má sporné opatření za cíl upřednostnit vývoz kapitálu ze Španělska, a posílit tak postavení španělských podniků v zahraničí, což vede ke zlepšení konkurenceschopnosti příjemců režimu podpory [37].

30. Podle Tribunálu se konstatování selektivnosti opatření zakládá na rozdílném zacházení mezi kategoriemi podniků, které podléhají právním předpisům téhož členského státu, a nikoli na rozdílném zacházení mezi podniky členského státu a podniky z jiných členských států [38]. Kromě toho Tribunál konstatoval, že souvislost mezi vývozem kapitálu a vývozem zboží umožňuje, je-li prokázána, pouze konstatovat ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu, a nikoli selektivnost sporného opatření, která musí být posuzována ve vnitrostátním rámci [39].

31. Začtvrté Tribunál rozhodl, že je rovněž třeba zamítnout argument Komise, podle něhož Soudní dvůr ve své judikatuře již připustil, že by daňové opatření bylo kvalifikováno jako selektivní, aniž by bylo prokázáno, že dotčené opatření zvýhodňuje zvláštní kategorii podniků nebo odvětví výroby, avšak nikoli jiné podniky nebo jiná odvětví výroby [40].

33 — Viz body 60 až 62 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a body 64 až 66 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

34 — Viz bod 63 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 67 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

35 — Viz rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise (173/73, EU:C:1974:71, bod 27); ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise (C-159/01, EU:C:2004:246, bod 51), a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 87 a 88).

36 — Viz body 64 až 68 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a body 68 až 72 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

37 — Viz bod 69 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 73 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

38 — Viz bod 75 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 79 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

39 — Viz bod 76 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 80 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

40 — Viz bod 77 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 81 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

32. V tomto ohledu Tribunál uvedl, že ve třech rozsudcích, kterých se dovolává Komise [rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120)], tvořila kategorii podniků využívajících opatření, jež umožnila učinit závěr o selektivnosti dotčeného opatření, kategorie „vyvážejících podniků“, která musí být jistě chápána jako velmi široká, ale zároveň specifická kategorie, neboť seskupuje podniky, které se mohou odlišovat z důvodu společné a specifické charakteristiky související s jejich vývozní činností [41].

33. Pokud jde dále o rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), měl Tribunál za to, že i když se dotčené daňové zvýhodnění ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, týkalo všech vývozních činností, mimo jiné odkoupení podílů v zahraničních společnostech, nic to nemění na tom, že aby podniky mohly využít z tohoto důvodu daňového zvýhodnění, musely nabýt podíly ve společnostech přímo spojených s vývozem zboží nebo služeb. Toto opatření se tak rovněž týkalo zvláštní kategorie vyvážejících podniků [42].

IV – **Řízení a návrhová žádání účastníků řízení**

34. Komise svými kasačními opravnými prostředky ve věcech C-20/15 P a C-21/15 P navrhuje, aby Soudní dvůr:

— zrušil napadený rozsudek Autogrill España v. Komise, respektive napadený rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise;

— vrátil příslušné věci Tribunálu a

— rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.

35. WDFG (C-20/15 P) a Banco Santander a Santusa (C-21/15 P) navrhují, aby Soudní dvůr:

— prohlásil za přípustné námitky proti kasačnímu opravnému prostředku Komise, které uvedly ve svých kasačních odpovědích, a vyhověl jim;

— zamítl jediný důvod kasačního opravného prostředku Komise a potvrdil napadený rozsudek Autogrill España v. Komise, respektive napadený rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise a

— uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

36. Španělskému království, Irsku a Spolkové republice Německo bylo usneseními předsedy Soudního dvora ze dne 19. května 2015 povoleno vedlejší účastenství na podporu návrhových žádání WDFG (C-20/15 P) a Banco Santander a Santusa (C-21/15 P).

37. Naopak žádosti společností Telefónica SA a Iberdrola SA o vstup do řízení jako vedlejší účastnice řízení na podporu návrhových žádání WDFG (C-20/15 P) a Banco Santander a Santusa (C-21/15 P) byly usneseními předsedy Soudního dvora ze dne 6. října 2015 zamítnuty.

38. Písemná vyjádření předložily Komise, WDFG, Banco Santander a Santusa, Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království. Všichni výše uvedení přednesli ústní vyjádření na jednání, které se konalo dne 31. května 2016.

41 — Viz body 79 a 80 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a body 82 a 83 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

42 — Viz bod 82 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 86 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

V – **Ke kasačním opravným prostředkům**

39. Komise na podporu svých kasačních opravných prostředků uplatňuje jediný totožný důvod, rozdělený do dvou částí, který vychází z nesprávného právního posouzení, kterého se Tribunál dopustil při výkladu podmínky týkající se selektivnosti, jak ji vyžaduje čl. 107 odst. 1 SFEU.

A – *K první části*

1. Argumentace účastníků řízení

40. Komise v první části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku vytýká Tribunálu, že se dopustil nesprávného právního posouzení tím, že jí za účelem prokázání selektivnosti opatření uložil povinnost určit skupinu podniků, které mají charakteristiky, jež jim jsou vlastní.

41. Komise tvrdí, že ve sporných rozhodnutích dospěla k závěru, že sporné opatření představuje výjimku z obecného režimu, která zvýhodňuje pouze podniky, které uskutečňují určitý typ investic v zahraničí (a sice nabytí podílů ve výši alespoň 5 %), ve vztahu k podnikům, které uskutečňují stejný typ investic ve Španělsku a které se z tohoto důvodu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Komise tvrdí, že i když Tribunál potvrdil použití této metody, ukládá navíc Komisi povinnost prokázat, že opatření zvýhodňuje určité podniky, které mohou být identifikovány na základě specifických charakteristik, jež jiné podniky nemají, a sice charakteristik, jež jim jsou vlastní a jsou identifikovatelné předem.

42. Podle Komise tato dodatečná a nepochybně restriktivnější analýza pojmu selektivnosti, na níž Tribunál zakládá rozhodnutí o zrušení čl. 1 odst. 1 a článku 4 sporných rozhodnutí, představuje nesprávné právní posouzení a je v rozporu s ustálenou judikaturou unijních soudů, kterou mimo to mnohokrát špatně vykládá.

43. Komise namítá, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení popřením toho, že opatření, jehož uplatnění nezávisí na činnosti podniku a jehož uplatnění nepodléhá žádné minimální částce, může být selektivní. Komise je toho názoru, že na rozdíl od toho, jak Tribunál rozhodl v bodě 57 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 61 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, nelze z bodu 36 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), vyvodit, že opatření, jehož uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků, *a priori* není selektivní. Komise tvrdí, že z tohoto bodu 36 vyplývá, že opatření není selektivní, jestliže se uplatňuje obecně na všechny podniky v členském státě bez jakéhokoliv rozlišování, a nikoliv – jak to tvrdí Tribunál v napadených rozsudcích – v závislosti na jeho spojitosti s činností podniků.

44. Komise rovněž namítá, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když v bodech 59 až 62 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 63 až 66 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise rozhodl, že sporné opatření není selektivní, jelikož je spojené s nákupem určitých ekonomických aktiv a *a priori* nevylučuje žádnou kategorii podniků. Tribunál totiž v tomto ohledu chybně vycházel z bodu 22 rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467). Z bodů 22 a 23 uvedeného rozsudku totiž vyplývá, že ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, Komise kvalifikovala dotčené opatření jako selektivní pouze vůči určitým geograficky vymezeným podnikům, v nichž soukromí investoři reinvestovali zisky z prodeje ekonomických aktiv, a nikoliv vůči samotným uvedeným investorům, u nichž se domnívala, že toto opatření nepředstavuje podporu. V každém případě posouzení selektivní povahy opatření v této věci nebylo před Soudním dvorem zpochybněno.

45. Kromě toho Komise Tribunálu vytýká, že v bodech 66 až 68 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 70 až 72 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise rozhodl, že judikatura Soudního dvora potvrzuje, že opatření, jehož využití „podléhá určitým podmínkám, přestože podniky, které opatření využívají, nesdílí žádnou charakteristiku, jež je jim vlastní a jež umožňuje je odlišit od ostatních podniků, kromě toho, že mohou splňovat podmínky, kterým využití opatření podléhá“, nemůže být selektivní.

46. Komise tvrdí, že Tribunál tak vychází z nesprávné analýzy dotčené judikatury.

47. Pokud jde o rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), Komise tvrdí, že z bodů 90 a 91 tohoto rozsudku vyplývá, že věc, ve které byl tento rozsudek vydán, se týká velmi zvláštní situace, ve které Soudní dvůr považoval za selektivní samotný referenční daňový režim, a nikoliv jakoukoliv odchylku z tohoto režimu, neboť posledně uvedený režim jako takový zvýhodňoval „offshore“ podniky. Odkaz učiněný v tomto rozsudku na „specifické vlastnosti“ určité kategorie podniků by tak měl být chápán jako odkaz na charakteristiky, na jejichž základě jsou tyto podniky daňově zvýhodněny v kontextu referenčního systému, který je ze své podstaty selektivní, a neměl by být používán nad rámec tohoto zvláštního kontextu.

48. Komise podotýká, že v bodě 66 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 70 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise cituje Tribunál pouze první větu z bodu 42 rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184)[43], zatímco druhá věta tohoto bodu 42 odráží zásadu zakotvenou v ustálené judikatuře Soudního dvora, podle níž je opatření selektivní, jestliže může zvýhodnit „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ před jinými, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

49. Komise tvrdí, že se řídila metodou analýzy týkající se selektivnosti v daňové oblasti, která je zakotvena v ustálené judikatuře Soudního dvora, neboť ve sporných rozhodnutích prokázala, že sporné opatření představuje odchylku vzhledem k referenčnímu rámci v tom, že stanoví pro podniky podléhající daňové povinnosti ve Španělsku, které nabývají podíly v zahraničních společnostech, daňové zacházení, jež se liší od zacházení, které uplatňuje vůči podnikům podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku, které nabývají podíly ve společnostech usazených ve Španělsku, přestože obě tyto kategorie podniků se nacházejí ve srovnatelné situaci.

50. Komise má za to, že Tribunál tím, že jí uložil dodatečnou povinnost prokázat, že sporné opatření zvýhodňuje určité podniky, které mohou být identifikovány na základě specifických charakteristik, které ostatní podniky nemají, a sice charakteristik, jež jim jsou vlastní a jsou předem identifikovatelné, vycházel z nutně restriktivnějšího výkladu pojmu selektivnosti oproti pojmu zakotvenému v ustálené judikatuře Soudního dvora, a tudíž se v rozporu s touto judikaturou dopustil nesprávného právního posouzení.

51. WDFG jakož i Banco Santander a Santusa předem podotýkají, že Komise ve sporných rozhodnutích neuvedla, že sporné opatření je selektivní de facto, takže v rámci těchto kasačních opravných prostředků se jedná výhradně o přezkum připomínek směřovaných proti napadeným rozsudkům v tom ohledu, že Tribunál v nich rozhodl, že důvody uplatňované Komisí v těchto rozhodnutích neumožňovaly učinit závěr, že toto opatření je selektivní *de iure*.

43 — Podle Tribunálu „Soudní dvůr [v bodě 42 tohoto rozsudku] rozhodl, že skutečnost, že z opatření dotčeného v této věci mohou mít prospěch pouze daňoví poplatníci, kteří splňují podmínky pro uplatnění tohoto opatření, nemůže sama o sobě tomuto opatření dát selektivní povahu“.

52. WDFG jakož i Banco Santander a Santusa tvrdí, že z rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), vyplývá, že opatření, které je dostupné všem podnikům a případně použitelné na všechny tyto podniky, nemůže být považováno za selektivní. Z uvedeného rozsudku naproti tomu nelze vyvodit, jak to činí Komise, že aby neexistovala selektivnost, musí se opatření skutečně uplatňovat na všechny podniky v členském státě bez výjimky, jelikož takový názor by měl za důsledek, že by téměř všechna daňová pravidla byla selektivní.

53. WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa rovněž odmítají názor Komise, podle kterého již byla opatření mnohokrát kvalifikována jako selektivní, i když nestanovila žádnou minimální částku investice a uplatňovala se nezávisle na povaze činnosti příjemce.

54. Naproti tomu sporné opatření tím, že poskytuje daňové zvýhodnění, které je vzhledem ke svému nastavení dostupné fakticky i právně jakémukoliv typu podniků a odvětví, nemůže být automaticky a pouze na základě této skutečnosti považováno za *prima facie a de iure* selektivní.

55. WDFG jakož i Banco Santander a Santusa tvrdí, že Tribunál správně vycházel z bodu 22 rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467), jehož znění striktně respektoval. V rozhodnutí dotčeném ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, sama Komise výslovně připustila neselektivnost opatření vůči dotčeným investorům, což bylo Soudním dvorem potvrzeno.

56. Komise ostatně ve své rozhodovací praxi již mnohokrát odmítla selektivnost daňových opatření, když použila toto stejné kritérium, a sice neselektivnost všeobecných opatření použitelných na jakýkoliv podnik bez rozdílu, z nichž může mít prospěch každá osoba povinná k dani.

57. Uplatnění tohoto kritéria by ostatně nevedlo k neselektivnosti opatření týkajících se nákupu některých aktiv uvedených Komisí. Tato opatření by byla selektivní, kdyby bylo ověřeno, že *de facto* svědčí ve prospěch určitých podnikům a jiné vylučují. V každém případě by jejich selektivnost vyplývala nikoliv z povahy nabytých aktiv, ale ze skutečnosti, že tato povaha umožňuje mít za to, že dotčení kupující tvoří zvláštní kategorii.

58. Pokud jde o rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), WDFG jakož i Banco Santander a Santusa mají za to, že Tribunál správně uvedl, že dotčené opatření ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, se odlišuje od opatření v projednávaném případě, jelikož má za cíl poskytnout výhodu odlišné a identifikovatelné kategorii podniků, a sice těm, které uskutečňují vývozní činnost.

59. WDFG jakož i Banco Santander a Santusa dále tvrdí, že z bodu 104 rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) jasně vyplývá, že opatření může být kvalifikováno jako selektivní pouze v případě, že svědčí kategorii podniků, které sdílejí „vlastnosti“, které jsou pro ně „specifické“. Z uvedeného rozsudku kromě toho vyplývá, že identifikace odchylky od obecného režimu není cílem sama o sobě, neboť důležitý je skutečný účinek opatření v tom, zda poskytuje prospěch určeným podnikům nebo odvětvím výroby, či nikoliv.

60. Výklad rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), který navrhuje Komise, také nelze přijmout. Soudní dvůr měl v uvedeném rozsudku za to, že skutečnost, že pouze poplatníci, kteří splňují podmínky použití opatření, mohou mít z něho prospěch, nemůže sama o sobě učinit toto opatření selektivní.

61. WDFG jakož i Banco Santander a Santusa konečně tvrdí, že Tribunál správně rozhodl, že opatření nemůže být kvalifikováno jako selektivní ve smyslu článku 107 SFEU, jestliže jeho využití závisí na podmínkách, které jsou *prima facie* dosažitelné pro jakýkoliv podnik bez ohledu na odvětví jeho činnosti. Toto bylo dokonale prokázáno zjištěním v rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo

v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467) o neselektivnosti takového opatření. Analýza Tribunálu je ostatně v podstatě shodná s analýzou, kterou navrhla generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 6. října 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Opačný názor by ostatně vedl k absurdní situaci, že každé daňové opatření by automaticky bylo selektivní, pokud by nebylo používáno bez výjimky všemi podniky členského státu.

62. Španělské království tvrdí, že rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) potvrzuje stanovisko přijaté španělskými orgány během správního řízení, podle kterého může být ekonomické zvýhodnění považováno za podporu pouze v případě, že může zvýhodnit „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Španělské orgány během správního řízení prokázaly dostupnost sporného opatření, a potvrdily tak analýzu provedenou v napadených rozsudcích, a skutečnost, že Komise neprokázala selektivní povahu opatření ve sporných rozhodnutích.

63. Irsko tvrdí na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, že Tribunál z rozsudků ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598); ze dne 6. března 2002, Diputación Foral de Álava a další v. Komise (T-92/00 a T-103/00, EU:T:2002:61), a ze dne 9. září 2009, Diputación Foral de Álava a další v. Komise (T-227/01 až T-229/01, T-265/01, T-266/01 a T-270/01, EU:T:2009:315), nevyvodil, že pouze opatření, jejichž uplatnění je spojené s povahou činnosti podniku nebo jejichž uplatnění podléhá minimální částce, jsou selektivní, ale že selektivnost sporného opatření nemůže být prokázána, pokud jde o opatření, které mohly využít všechny španělské podniky, které investují do nabytí podílu ve výši alespoň 5 % v zahraničním podniku, bez ohledu na povahu jejich činnosti a výši investovaných částek.

64. Tento členský stát tvrdí, že Tribunál správně vycházel z bodu 104 rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), když rozhodl, že k tomu, aby daňové rozlišení mohlo být kvalifikováno jako podpora, je nezbytné identifikovat zvláštní kategorii podniků, které mohou být odlišeny na základě svých specifických vlastností. Podle Irska musí být podmínka selektivnosti, jak je stanovena v čl. 107 odst. 1 SFEU, definována stejně ve všech věcech, které se týkají domnělých státních podpor v oblasti daní, aby na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nebyla zásada výslovně zakotvená v bodě 104 uvedeného rozsudku omezená na přezkum daňového režimu „jako celku“.

65. Irsko má za to, že taková opatření, jako je sporné opatření, která jsou skutečně dostupná každému podniku, jelikož není možné identifikovat určité odvětví nebo určitý podnik, které by byly vyloučeny z jeho uplatnění a byly tak znevýhodněny, nemohou nikdy být považována za selektivní. Komise ve své rozhodovací praxi ostatně vycházela z tohoto zdůvodnění, aby učinila závěr o neselektivnosti některých amnestijních opatření, i když se jednalo o odchylku z referenčního rámce. Stanovisko zastávané Komisí v rámci těchto kasačních opravných prostředků je tak nekonzistentní s vlastní praxí tohoto orgánu.

66. Spolková republika Německo tvrdí, že existence odchylky nebo výjimky z referenčního rámce identifikovaného Komisí, považujeme-li ji za prokázanou, neumožňuje sama o sobě učinit závěr, že sporné opatření zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Vyplývá z ní naopak pouze to, že daňová úleva může být považována za rovnocennou s dotací (tedy se skutečným finančním příspěvkem poskytnutým určenému podniku) a má tak podobný pobídkový účinek. Proto je třeba po tomto přezkumu v další fázi ověřit v souladu s judikaturou (rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104); stanoviskem generální advokátky J. Kokott ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 6. října 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, body 83 až 85), jakož i s tím, jak správně rozhodl Tribunál v napadených rozsudcích, zda kategorie poplatníků zvýhodněných daňovým opatřením zahrnuje dostatečně určité podniky nebo odvětví výroby ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

67. Soudní dvůr v této souvislosti rozhodl, že Komise právně dostačujícím způsobem prokázala, že kategorie podniků majících z opatření prospěch je dostatečně charakterizována okolností, že tyto podniky patří k určitému odvětví nebo k určitému sektoru hospodářství (rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, body 44 a následující), že mají určitou právní formu (rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8, bod 136), nebo určitou velikost (rozsudek ze dne 13. února 2003, Španělsko v. Komise, C-409/00, EU:C:2003:92, body 48 a 49), nebo také, že jejich sídlo se nachází v určitém regionu (rozsudek ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, bod 63).

68. Z judikatury naproti tomu podle Spolkové republiky Německo vyplývá, že stanovení podmínek pro přiznání daňového zvýhodnění nebo odchýlení se od obecného daňového režimu samo o sobě nestačí k prokázání selektivní povahy daňového opatření.

69. Spolková republika Německo připomíná, že Soudní dvůr již rozhodl, že daňová úleva, již požívají osoby povinné k dani, které prodávají určitá ekonomická aktiva a mohou si odečíst zisk z toho plynoucí v případě nabytí jiných ekonomických aktiv, jim poskytuje výhodu, která jakožto všeobecné opatření uplatnitelné bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty, nepředstavuje podporu (rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22).

70. Tím spíše takové opatření, jako je sporné opatření, jehož uplatnění je obecně spojeno s určitou kategorií transakcí spadajících do práva obchodních společností, které jsou nezávislé na předmětu podnikání a provozní činnosti podniku, v daném případě s nabytím podílů, v zásadě nemá být považováno za selektivní.

71. Konečně podle všech vedlejších účastníků řízení by přijetí názoru, že podmínka selektivnosti má být chápána v širokém smyslu, který zastává Komise ve svých kasačních opravných prostředcích, mělo za důsledek narušení stávající institucionální rovnováhy. Komise by tak totiž mohla kontrolovat téměř všechna přímá daňová opatření na základě svých pravomocí v oblasti státních podpor, i když tato oblast v zásadě spadá do legislativní pravomoci členských států.

2. Analýza

72. Tyto kasační opravné prostředky se týkají vnitrostátního opatření přímého zdanění a jeho legality z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU. Článek 107 odst. 1 SFEU zakazuje podpory, „které zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tedy selektivní podpory. Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu vyplývá, že čl. 107 odst. 1 SFEU ukládá povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [44].

44 — Rozsudky ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, body 54 a 55) a ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 82).

73. Předně je třeba podotknout, že pokud jde o to přezkoumat, jako v projednávaném případě, zda má daňové opatření selektivní povahu, je v zásadě [45] hlavní [46] určit referenční rámec.

74. Dále je třeba přezkoumat, zda se dotčené daňové opatření od tohoto referenčního rámce odchyluje a představuje zvýhodnění pro určité podniky před jinými, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [47].

75. Konečně v souladu s judikaturou Soudního dvora tuto podmínku selektivnosti nesplňuje opatření, které ačkoli představuje zvýhodnění pro svého uživatele, je odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou soustavy, do které patří [48] [49].

76. Z napadených rozsudků vyplývá, že Komise ve sporných rozhodnutích měla za to, že sporné opatření je odchylkou od „obvyklého“ nebo referenčního režimu použitelného na podniky podléhající daňové povinnosti ve Španělsku a že tento režim nepředstavuje obecné opatření daňové či hospodářské politiky [50]. Podle sporného opatření totiž může být odepsán pouze finanční goodwill vzniklý z nabytí podílů v „zahraniční společnosti“ podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku [51]. Naproti tomu nelze odepsat finanční goodwill vzniklý z nabytí podílů podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku ve společnosti usazené ve Španělsku [52]. Na základě takového rozdílného zacházení, i když se obě kategorie podniků nacházely ve srovnatelné situaci, dospěla Komise k závěru, že sporné opatření představuje výjimku z referenčního systému [53].

77. Je na místě zdůraznit, že Tribunál nezpochybnil možnost srovnání nabytí podílu podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku podle toho, zda se podíly nabývají v „zahraniční společnosti“ nebo ve společnosti usazené ve Španělsku. Tribunál kromě toho neuvedl, že rozlišování při uplatňování sporného opatření mezi těmito nabytími podílů je odůvodněno povahou nebo systematikou soustavy, do které patří.

45 — Toto není v rozporu s body 91 až 93 rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), ve kterých Soudní dvůr rozhodl, že kvalifikace daňového systému jako „selektivního“ není podmíněna identifikací referenčního rámce a odchylky od tohoto rámce, pokud daňový systém, který namísto stanovení obecných pravidel použitelných na všechny podniky, ze kterých je provedena odchylka ve prospěch některých podniků, *vede k totožnému výsledku tím, že přizpůsobuje a kombinuje daňová pravidla takovým způsobem, že samotné jejich použití vede k různému daňovému zatížení pro různé podniky*.

46 — Viz rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise (C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56), v němž Soudní dvůr rozhodl, že „[…] pro účely posouzení selektivnosti dotčeného opatření je třeba zkoumat, zda v rámci daného právního režimu uvedené opatření představuje zvýhodnění pro některé podniky před jinými, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. *Určení referenčního rámce je zvláště důležité v případech daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému ‚obvyklému‘ zdanění.* […]“. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

47 — Komise na jednání uvedla, že takové opatření musí být považováno za *prima facie* selektivní.

48 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42 a citovaná judikatura). V bodě 49 rozsudku ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550), Soudní dvůr rozhodl, že „[k]valifikace daňového opatření jako ‚selektivního‘ předpokládá zaprvé identifikovat a přezkoumat obecný nebo ‚obvyklý‘ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Právě ve srovnání s tímto obecným nebo ‚obvyklým‘ daňovým režimem se musí zadruhé posoudit a prokázat případná selektivní povaha výhody, kterou dotčené daňové opatření zakládá, tak, že se prokáže, že toto opatření se odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci“. Jestliže se tedy uživatelé dotčeného daňového opatření a poplatníci, kteří z tohoto opatření nemají prospěch, nenacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl sledovaný obvyklým režimem, opatření není selektivní. V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 63 a 64), a ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

49 — Podle Komise umožňuje tato třetí fáze zabránit tomu, aby skutečně obecná opatření byla považována za selektivní. Proto má za to, že nové kritérium vypracované Tribunálem není nezbytné a narušuje klasickou analýzu selektivnosti vypracovanou v judikatuře Soudního dvora. Komise rovněž podotýká, že Tribunál tím, že zavedl toto nové kritérium, vytvořil novou kategorii opatření, a sice opatření, která jsou zároveň obecná i výjimečná. Má za to, že taková kategorie opatření je nelogická.

50 — V tomto smyslu viz bod 54 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 58 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

51 — Viz bod 9 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 14 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

52 — Viz bod 13 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 18 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

53 — Viz bod 50 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 54 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

78. Tribunál totiž v napadených rozsudcích konstatoval, že existence odchylky nebo výjimky z referenčního rámce identifikovaného Komisí, i *když ji považujeme za prokázanou*[54], neumožňuje sama o sobě prokázat, že sporné opatření zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož toto opatření je dostupné *a priori* jakémukoliv podniku a nevztahuje se tak na žádnou zvláštní kategorii podniků nebo odvětví výroby, ale na kategorii hospodářských transakcí[55].

79. Podle mého názoru takový výklad čl. 107 odst. 1 SFEU a kritéria selektivnosti nemůže být přijat.

80. Pokud daňové opatření představuje odchylku od „obvyklého“ nebo referenčního daňového režimu a svědčí *určitým podnikům nebo určitým odvětvím výroby* před jinými[56], které se nacházejí ve srovnatelné situaci[57], je toto opatření podle mého názoru diskriminační a selektivní[58] samotnou svojí povahou, ledaže by rozlišování bylo odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou soustavy, do které patří.

81. Je na místě zdůraznit, že Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, body 49 a 50) a Itálie v. Komise (C-66/02, EU:C:2005:768, body 97 až 100)[59], po zjištění, že se dotčená daňová opatření uplatňují pouze na bankovní sektor[60] a že v rámci bankovního sektoru svědčí pouze ve prospěch podniků, které uskutečňují uvedené transakce, rozhodl, že tato opatření rozlišují nejenom mezi bankovním odvětvím a ostatními hospodářskými odvětvími, ale rovněž i v rámci samotného bankovního odvětví. Proto v bodech 99 a 100 rozsudku ze dne 15. prosince 2005, Itálie v. Komise (C-66/02, EU:C:2005:768) Soudní dvůr rozhodl, že v souvislosti s dotčenými daňovými opatřeními platí, že „[j]elikož se nepoužijí na všechny hospodářské subjekty, nelze je považovat za všeobecná opatření daňové nebo hospodářské politiky. […] Ve skutečnosti se odchylují od obecného daňového režimu. Zvýhodněné podniky mají prospěch z daňových úlev, na které by neměly nárok v rámci běžného použití tohoto režimu a *kterých se nemohou domáhat podniky jiných odvětví uskutečňující obdobné operace nebo podniky bankovního odvětví, které neuskutečňují takové operace, jako jsou uvedené operace.*“[61]

82. Podotýkám, že čl. 107 odst. 1 SFEU je formulován velmi široce a abstraktně. Zatímco výraz „určitá odvětví výroby“ lze případně chápat tak, že se vztahuje mimo jiné na určité sektory nebo určité služby, a tedy na určité kategorie podniků, výraz „určité podniky“ je ještě obecnější.

54 — Tribunál podle WDFG jakož i Banco Santander a Santusa vůbec nepotvrdil definici referenčního systému.

55 — Viz body 44 a 45 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a body 48 a 49 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

56 — Naproti tomu státní opatření, které svědčí bez rozdílu všem podnikům, které se nacházejí na státním území, nemůže představovat státní podporu. V tomto smyslu viz rozsudek Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001, rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35).

57 — V bodě 61 rozsudku ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362) Soudní dvůr rozhodl, že „správný srovnávací parametr k prokázání selektivnosti sporného opatření spočívá v projednávané věci v ověření, zda [opatření] zavedlo rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na sledovaný cíl nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, neodůvodněné povahou a strukturou dotčeného systému“.

58 — Pojem selektivnosti je totiž srovnatelný s pojmem diskriminace. V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53) a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 101). Viz bod 54 stanoviska, které přednesl generální advokát N. Wahl ve věci Komise v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) a bod 29 stanoviska, které přednesl generální advokát M. Bobek ve věci Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:289,).

59 — Obě věci se týkaly rozhodnutí Komise 2002/581/ES ze dne 11. prosince 2001 o režimu státních podpor zavedených v Itálii ve prospěch bank (Úř. věst. 2002, L 184, s. 27).

60 — Proto tato opatření neposkytovala prospěch podnikům z jiných hospodářských odvětví.

61 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

83. Článek 107 odst. 1 SFEU se nevztahuje pouze na opatření, která jsou selektivní nebo diskriminační na základě vymezeného a předem stanoveného počtu kritérií, jako je zejména dotčené odvětví, velikost podniků nebo povaha podniků [62]. Důležité je vědět, zda opatření staví subjekty, které z něj mají prospěch, do finančně příznivější situace oproti situaci jiných podniků, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [63], ať jsou povaha podniků, jejich činnost nebo dotčené transakce jakékoliv, ledaže je to odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou soustavy, do které patří.

84. Ani ze znění čl. 107 odst. 1 SFEU, ani z judikatury Soudního dvora nijak nevyplývá, že výrazy „tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vyžadují identifikovat kategorii podniků, které mají charakteristiky, jež jim jsou vlastní, které by byly jedinými podniky zvýhodněnými dotčeným opatřením, jak to tvrdí Tribunál v bodech 41 a 45 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 45 a 49 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise. Rovněž se domnívám, že identifikace podniků, které mají charakteristiky, jež jim jsou vlastní, by představovala mimořádně nepřesný, nebo dokonce svévolný postup, který by vytvořil právní nejistotu.

85. Podle mého názoru Tribunál ve své analýze kritéria selektivnosti v napadených rozsudcích upřednostnil příliš formalistický a restriktivní přístup tím, že se snažil identifikovat zvláštní kategorii podniků, které by byly jedinými podniky zvýhodněnými sporným opatřením, místo toho, aby se soustředil na hlavní otázku, zda toto opatření rozlišuje mezi podniky, které jsou ve srovnatelné situaci.

86. Je třeba zdůraznit, že skutečnost, že je často možné identifikovat jedno nebo několik odvětví nebo kategorií podniků zvýhodněných daňovým opatřením, a to zejména s ohledem na podmínky uložené poplatníkům pro získání prospěchu z odchylného režimu [64], neznamená, že selektivnost opatření závisí na takové identifikaci.

87. Kromě toho okolnost, že z dotčeného opatření může mít prospěch několik podniků, nebo že tyto podniky patří k různým odvětvím, není dostačující pro zpochybnění jeho selektivní povahy, a nemůže tudíž zabránit jeho kvalifikaci za státní podporu [65].

88. V tomto ohledu se domnívám, že skutečnost, že podmínky uložené sporným opatřením nebyly příliš přísné [66] a že prospěch z tohoto opatření tak mohlo mít mnoho podniků, nezpochybňuje jeho selektivní povahu, ale pouze stupeň jeho selektivnosti.

89. Podotýkám, že během jednání a v odpovědi na otázku položenou Soudním dvorem, Spolková republika Německo měla za to, že sporné opatření dotčené v projednávaném případě by bylo selektivní, pokud by vyžadovalo nabytí podílu ve výši 75 % namísto 5 % a po dobu deseti let namísto jednoho roku. Podle této vlády by v takové situaci sporné opatření poskytovalo prospěch pouze velkým podnikům a bylo by tudíž selektivní.

62 — Selektivní jsou samozřejmě daňová opatření, která zvýhodňují podniky určitého odvětví oproti jiným podnikům nebo velké podniky oproti malým podnikům.

63 — Obdobně viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 87 a 93).

64 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120). Soud rozhodl, že daňový odpočet, který může využít jen jedna kategorie podniků, a sice podniky, které mají vývozní aktivity a uskutečňují určité investice uvedené v dotčeném opatření, je selektivní.

65 — Viz rozsudek ze dne 13. února 2003, Španělsko v. Komise (C-409/00, EU:C:2003:92, bod 48 a citovaná judikatura). Podpora může být selektivní z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU, i když se týká celého hospodářského odvětví [viz zejména rozsudky ze dne 17. června 1999, Belgie v. Komise (C-75/97, EU:C:1999:311, bod 33), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 53)], nebo několika hospodářských odvětví (viz rozsudek ze dne 20. listopadu 2003, GEMO, C-126/01, EU:C:2003:622, body 37 až 39).

66 — Je třeba připomenout, že sporné opatření se vztahovalo na všechna nabytí podílů v zahraničních společnostech ve výši alespoň 5 %, která jsou držena po nepřetržitou dobu alespoň jednoho roku, aniž by stanovovalo výši nebo minimální částku investice.

90. Takový přístup nemohu přijmout, neboť je nepřesný, neproveditelný a svévolný. Kam totiž umístit práh pro rozlišení mezi nabytím podílu ve výši 75 % a ve výši 5 % a mezi nabytím podílu na dobu, která trvá deset let, a na dobu omezenou na jeden rok? Jaké je demarkační kritérium, které by rozlišilo obě transakce?

91. Proto se domnívám, že daňové opatření, které se odchyluje od obecného daňového režimu a rozlišuje mezi podniky, které uskutečňují *obdobné transakce*, je selektivní, ledaže rozlišování zavedené opatřením je odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou soustavy, do které patří.

92. Pokud totiž podniky zvýhodněné daňovým opatřením využívají daňové úlevy, na kterou by neměly nárok v případě použití obvyklého daňového režimu a které se nemohou domáhat podniky provádějící obdobné transakce, má takové opatření selektivní povahu, neboť se ve skutečnosti nevztahuje – na rozdíl od toho, co tvrdí Tribunál[67] – na všechny[68] hospodářské subjekty[69]. Je zjevné, že sporné opatření svědčí pouze všem hospodářským subjektům, které splňují stanovené podmínky[70], a sice podnikům podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku, které nabývají podíly v „zahraniční společnosti“ a vylučuje hospodářské subjekty, které provádějí obdobné transakce, a sice nabytí podílů, ale ve společnosti usazené ve Španělsku.

93. V souladu s bodem 42 rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) platí, že i když „[s]kutečnost, že z tohoto opatření mohou mít prospěch pouze poplatníci, kteří splňují tyto podmínky, nemůže sama o sobě tomuto opatření dát selektivní povahu“, takové daňové opatření je selektivní, jestliže rozlišuje mezi srovnatelnými situacemi nebo transakcemi[71].

67 — Viz bod 52 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 56 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

68 — Tribunál se podle mého názoru dopouští sofismu, když se domnívá, že daňové opatření, které je potenciálně přístupné všem podnikům, není selektivní, i když rozlišuje mezi podniky, které uskutečňují obdobné transakce. Kromě toho na rozdíl od toho, co tvrdí WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa a co je uvedeno v bodě 61 tohoto stanoviska, daňové opatření není automaticky selektivní, pokud není uplatňováno všemi podniky členského státu bez výjimky, neboť všechny tyto podniky nejsou nezbytně ve srovnatelných situacích. Daňové opatření je selektivní pouze v případě, že rozlišuje mezi srovnatelnými situacemi. Proto, na rozdíl od vyjádření vedlejších účastníků řízení uvedených v bodě 71 tohoto stanoviska, uplatnění kritéria selektivnosti, pokud dochází k diskriminaci mezi poplatníky ve srovnatelných situacích, neohrožuje institucionální rovnováhu mezi Komisí a členskými státy, ale odpovídá vůli ustavující moci, která je vyjádřena ve znění čl. 107 odst. 1 SFEU.

69 — Obdobně viz body 81 a 82 stanoviska, které přednesla generální advokátka J. Kokott ve věci Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), kde podotýká, že „[n]a základě pouhé okolnosti, že daňová právní úprava poskytuje zvýhodnění pouze těm podnikům, které splňují její podmínky, však ještě nelze podle judikatury konstatovat selektivita právní úpravy. Na druhé straně nemůže být selektivita zjevně také neustále popírána s odůvodněním, že všechny hospodářské subjekty bez rozdílu mohou zvýhodnění poskytovaného daňovou právní úpravou využít, jestliže splňují její podmínky. V tomto případě by totiž musela být selektivita daňové právní úpravy odmítnuta vždy. […] *Judikatura proto v případě daňových zvýhodnění stanovila zvláštní podmínky pro určení jejich selektivity. Podle nich je nakonec rozhodující, zda jsou podmínky pro daňové zvýhodnění zvoleny bez diskriminace podle měřítek vnitrostátního daňového systému* […]“. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

70 — Na rozdíl od toho, co tvrdí Španělské království (viz bod 62 tohoto stanoviska) a Irsko (viz bod 65 tohoto stanoviska), není sporné opatření dostupné všem podnikům, které provádějí srovnatelné transakce.

71 — I když Soudní dvůr skutečně v bodě 42 rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) rozhodl, že „[s]kutečnost, že z tohoto opatření mohou mít prospěch pouze poplatníci, kteří splňují tyto podmínky, nemůže sama o sobě tomuto opatření dát selektivní povahu“, v tomtéž bodě 42 dále konstatoval, že osoby, které nemohou využít opatření dotčené v této věci, se nenacházejí ve skutkové a právní situaci srovnatelné se situací opatřením zvýhodněných poplatníků s ohledem na cíl sledovaný vnitrostátním zákonodárcem. Domnívám se, že vzhledem k tomu, že Tribunál v napadených rozsudcích nezpochybnil srovnatelnost nabytí podílů podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku v „zahraniční společnosti“ a nabytí podílů podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku ve společnosti usazené ve Španělsku, je relevance bodu 42 rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) v projednávaném případě velmi omezená.

94. Proto se kritérium selektivnosti stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU vztahuje na daňová opatření, jejichž důsledkem je nezávisle na použitých prostředcích [72] stanovení odlišného daňového zatížení pro podniky [73], které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [74].

95. V tomto ohledu podotýkám, že sám Tribunál rozhodl v bodě 47 rozsudku ze dne 13. září 2012, Itálie v. Komise (T-379/09, EU:T:2012:422), že „selektivní povaha opatření se posuzuje ve vztahu ke všem podnikům, a nikoli ve vztahu k podnikům, které mají prospěch ze stejného zvýhodnění v rámci téže kategorie […]. Kromě toho, pouhá okolnost, že z opatření mohou mít prospěch všechny hospodářské subjekty, které splňují stanovené podmínky, tedy že určuje svoji oblast působnosti na základě objektivních kritérií, sama o sobě neprokazuje obecnou povahu tohoto opatření a nebrání tomu, aby toto opatření mělo selektivní povahu […]“.

96. Z toho vyplývá, že skutečnost, že daňové opatření se nevztahuje na žádnou zvláštní kategorii podniků, ale na podniky, které uskutečňují určitou kategorii hospodářských transakcí, v projednávaném případě finanční transakce v zahraničí, a které nespojuje svoje uplatnění s žádnou minimální částkou [75], nijak neubírá na selektivnosti či diskriminačním charakteru tohoto opatření, jestliže ukládá odlišné daňové zatížení na podniky, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci a uskutečňují srovnatelné finanční transakce, ale ve společnostech usazených v jejich členském státě.

97. Tento závěr není zpochybněn bodem 22 rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467), který Tribunál cituje v bodě 60 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 64 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

98. Tím, že Tribunál v napadených rozsudcích konstatuje, že „Soudní dvůr rozhodl, že daňová úleva, jíž požívají daňoví poplatníci, kteří prodávají určitá ekonomická aktiva a mohou odečíst zisk z toho plynoucí v *případě nabytí podílů v kapitálových společnostech majících sídlo v určitých regionech*, poskytuje těmto daňovým poplatníkům výhodu, která jakožto opatření obecné povahy uplatnitelné *bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty* nepředstavuje podporu ve smyslu relevantních ustanovení Smlouvy“ [76], totiž podle vyjádření Komise vytváří nepatřičnou směsici z bodů 22 a 23 rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467) a tento rozsudek tudíž vykládá špatně.

99. Soudní dvůr však v bodě 23 uvedeného rozsudku dodává, že „je třeba rovněž připomenout, že napadené rozhodnutí kvalifikuje jako státní podporu poskytnutou daňovou úlevu […] *pouze, pokud zvýhodňuje určité podniky, které se nacházejí v nových spolkových zemích a Západním Berlíně*, což mu odebírá jeho charakter všeobecného opatření daňové či hospodářské politiky“ [77]. Proto na rozdíl od toho, co tvrdí Tribunál v napadených rozsudcích, z bodů 22 a 23 rozsudku ze dne 19. září 2000,

72 — Čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje příčiny a cíle státních zásahů, ale vymezuje je v závislosti na jejich účincích a tedy nezávisle na použitých prostředcích. Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 87).

73 — Obdobně viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 93).

74 — Na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo (viz bod 66 tohoto stanoviska), není třeba přidávat k takové analýze ověření existence kategorie zvýhodněných poplatníků. Jinak by se selektivní daňová opatření, která svědčí některým poplatníkům na úkor jiných, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci, bez dalšího nespadala do přezkumu v oblasti státních podpor z jediného důvodu, že „byla přijata na základě jiné legislativní techniky, ačkoliv mají stejné právní nebo faktické účinky“. Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 92).

75 — Skutečnost, že sporné opatření nespojuje svoje uplatnění s žádnou minimální částkou, neznamená podle mého názoru, že toto opatření není selektivní. Absence podmínky uplatnění založené na minimální částce znamená pouze absenci selektivního kritéria založeného na velikosti podniků, které je *a priori* selektivní. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

77 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467), jasně vyplývá, že daňové opatření, které poskytuje výhodu některým podnikům v nových spolkových zemích a Západním Berlíně, nepředstavuje všeobecné opatření uplatnitelné bez rozdílu na všechny hospodářské subjekty, ale selektivní opatření ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

100. Kromě toho je třeba podotknout, že i když je pravda, že Soudní dvůr v bodě 104 rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), rozhodl, že „[k]ritéria tvořící základ daně stanovená daňovým systémem tedy rovněž musí, aby byla uznána za kritéria přiznávající selektivní zvýhodnění, *charakterizovat podniky – beneficienty na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické*, a tím umožnit kvalifikaci takového režimu jako režimu upřednostňujícího ‚určité' podniky nebo ‚určitá' odvětví výroby ve smyslu čl. [107] odst. 1 SFEU"[78], domnívám se, že tato judikatura není v projednávaném případě použitelná.

101. Existují totiž významné rozdíly mezi skutkovou situací a především daňovým režimem dotčeným v projednávaném případě a situací ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), které Tribunál v napadených rozsudcích opominul.

102. Soudní dvůr v bodech 92 a 93 uvedeného rozsudku jasně uvedl, že selektivnost dotčeného daňového opatření nevyplývá z odchylky od „obvyklého" daňového režimu, ale z toho, že tento režim ve skutečnosti diskriminuje mezi společnostmi, které se nacházejí ve srovnatelné situaci[79]. Soudní dvůr však rozhodl, že i když byla kritéria sporného režimu obecná, vylučovala bez dalšího z jakéhokoliv zdanění identifikovatelnou kategorii podniků, a sice „offshore" společnosti[80]. Za těchto specifických okolností, které v projednávaném případě nenastaly, měl Soudní dvůr za to, že i když použití „obecného" daňového režimu samo o sobě nemůže postačovat k prokázání selektivnosti zdanění pro účely čl. 107 odst. 1 SFEU, musí být takový obecný režim považován za selektivní, jestliže je možné identifikovat určitou kategorii podniků, které jsou jím zvýhodněny[81].

103. Je však třeba připomenout, že Komise ve sporných rozhodnutích uvedla, že se sporné opatření odchyluje od „obvyklého" nebo referenčního daňového režimu, který se vztahuje na podniky podléhající daňové povinnosti ve Španělsku[82]. Kromě toho Tribunál v napadených rozsudcích tuto analýzu nezpochybnil[83].

104. Vzhledem k tomu, že se rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), týká specificky situace, kde nebyla žádná odchylka od obvyklého režimu, a s ohledem na to, že Soudní dvůr rozhodl, že dotčený obvyklý režim je sám o sobě *de facto* diskriminační, mám za to, že Tribunál v napadených rozsudcích vyložil a uplatnil tuto judikaturu špatně, jelikož okolnosti těchto věcí nebyly srovnatelné. Proto se Tribunál tím, že požaduje identifikaci kategorie podniků zvýhodněných sporným opatřením, i když je toto opatření odchylkou od „obvyklého" režimu, dopustil nesprávného právního posouzení.

105. Tribunál navíc v bodě 57 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 61 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise rozhodl, že z bodu 36 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), vyplývá, že opatření, jehož uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků, není *a priori* selektivní.

78 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

79 — Rozsudek Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 101).

80 — Rozsudek Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 101 a 102).

81 — Rozsudek Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 103 a 104).

82 — Viz bod 50 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a bod 54 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise.

83 — Viz bod 77 tohoto stanoviska.

106. V souladu s vyjádřeními Komise mám za to, že se Tribunál dopustil špatného výkladu rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), neboť i když v bodě 35 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, „[že] státní opatření, které *bez rozdílu svědčí* všem podnikům, které se nacházejí na státním území, [nemůže] představovat státní podporu“ [84], v bodě 36 uvedeného rozsudku následně rozhodl, že daňový režim [nepředstavuje] podporu, jestliže se [vztahuje] na všechny podniky, které se nacházejí na státním území, bez ohledu na jejich předmět jejich činnosti.

107. Na rozdíl od toho, jak Tribunál rozhodl v bodě 57 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 61 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, body 35 a 36), neumožňuje učinit závěr, že opatření, jehož uplatnění nezávisí na povaze činnosti nebo předmětu podnikání podniků, není *a priori* selektivní.

108. Tato judikatura [85] pouze potvrzuje, že daňový režim, který se vztahuje bez rozdílu na všechny podniky, které se nacházejí na státním území, není selektivní.

109. Postačí přitom připomenout, že sporné opatření jasně a přesně rozlišuje mezi nabytím podílů podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku v „zahraniční společnosti“ a nabytím podílů podnikem podléhajícím daňové povinnosti ve Španělsku ve společnosti usazené ve Španělsku. Pokud Tribunál nekonstatoval, že podniky, které uskutečňují tyto transakce, nejsou ve srovnatelné situaci, mám za to, že se dopustil nesprávného právního posouzení tím, že uložil Komisi za účelem prokázání selektivní povahy opatření podle čl. 107 odst. 1 SFEU povinnost určit skupinu podniků, které mají charakteristiky, jež jim jsou vlastní.

110. Z těchto úvah vyplývá, že první část jediného důvodu kasačního opravného prostředku vzneseného Komisí je podle mého názoru opodstatněná.

B – *Ke druhé části*

1. Argumentace účastníků řízení

111. Ve druhé části svého jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při použití judikatury vztahující se k vývozním podporám a zavedl umělé rozlišení mezi vývozními podporami a vývozními podporami kapitálu.

112. Komise tvrdí, že judikatura Soudního dvora jednoznačně prokazuje, že vývozní podpora je selektivní, i když opatření zvýhodňuje veškerý vývoz.

113. Komise má zaprvé za to, že Tribunál v bodech 73 a 74 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 77 a 78 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise nesprávně použil rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), když konstatoval, že se tato judikatura netýká selektivnosti dotčeného opatření, ale pouze podmínky týkající se ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU.

84 — Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

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

114. Zadruhé Komise Tribunálu vytýká, že v bodech 79 až 81 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 83 až 85 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise zavedl umělé rozlišení mezi vývozními podporami a vývozními podporami kapitálu.

115. Tribunál podle Komise uvedl, že kategorie podniků, které jsou příjemci podpory, na jejímž základě lze učinit závěr o selektivnosti opatření dotčeného ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), je tvořena vyvážejícími podniky. Komise podotýká, že podle Tribunálu zahrnuje tato kategorie podniky, které mohou být rozlišeny na základě společných charakteristik spojených s jejich vývozní činností. Komise má za to, že pokud jde o podmínku týkající se selektivnosti a především, pokud jde o identifikaci zvláštní kategorie podniků nebo odvětví výroby, které mohou být rozlišeny z důvodu společných charakteristik, mezi vývozem zboží a vývozem kapitálu neexistuje žádný rozdíl.

116. Komise tvrdí, že přístup zvolený Tribunálem je v rozporu s úkolem a cílem úpravy státních podpor z hlediska ochrany vnitřního trhu. Tato úprava má zejména za cíl zabránit tomu, aby členské státy poskytovaly zvláštní ekonomické výhody spojené s vývozem zboží nebo kapitálu. Skutečnost, že by se zvlášť zvýhodňoval vývoz kapitálu, podle Komise ostatně může vést k narušení vnitřního trhu stejným způsobem, jako kdyby se zvlášť zvýhodňoval vývoz zboží.

117. Komise v replice namítá, že vůbec netvrdila, že vývozní subvence spadají pod jiné pojetí selektivnosti. Komise tvrdí, že poukazuje na pochybení, jichž se Tribunál dopustil při výkladu a aplikaci [judikatury] Soudního dvora v oblasti vývozních podpor.

118. WDFG jakož i Banco Santander a Santusa mají za to, že Tribunál rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), vyložil správně. Pokud jde o rozsudek ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20), podotýkají, že provedený přezkum pojetí podpory byl omezený a že bylo rozhodnuto o ovlivnění obchodu a hospodářské soutěže. Kromě toho podle WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa nebyla otázka selektivnosti v rozsudku ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), vůbec otevřena. WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa mají za to, že Tribunál v bodech 71 a následujících napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 75 a následujících napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise připomněl referenční rámec, který je třeba použít pro posouzení, zda opatření je nebo není selektivní. Mají za to, že Tribunál uvedl, že selektivnost musí být posouzena na území členského státu a že Komise je povinna prokázat, že opatření zvýhodňuje zvláštní kategorii podniků, z níž byly vyloučeny jiné podniky. WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa jsou toho názoru, že i když Komise provedla takové vymezení ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), v projednávaném případě takové vymezení zcela chybí.

119. WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa namítají, že vývozní podpory musí být z hlediska kritéria selektivnosti posouzeny stejným způsobem, jako ostatní státní opatření. Domnívají se, že Soudní dvůr v rozsudcích ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), měl správně za to, že všechny zvýhodněné podniky kromě toho, že splňují podmínky, které umožňují opatření využít, mají společné charakteristiky, které je umožňují kvalifikovat jako podniky, které patří do jasně vymezeného hospodářského odvětví, odvětví vývozu. Jednalo se o podniky, které vyráběly zboží určené k vývozu.

120. Podle WDFG jakož i Banco Santander a Santusa však podniky ze všech odvětví a všech velikostí, ať byla jejich výroba určená pro vnitrostátní trh nebo pro zahraniční trh, měly ke spornému opatření přístup. Mají za to, že Komise měla mnoho příležitostí, jak během správního řízení, tak v rámci prvoinstančního řízení, prokázat existenci kategorie podniků, které sporné opatření zvýhodňuje, což nikdy neudělala. Podle WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa proto představuje argument Komise, podle kterého existuje kategorie podniků „vyvážejících kapitál“, které by měly ze sporného opatření prospěch, skutkový argument, který je v rámci řízení o kasačním opravném prostředku nepřípustný.

121. WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa se domnívají, že vývoz zboží a vývoz kapitálu nejsou rovnocenné, zejména proto, že pravidla použitelná na zboží a služby nejsou totožná s pravidly použitelnými na kapitál. Podotýkají, že všechny podniky mají kapitál nebo ho mohou investovat, takže se nezdá, že by se jednalo o charakteristiku, která by mohla vytvořit selektivnost. Jak kromě toho uznala sama Komise ve svém rozhodnutí [86], je jasné, že pravidla volného pohybu kapitálu nezakazují takové opatření, jako je dotčené opatření, které různým způsobem upravuje transakce (nabytí podílů ve španělských podnicích a nabytí podílů v zahraničních podnicích), které, i když jsou uskutečňovány stejnými podniky (všemi podniky), jsou rovněž různé.

122. Španělské království tvrdí, že neexistuje hospodářská činnost, která spočívá ve vývozu kapitálu. Sporné opatření nezvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jelikož se nevztahuje na nabídku zboží nebo služeb na trhu.

123. Irsko sdílí názor WDFG, jakož i Banco Santander a Santusa, podle kterého se rozsudky, jichž se Komise dovolává, týkaly opatření, která zvýhodňovala identifikovatelnou kategorii podniků nebo výrobků, a sice vývozní sektor. Vývozci tvoří kategorii podniků, která může být snadno identifikována. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, naproti tomu neexistuje jednotná kategorie podniků, které „vyvážejí kapitál“, jelikož každý podnik, který provádí zahraniční akvizici, „vyváží kapitál“.

124. Spolková republika Německo tvrdí, že v rozsahu, v němž Komise podpůrně tvrdí, že sporné opatření je srovnatelné s opatřením podpory vývozu zboží a vztahuje se tak rovněž na dostatečně vymezenou kategorii vyvážejících podniků, jedná se o dodatečné doplnění odůvodnění sporných rozhodnutí, které je ve stadiu řízení o kasačním opravném prostředku nepřípustné.

125. Kategorie vyvážejících podniků dotčených v judikatuře, jíž se Komise dovolává, se odlišuje od jiných podniků právě tím, že vykazuje společné charakteristiky spojené s jejich vývozní činností, která byla případně spojena s uskutečňováním specifických investic. Soudní dvůr tak v rozsudku ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), nevycházel z uskutečňování investic, ale pouze vzal toto kritérium do úvahy mezi jinými, z nichž zcela na prvním místě v souladu se zněním čl. 107 odst. 1 SFEU povahu „výroby“ zvýhodněných podniků, pro odlišení této skupiny od všech ostatních podniků.

2. Analýza

126. Zaprvé se v souladu s argumenty Komise uvedenými v bodě 113 tohoto stanoviska domnívám, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že rozhodl, že se rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), netýkají kritéria selektivnosti, ale pouze podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU týkající se ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu.

86 — Viz bod 135 prvního sporného rozhodnutí a bod 160 druhého sporného rozhodnutí.

127. Soudní dvůr v bodě 20 rozsudku ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68), rozhodl, že „zvýhodněná reeskontní sazba použitelná na všechny vyvážené tuzemské výrobky přiznaná státem pouze ve prospěch vyvážených tuzemských výrobků za účelem pomoci zvýšit jejich konkurenceschopnost v ostatních členských státech ve srovnání s tamními výrobky, představuje podporu ve smyslu článku [107 SFEU]“. Mimoto Soudní dvůr v bodě 8 rozsudku ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), rozhodl, že vrácení úroků pouze u vývozních úvěrů představuje státní podporu pro řecké vývozní podniky. Dále Soudní dvůr v bodě 10 rozsudku ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), rozhodl, že dotčené opatření zvýhodňuje určité podniky.

128. Je třeba připomenout, že aby opatření mohlo spadat do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU a představovat státní podporu, musí kumulativně splňovat všechny podmínky stanovené tímto ustanovením. Z toho vyplývá, že pokud Soudní dvůr konstatoval existenci státní podpory v bodě 20 rozsudku ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68), a v bodě 8 rozsudku ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), rozhodl, že všechny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU, včetně podmínky selektivnosti, jsou splněny.

129. Konečně v bodě 120 rozsudku ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), Soudní dvůr poznamenal v reakci na vyjádření španělské vlády, podle kterého představuje opatření použitelné na všechny podniky státní podporu pouze v tom případě, že vnitrostátní správní orgány mají určitou diskreční pravomoc k jeho uplatnění[87], že toto opatření (daňový odpočet) může svědčit pouze podnikům, které mají vývozní aktivity a uskutečňují určité investice uvedené ve sporných opatřeních. Soudní dvůr dovodil, že toto konstatování postačuje ke zjištění, že tento daňový odpočet splňuje podmínku specifičnosti, která představuje jednu z charakteristik pojmu státní podpora, a sice selektivní povahu dotčeného zvýhodnění.

130. Mám za to, že Soudní dvůr se ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), skutečně vyslovil k selektivnosti daňových opatření dotčených.

131. Zadruhé, pokud jde o vyjádření Komise, podle kterého se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když zavedl rozlišení mezi podporami vývozu zboží a podporami vývozu kapitálu, je třeba připomenout, že kritérium selektivnosti se týká existence či neexistence diskriminace, a sice odlišného daňového zatížení podniků, které se s ohledem na cíl, který sleduje daňový systém tohoto členského státu, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a to bez odůvodnění. Z toho vyplývá, a to i za předpokladu, že se dotčené daňové opatření uplatňuje bez ohledu na odvětví, že je třeba použít třífázovou analýzu popsanou v bodech 73 až 75 tohoto stanoviska, aby mohlo být určeno, zda má toto opatření selektivní povahu.

132. Proto se domnívám, že příliš nezáleží na tom, zda Tribunál uměle rozlišoval mezi vývozem zboží a vývozem kapitálu, jak tvrdí Komise, jelikož k tomu, aby bylo daňové opatření označeno za selektivní, není nutné prokazovat, že se vztahuje na specifické odvětví nebo na kategorii podniků, které mají charakteristiky, jež jim jsou vlastní[88].

133. Z toho vyplývá, že druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku vychází z nesprávného předpokladu.

134. Proto se domnívám, že je třeba tuto druhou část jediného důvodu kasačního opravného prostředku zamítnout jako irelevantní.

87 — Viz rozsudek ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 96).

88 — Viz body 83 a 84 tohoto stanoviska.

C – Doplňující úvahy

135. Pro úplnost uvádím, že na rozdíl od toho, jak rozhodl Tribunál v bodech 79 až 83 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 83 až 86 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, podle mého názoru neexistuje takřečená „kategorie vyvážejících podniků“. Rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), se jednoduše vztahují na opatření, která zvýhodňovala vývozy, a nikoli na kategorii předem identifikovatelných podniků.

136. Domnívám se, že stejně jako investice nebo nabytí podílů v zahraničních podnicích, každý podnik, který působí na vnitrostátním trhu, může případně vyvážet zboží nebo služby, i když k tomu původně nebyl určen. Podniky, které investují v zahraničí, nebo podniky, které vyvážejí zboží nebo služby, nemají podle mého názoru charakteristiky, jež jim jsou vlastní, a nevytvářejí vymezenou a identifikovatelnou kategorii.

137. V souladu s judikaturou Soudního dvora uvedenou v rozsudcích ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8) a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), se domnívám, že daňové opatření je selektivní, jelikož svědčí podnikům, které uskutečňují přeshraniční transakce, a nikoli podnikům, které uskutečňují srovnatelné transakce na vnitrostátní úrovni [89]. Podle mého názoru je takové daňové opatření obzvláště škodlivé pro vnitřní trh, neboť vytváří bezprostřední překážku obchodu mezi členskými státy. V tomto ohledu podotýkám, že ustanovení Smlouvy o FEU o podporách poskytovaných státy mají za cíl zejména zabránit, aby členský stát mohl zvýhodnit podniky, které uskutečňují přeshraniční činnost [90]. Tato ustanovení tak představují „druhou stranu mince“ nebo „odraz“, jak bylo řečeno na jednání, ustanovení Smlouvy o FEU o volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu, když se snaží zabránit vytvoření překážek pro přeshraniční činnost.

138. Z toho vyplývá, že daňová opatření, která zvýhodňují podniky, které vyvážejí kapitál z členského státu, před jinými podniky, které ve srovnatelné situaci investují na státním území [91], jsou v souladu s rozsudky ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120), selektivní ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

139. Z těchto důvodů se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když v bodě 81 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 85 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise rozhodl, že „[j]udikatura [vyplývající z rozsudků ze dne ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, EU:C:1969:68, bod 20); ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284, bod 8), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120)], týkající se podniků provozujících vývozní činnosti tedy neumožňuje učinit závěr, že unijní soudy připustily, aby daňové opatření bylo kvalifikováno jako selektivní, aniž by byla identifikována zvláštní kategorie podniků nebo odvětví výroby, které se mohou odlišovat z důvodu specifických vlastností“.

89 — Bod 154 druhého sporného rozhodnutí stanoví, že „[…] sporné opatření má za cíl upřednostnit vývoz kapitálu ze Španělska, a posílit tak postavení španělských podniků v zahraničí, což vede ke zlepšení konkurenceschopnosti příjemců režimu podpory“. Viz bod 129 prvního sporného rozhodnutí.

90 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. července 2009, Komise v. Řecko (C-369/07, EU:C:2009:428, bod 119).

91 — A které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

VI – **Závěry**

140. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr:

— zrušil rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), kterým Tribunál zrušil čl. 1 odst. 1 a článek 4 rozhodnutí Komise 2011/5/ES ze dne 28. října 2009 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úř. věst 2011, L 7, s. 48);

— zrušil rozsudek Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), kterým Tribunál zrušil čl. 1 odst. 1 a článek 4 rozhodnutí Komise 2011/282/EU ze dne 12. ledna 2011 o daňových odpisech finančního goodwillu vzniklého nabytím podílu v zahraničních podnicích č. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) zavedených Španělskem (Úř. věst 2011, L 135, s. 1);

— vrátil věci Tribunálu Evropské unie a

— rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.