



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NILSE WAHLA
přednesené dne 20. prosince 2017¹

Věc C-203/16 P

**Dirk Andres (správce společnosti Heitkamp BauHolding GmbH), dříve Heitkamp BauHolding GmbH
proti**

Evropské komisi

„Kasační opravný prostředek – Státní podpora – Německé daňové předpisy upravující možnost převodu ztrát do dalších zdaňovacích období – Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem – Žaloba na neplatnost – Přípustnost – Článek 263 čtvrtý pododstavec SFEU – Akt, který se osobně dotýká žalobce – Pojem ‚státní podpora‘ – Selektivita – Referenční systém – Srovnání – Odůvodnění“

1. Správce společnosti Heitkamp BauHolding GmbH (dále jen „navrhovatelka“ nebo „HBH“) se kasačním opravným prostředkem domáhá toho, aby Soudní dvůr zrušil rozsudek Tribunálu ve věci T-287/11². Tribunál uvedeným rozsudkem zamítl žalobu navrhovatelky na neplatnost rozhodnutí Komise 2011/527/EU³ o státní podpoře poskytnuté Německem na základě režimu, který umožňuje převod daňových ztrát v případě restrukturalizace podniku v obtížích.

2. Z kasačního opravného prostředku podaného v projednávané věci vyvstávají dva problémy, které se dotýkají samotného jádra unijního práva v oblasti státních podpor.

3. První ze zmíněných problémů je procesní povahy. Týká se podmínek aktivní legitimace soukromých žalobců, které stanoví čl. 263 čtvrtý pododstavec SFEU: dotýká se sporné rozhodnutí osobně navrhovatelky ve smyslu judikatury vycházející z rozsudku Soudního dvora Plaumann⁴? Konkrétně, nebyla-li pravomocným daňovým rozhodnutím zjištěna existence daňové úspory vyplývající ze sporného vnitrostátního opatření, může být ve vztahu k určitému podniku přesto splněna podmínka osobního dotčení? V tomto ohledu dává projednávaná věc Soudnímu dvoru příležitost posoudit v kontextu daňových opatření, kde přesně se nachází hranice, patrně nejednoznačně vymezená, mezi podniky, které mají aktivní legitimaci, a těmi, které ji nemají.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Rozsudek ze dne 4. února 2016, Heitkamp BauHolding v. Komise, T-287/11, EU:T:2016:60 (dále jen „napadený rozsudek“).

3 – Rozhodnutí Komise ze dne 26. ledna 2011 o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát („Sanierungsklausel“)“ (Úř. věst. 2011, L 235, s. 26, dále jen „sporné rozhodnutí“).

4 – Rozsudek ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise, 25/62, EU:C:1963:17.

4. Druhá otázka je hmotněprávní. Týká se znaků skutkové podstaty státní podpory. Jak má být pojem „selektivita“ vykládán v konkrétním kontextu opatření v oblasti přímého zdanění? Na základě svého rozsudku *World Duty Free*⁵ může Soudní dvůr v projednávané věci poskytnout vodítko ohledně parametrů, ze kterých by mělo vycházet vymezení obvyklé daňové soustavy (tedy referenčního systému). Uvedená otázka má zvláštní význam vzhledem k tomu, že referenční systém je vztažným bodem, podle něhož se posuzuje selektivita daňového opatření⁶.

I. Skutečnosti předcházející řízení

5. Pokud jde o skutečnosti předcházející tomuto řízení, ze sporného rozhodnutí a napadeného rozsudku vyplývá následující.

A. Vnitrostátní právní rámec

6. Zdanění právnických osob je v Německu založeno zejména na Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu) a Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmu právnických osob, dále jen „KStG“).

7. Podle § 10d odst. 2 Einkommensteuergesetz mohou být ztráty vzniklé v jednom zdaňovacím období převedeny do následujících zdaňovacích období. To znamená, že dotčené ztráty lze odečíst od zdanitelných příjmů v následujících obdobích (dále jen „pravidlo převodu ztrát“). Podle § 8 odst. 1 KStG se pravidlo převodu ztrát vztahuje rovněž na podniky podléhající dani z příjmu právnických osob.

8. Zmíněná možnost převodu ztrát vedla k pořízování „společností – prázdných schránek“, a to pouze za účelem snížení daňové povinnosti. Takové společnosti sice již před delší dobou ukončily veškerou činnost, avšak stále ještě disponovaly ztrátami z minulých období.

9. V roce 1997 byl s cílem zabránit obchodování s takovými společnostmi přijat § 8 odst. 4 KStG. Toto ustanovení omezilo možnost převodu ztrát na podniky, které byly právně a hospodářsky totožné s podnikem, jenž vykázal ztrátu (dále jen „bývalé pravidlo zániku ztrát“). Neuvádělo sice definici pojmu „hospodářsky totožný“, ale obsahovalo jeden negativní příklad a dva pozitivní:

- „a) o hospodářskou totožnost se nejedná, pokud se převádí více než polovina podílů kapitálové společnosti a pokud kapitálová společnost pokračuje v hospodářské činnosti nebo ji znovu zahájí s převážně novým majetkem podniku;
- b) naopak o hospodářskou totožnost se jedná, pokud vklad nového majetku podniku slouží pouze k ozdravení hospodářské činnosti, která způsobila zbývající odpočet ztráty, a pokud tento subjekt v následujících pěti letech pokračuje v hospodářské činnosti v objemu srovnatelném s celkovým obrazem hospodářských poměrů;
- c) o hospodářskou totožnost se jedná rovněž tehdy, když nabyvatel namísto, aby vložil do podniku nový majetek, vyrovná ztráty, které ztrátovému podniku vznikly.“

10. Výjimka z pravidla o zániku ztrát [body b) a c)] byla obecně označována jako „Sanierungsklausel“, tedy klauzule umožňující restrukturalizaci podniků v obtížích.

5 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. *World Duty Free Group* a další, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981.

6 – Rozsudky ze dne 6. září 2006, *Portugalsko v. Komise*, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56, a ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 55.

11. V lednu 2008 bylo bývalé pravidlo zániku ztrát stanovené v čl. 8 odst. 4 KStG zrušeno. Do KStG byl zároveň vložen nový § 8c odst. 1 (dále jen „pravidlo zániku ztrát“). Uvedené ustanovení omezilo možnost převodu ztrát v případě nabytí nejméně 25% podílu ve společnosti (dále jen „škodlivé nabytí účasti“). Konkrétně, je-li převedeno více než 25 %, avšak maximálně 50 % upsaného kapitálu, členských práv, vlastnických práv nebo hlasovacích práv v určitém subjektu, zanikají nevyužité ztráty poměrně k výši procentuální změny ve vlastnictví podílů. Je-li převedeno na nabyvatele více než 50 % upsaného kapitálu, členských práv, vlastnických práv nebo hlasovacích práv v určitém subjektu, nejsou ztráty odpočitatelné vůbec.

12. V době, kdy pravidlo zániku ztrát nabylo platnosti, neexistovaly z něj žádné výjimky. Daňové orgány mohly nicméně v případě škodlivého nabytí účasti za účelem restrukturalizace podniku v obtížích přiznat na základě nařízení německého ministerstva financí o restrukturalizaci ze dne 27. března 2003 osvobození od daně v zájmu spravedlnosti.

13. V červnu 2009 bylo do KStG vloženo další ustanovení, a to § 8c odst. 1a. Toto ustanovení znovu umožnilo převod ztrát, pokud byla účelem nabytí podniku v obtížích jeho restrukturalizace (dále jen „klausule o restrukturalizaci“ nebo „sporné opatření“).

14. Konkrétně podle uvedené klauzule může nabytá právnická osoba provést převod ztrát rovněž v případě škodlivého nabytí účasti, a to za následujících podmínek: i) účelem nabytí dané právnické osoby je její restrukturalizace; ii) podnik je v okamžiku nabytí v platební neschopnosti nebo předlužen, nebo je těmito jevy ohrožen; iii) zásadní struktury podniku zůstanou zachovány; iv) v průběhu pěti let po nabytí nedojde ke změně odvětví činnosti; v) podnik v okamžiku nabytí neukončil hospodářskou činnost.

15. Klausule o restrukturalizaci nabyla účinnosti dne 10. července 2009. Platí přitom se zpětnou účinností ke dni 1. ledna 2008, tedy k témuž dni, kdy nabylo účinnosti pravidlo zániku ztrát.

B. Sporné rozhodnutí

16. Sporné rozhodnutí bylo přijato dne 26. ledna 2011. Podle článku 1 uvedeného rozhodnutí státní podpora poskytnutá na základě § 8c odst. 1a KStG, kterou Německo zavedlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, není slučitelná s vnitřním trhem.

17. Pokud jde o existenci státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU, měla Komise zejména za to, že klauzule o restrukturalizaci představuje výjimku z obecného pravidla upravujícího zánik ztrát, které podniky, u nichž došlo ke změně ve vlastnické struktuře, nevyužily. Podle názoru Komise může dotčená klauzule poskytovat podnikům spadajícím do její působnosti selektivní výhodu. Uvedený rozdíl v zacházení není odůvodněn povahou či obecnou systematikou dané soustavy. Podle sporného rozhodnutí je navíc účelem klauzule o restrukturalizaci zvládnutí problémů vzniklých v důsledku hospodářské a finanční krize, což představuje cíl nesouvisející s daňovou soustavou.

18. V člancích 2 a 3 sporného rozhodnutí byla nicméně, při splnění určitých podmínek, jednotlivá podpora poskytnutá některým příjemcům v omezeném rozsahu v rámci režimu restrukturalizace podle § 8c odst. 1a prohlášena za slučitelnou s vnitřním trhem.

19. V člancích 4 a 6 sporného rozhodnutí Komise uložila Německu vyžádat si zpět neslučitelné podpory poskytnuté na základě sporného opatření a poskytnout Komisi seznam příjemců v rámci daného režimu podpory.

C. Skutkový základ řízení o kasačním opravném prostředku

20. V době přijetí sporného rozhodnutí hrozil společnosti HBH úpadek. Dne 20. února 2009 koupila společnost Heitkamp KG, tedy mateřská společnost společnosti HBH, akcie posledně jmenované společnosti za účelem fúze obou společností. Ke dni dotčené operace splňovala navrhovatelka podmínky pro uplatnění klauzule o restrukturalizaci. Tato skutečnost vyplývá ze závazné informace, kterou vydal Finanzamt Herne (finanční úřad v Herne, Německo) dne 11. listopadu 2009 (dále jen „závazná informace“). Dne 29. dubna 2010 obdržela navrhovatelka od daňového orgánu rovněž výměr zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který zohledňoval ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci.

21. Dne 24. února 2010 Komise informovala Spolkovou republiku Německo o svém rozhodnutí zahájit ve věci sporného opatření řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU. Dopisem ze dne 30. dubna 2010 nařídilo německé ministerstvo financí daňovému orgánu neuplatňovat nadále klauzuli o restrukturalizaci.

22. Dne 27. prosince 2010 byl tedy výměr zálohy na daň ze dne 29. dubna 2010 nahrazen novým výměrem zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009. Posledně uvedený výměr již klauzuli o restrukturalizaci nezohledňoval.

23. Dne 1. dubna 2011 společnost HBH obdržela výměry daně z příjmu právnických osob a daně z podnikatelské činnosti za zdaňovací období 2009. Vzhledem k neuplatnění klauzule o restrukturalizaci nemohla navrhovatelka převést ztráty existující ke dni 31. prosince 2008.

24. Dne 19. dubna 2011 zrušil daňový úřad závaznou informaci.

25. Dne 22. července 2011 Spolková republika Německo sdělila Komisi v souladu s požadavky sporného rozhodnutí seznam podniků, které využily sporného opatření. Zaslala Komisi rovněž seznam podniků, u nichž byly zrušeny závazné informace o použití klauzule o restrukturalizaci. Společnost HBH byla uvedena na posledně jmenovaném seznamu.

26. Navrhovatelka podala proti výše uvedeným výměrům zálohy na daň a výměru daně opravný prostředek k daňovému orgánu a také žalobu k příslušným vnitrostátním soudům. Usnesením ze dne 1. srpna 2011 schválil Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo) odklad vykonatelnosti uvedených výměrů.

II. Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

27. Návrhem došlým dne 6. června 2011 podala společnost HBH k Tribunálu žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí.

28. Samostatným podáním došlým dne 16. září 2011 vznesla Komise námitku nepřípustnosti.

29. Podáním došlým dne 29. srpna 2011 podala Spolková republika Německo návrh na vstup do řízení v postavení vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání žalobkyně. Usnesením ze dne 5. října 2011 předseda druhého senátu Tribunálu tomuto návrhu vyhověl.

30. Usnesením ze dne 21. května 2014 si Tribunál vyhradil rozhodnout o námitce nepřípustnosti spolu s věcí samou.

31. Společnost HBH se na podporu své žaloby dovolávala dvou důvodů: že sporné opatření nebylo selektivní a že bylo případně odůvodněno povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy.

32. Pokud jde o námitku nepřípustnosti, Komise argumentovala tím, že společnost HBH nemá aktivní legitimaci ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU. Konkrétně uvedla, že společnost HBH nebyla osobně dotčena sporným rozhodnutím a že sporné rozhodnutí vyžaduje přijetí prováděcích opatření. Kromě toho Komise uvedla, že jelikož společnost HBH nebyla příjemcem podpory, neměla aktivní legitimaci k zahájení předmětného řízení.

33. Tribunál v napadeném rozsudku nejprve odmítl námitku nepřípustnosti. V tomto ohledu měl za to, že se sporné rozhodnutí společnosti HBH bezprostředně a osobně dotýká. Tribunál poté zamítl žalobu společnosti HBH jako neopodstatněnou.

III. Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastnic řízení

34. Společnost HBH se kasačním opravným prostředkem domáhá toho, aby Soudní dvůr:

- zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž byla daným rozsudkem žaloba zamítnuta jako neopodstatněná (body 2 a 3 výroku rozsudku), a zrušil sporné rozhodnutí;
- podpůrně, zrušil napadený rozsudek v rozsahu, v němž byla daným rozsudkem žaloba zamítnuta jako neopodstatněná (body 2 a 3 výroku rozsudku), a vrátil věc Tribunálu;
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

35. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl a uložil společnosti HBH náhradu nákladů řízení.

36. Vzájemným kasačním opravným prostředkem se zároveň Komise domáhá toho, aby Soudní dvůr:

- zrušil bod 1 výroku napadeného rozsudku;
- odmítl žalobu podanou v prvním stupni jako nepřípustnou;
- kasační opravný prostředek zamítl;
- zrušil bod 3 výroku napadeného rozsudku, kterým bylo Komisi uloženo, aby nesla třetinu svých nákladů řízení;
- uložil společnosti HBH náhradu nákladů řízení v obou stupních.

37. Společnost HBH navrhuje, aby Soudní dvůr vzájemný kasační opravný prostředek zamítl jako neopodstatněný a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

38. Společnost HBH, Komise a německá vláda přednesly ústní vyjádření na jednání konaném dne 19. října 2017.

IV. Analýza

39. Společnost HBH se na podporu svého kasačního opravného prostředku dovolává dvou důvodů. První důvod kasačního opravného prostředku vychází z tvrzení, že Tribunál v napadeném rozsudku nesplnil povinnost uvést odůvodnění. Napadený rozsudek je údajně stížen vadou spočívající v nedostatečném či protichůdném odůvodnění. Druhý důvod kasačního opravného prostředku spočívá v tvrzení, že Tribunál použil nesprávný výklad čl. 107 odst. 1 SFEU. Navrhovatelka poukazuje na několikrát nesprávné právní posouzení, pokud jde o selektivitu daného opatření.

40. Komise tvrdí, že oba důvody kasačního opravného prostředku je třeba odmítnout jako nepřipustné nebo zamítnout jako neopodstatněné.

41. Komise zároveň podala vzájemný kasační opravný prostředek proti napadenému rozsudku. V rámci jediného důvodu svého kasačního opravného prostředku tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když připustil žalobu na neplatnost podanou společností HBH. Ta totiž údajně postrádá aktivní legitimaci: sporné rozhodnutí se jí osobně nedotýká. Žaloba podaná společností HBH v prvním stupni tedy měla být odmítnuta jako nepřipustná.

42. Společnost HBH má za to, že vzájemný kasační opravný prostředek je třeba zamítnout jako neopodstatněný.

43. Z procesních důvodů se budu nejprve zabývat vzájemným kasačním opravným prostředkem.

A. Vzájemný kasační opravný prostředek: dotýká se sporné rozhodnutí osobně navrhovatelky?

44. Komise tvrdí, že Tribunál v napadeném rozsudku použil nesprávný výklad pojmu „osobně se dotýká“ ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU⁷. Napadený rozsudek se tím, že přiznává společnosti HBH aktivní legitimaci, zejména odchyluje od ustálené judikatury, v níž se Soudní dvůr zaměřuje na toto kritérium v souvislosti s žalobami na neplatnost rozhodnutí, jimiž Komise prohlásila režim podpory za neslučitelný s vnitřním trhem.

45. Komise tvrdí, že napadený rozsudek rozostřuje jasnou hranici stanovenou judikaturou, která dělí skutečné příjemce podpory, již mají aktivní legitimaci, od možných budoucích příjemců, kteří podle judikatury aktivní legitimaci nemají. Konkrétně Komise namítá, že Tribunál při posouzení kritéria osobního dotčení vycházel z tvrzení, že společnost HBH „nabyla právo“ na daňovou úsporu.

46. S tím společnost HBH nesouhlasí.

47. Abych vysvětlil, proč má společnost HBH podle mého názoru v projednávané věci aktivní legitimaci, uvedu nejdříve na úvod několik poznámek ke kritériu osobního dotčení, a to v konkrétním kontextu práva v oblasti státních podpor.

1. Úvodní poznámky ke kritériu osobního dotčení v právní úpravě státních podpor

48. Přístup k soudům, a tedy i soudnímu přezkumu je základem právního systému založeného na zásadě odpovědnosti a právního státu. Není tedy bez důvodu, že si otázka aktivní legitimace soukromých žalobců v unijním právu získala pozornost teoretiků již vydáním zásadního rozsudku Soudního dvora ve věci Plaumann (ne-li dříve)⁸. Uvedeným rozsudkem byly položeny základy, ze kterých dosud vychází výklad požadavků na aktivní legitimaci stanovených v čl. 263 čtvrtém pododstavci SFEU.

49. Platí totiž obecné pravidlo, že pro účely podání žaloby proti aktu orgánů Evropské unie musí soukromý žalobce, kterému není dotčený akt určen, prokázat, že se jej daný akt bezprostředně a osobně dotýká. To neplatí u právních aktů s obecnou působností [nařizovacích aktů], které nevyžadují přijetí prováděcích opatření podle čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU. V případě takových aktů postačí, je-li prokázáno, že se dané osoby dotýkají bezprostředně.

⁷ – Body 50 až 79 napadeného rozsudku.

⁸ – Rozsudek ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise, 25/62, EU:C:1963:17.

50. Pokud však hodlá podnik napadnout žalobou na neplatnost rozhodnutí, jímž Komise shledala státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem, musí prokázat, že se jej dané rozhodnutí bezprostředně a osobně dotýká⁹.

51. Soudní dvůr přistupuje k podmínkám aktivní legitimace soukromých žalobců striktně. Obzvláště složité je přitom splnění kritéria osobního dotčení.

52. V rozsudku Plaumann Soudní dvůr uvedl, že jiné subjekty než adresáti rozhodnutí mohou tvrdit, že jsou osobně dotčeny, pouze pokud je toto rozhodnutí zasahuje z důvodu určitých vlastností, které jsou pro ně zvláštní nebo faktické situace, která je vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám, a tím je individualizuje způsobem obdobným tomu, jakým by byl individualizován adresát takového rozhodnutí¹⁰.

53. Soudní dvůr u tohoto pojetí důsledně setrvává, ačkoli již byl vícekrát vyzván, aby uvedené kritérium přehodnotil a navrhl alternativy¹¹.

54. Zmíněné kritérium bylo rovněž uzpůsobeno zvláštní oblasti práva státní podpory, v níž jsou rozhodnutí Komise určena pouze dotčenému členskému státu.

55. Podnik, který hodlá v této konkrétní oblasti napadnout žalobou rozhodnutí, jímž Komise zakázala režim podpor, nebude splňovat kritérium osobního dotčení jen tím, že přísluší k určitému odvětví a má postavení osoby potenciálně oprávněné využít uvedeného režimu¹². V této souvislosti Soudní dvůr vysvětlil, že možnost více či méně přesného určení osob, na něž se určité opatření vztahuje, bez dalšího neznamená, že se jich takové opatření osobně dotýká¹³.

56. Konkrétně sporné rozhodnutí se osobně dotýká pouze uzavřené skupiny osob, jež mohly být známy v okamžiku jeho přijetí¹⁴. To platí zejména v případě skutečných příjemců podpory, tedy podniků, které získaly pozitivní zvýhodnění¹⁵. Nejsou však jediné. Soudní dvůr za určitých konkrétních okolností připustil i podání žaloby ze strany soutěžitelů příjemců opatření státní podpory¹⁶.

9 – Je třeba zmínit, že ve svém nedávném rozsudku měl Tribunál za to, že rozhodnutí přijaté Komisí – rozhodnutí, jímž částečně nebyla zjištěna existence státní podpory a částečně byla podpora prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem, ale nebyla uložena povinnost podporu vrátit – představuje akt s obecnou působností [nařizovací akt], který nevyžaduje přijetí prováděcích opatření ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU. Viz rozsudky ze dne 15. září 2016, Ferracci v. Komise, T-219/13, EU:T:2016:485, body 50 až 55, a Scuola Elementare Maria Montessori v. Komise, T-220/13, nezveřejněno, EU:T:2016:484. Soudní dvůr však ještě nerozhodl o kasačních opravných prostředcích v uvedené věci (Scuola Elementare Maria Montessori v. Komise, C-622/16; Komise v. Scuola Elementare Maria Montessori, C-623/16, a Komise v. Ferracci, C-624/16, věc dosud projednávaná před Soudním dvorem).

10 – Rozsudek ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise, 25/62, EU:C:1963:17, s. 107.

11 – Především ve stanovisku generálního advokáta F.G. Jacobse ve věci Unión de Pequeños Agricultores v. Rada, C-50/00 P, EU:C:2002:197, bod 59 a následující, a v rozsudku ze dne 3. května 2002, Jégo-Quéré v. Komise, T-177/01, EU:T:2002:112, bod 49. O něco větší vstřícnost, pokud jde o možné uvolnění podmínek existence aktivní legitimace na straně soukromých žalobců, naproti tomu prokázal unijní normotvůrce. To dokládá vložení kategorie „aktů s obecnou působností [nařizovacích aktů]“ do čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU Lisabonskou smlouvou.

12 – Mezi mnoha jinými viz rozsudky ze dne 2. února 1988, Kwekerij van der Kooy a další v. Komise, spojené věci 67/85, 68/85 a 70/85, EU:C:1988:38, bod 15; ze dne 19. října 2000, Itálie a Sardegna Lines v. Komise, spojené věci C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570, bod 33, a ze dne 19. prosince 2013, Telefónica v. Komise, C-274/12 P, EU:C:2013:852, bod 49.

13 – Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Antillean Rice Mills v. Rada, C-451/98, EU:C:2001:622, bod 52.

14 – Rozsudky ze dne 27. února 2014, Stichting Woonpunt a další v. Komise, C-132/12 P, EU:C:2014:100, body 59 až 62, a ze dne 27. února 2014, Stichting Woonlinie a další v. Komise, C-133/12 P, EU:C:2014:105, body 46 až 49.

15 – Rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, spojené věci C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 53.

16 – Například viz rozsudky ze dne 28. ledna 1986, COFAZ a další v. Komise, 169/84, EU:C:1986:42, bod 25; ze dne 19. května 1993, Cook v. Komise, C-198/91, EU:C:1993:197, bod 23; ze dne 13. prosince 2005, Komise v. Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, EU:C:2005:761, bod 37 a citovaná judikatura, a ze dne 9. července 2009, 3F, C-319/07 P, EU:C:2009:435, bod 34 a citovaná judikatura.

57. Přístup, který Soudní dvůr zaujal v oblasti státních podpor, dokládá, že kritérium osobního dotčení vymezené v rozsudku Plaumann je splněno tehdy, lze-li soukromého žalobce jednotlivě určit na základě určitých konkrétních rysů. Takové rysy mohou souviset mimo jiné s hmotněprávním dopadem dané podpory na postavení soutěžitele na trhu nebo se skutečností, že dotčený podnik fakticky obdržel pozitivní zvýhodnění ze státních prostředků.

58. Tribunál došel v napadeném rozsudku k závěru, že společnost HBH byla s ohledem na svou konkrétní skutkovou a právní situaci sporným rozhodnutím osobně dotčena ve smyslu rozsudku Plaumann. Tribunál přitom vycházel z úvahy, že společnost HBH by využila klauzuli o restrukturalizaci do konce daného hospodářského období (roku 2009). Německé orgány si neponechaly žádný prostor pro uvážení, pokud jde o uplatnění uvedené klauzule. V tomto ohledu Tribunál kladl zvláštní důraz na skutečnost, že společnost HBH „nabyla právo“, což německé orgány osvědčily ve formě závazné informace. Tato skutečnost odlišuje zmíněnou společnost od jakéhokoli jiného podniku, který splnil podmínky pro využití klauzule o restrukturalizaci¹⁷.

59. Komise má za to, že se Tribunál přitom dopustil nesprávného právního posouzení. Oproti tvrzení Komise však posouzení, zda je soukromý žalobce osobně dotčen rozhodnutím Komise v oblasti státní podpory, není v žádném případě pouhým aritmetickým úkolem: předmětná judikatura nevychází z binární logiky založené na rozlišení mezi možnými a skutečnými příjemci podpory. Jak doložím v dalším textu, na základě kritéria stanoveného v rozsudku Plaumann – uplatňovaného v kontextu práva v oblasti státních podpor – je rozhodující, zda lze žalobce odlišit od jiných podniků na základě zvláštních charakteristik. Ty se mohou případ od případu lišit.

2. Určení, zda byl subjekt osobně dotčen v rámci daňových opatření: projednávaná věc

60. Projednávaná věc dokládá, nakolik je sporné, jak má být vykládán pojem „skutečný příjemce podpory“ v oblasti zdanění. Obzvláště složité může v této souvislosti být jednoznačné rozlišení mezi možnými a skutečnými příjemci. Daňová opatření totiž zřídka zahrnují konkrétní vyplacení podpory.

61. Komise v zásadě argumentuje tím, že uvedené rozlišení má zásadní význam, neboť jen skuteční příjemci, kteří fakticky obdrželi podporu, splňují kritérium osobního dotčení. Jen takoví příjemci mohou podle jejího tvrzení podat žalobu na neplatnost rozhodnutí, jímž byla podpora prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem.

62. Zmíněný postup Komise postrádá oporu v judikatuře. Mám totiž za to, že se Komise pokouší uměle extrapolovat z judikatury Soudního dvora obecně použitelné pravidlo, které v ní jednoduše není obsaženo.

63. Komise se na podporu svého stanoviska dovolává v zásadě dvou větví judikatury. Svůj výklad zakládá konkrétně na judikatuře vycházející z rozsudků Soudního dvora Itálie a Sardegna Lines¹⁸ a Comitato „Venezia vuole vivere“¹⁹. Soudní dvůr v obou zmíněných věcech uznal, že příjemci jednotlivých podpor poskytovaných v rámci režimu podpor, které Komise nařídila vrátit, jsou z tohoto titulu osobně dotčeni ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU. Kromě toho z rozsudku Itálie a Sardegna Lines vyplývá, že oproti takovým příjemcům aktivní legitimaci postrádají možní příjemci, kteří pouze přísluší do daného odvětví²⁰.

17 – Body 66 až 79 napadeného rozsudku.

18 – Rozsudek ze dne 19. října 2000, Itálie a Sardegna Lines v. Komise, spojené věci C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570.

19 – Rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, spojené věci C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368.

20 – Rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, spojené věci C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368, bod 53, a ze dne 19. října 2000, Itálie a Sardegna Lines v. Komise, spojené věci C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570, body 33 a 34.

64. Mám za to, že z uvedených věcí lze vyvozovat závěry jen do určité míry. Zmíněné věci na jedné straně dokládají, že skuteční příjemci podpory (tedy ti, kteří fakticky obdrželi podporu, jejíž vrácení bylo nařízeno) by měli mít možnost podat žalobu na neplatnost rozhodnutí, kterým byla daná podpora prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem. Uvedené právo nemají na druhé straně podniky, které jsou pouze možnými budoucími příjemci v rámci režimu podpory.

65. Logika věci zní, že okruh skutečných příjemců lze odlišit – ve smyslu rozsudku Plaumann – od podniků, které podporu neobdržely. Takové rozlišení je dozajista velmi užitečné v rámci režimů podpory, ve kterých dochází k převodům peněžních prostředků ze státu na dotčené podniky.

66. Mám však za to, že z uvedených věcí nelze dovozovat žádný definitivní závěr, pokud jde o jiné podniky, které by mohly za zvláštních okolností být osobně dotčeny rozhodnutím, jímž byla podpora prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem.

67. Rozlišování mezi skutečnými a možnými příjemci podpory je v zásadě jednoduše terminologickým nástrojem, který se používá k abstraktnímu vzájemnému odlišení určitých kategorií podniků, které jsou či nejsou osobně dotčeny takovým rozhodnutím.

68. Mám za to, že relevantním právním kritériem zůstává kritérium vymezené v rozsudku Plaumann: přísluší žalobce do uzavřené skupiny, kterou lze identifikovat ve světle konkrétních rysů, jež jej odlišují od jiných?

69. Z tohoto úhlu pohledu je jasné, že pro takové posouzení mohou mít význam jiné rysy, než jsou ty, které souvisejí s postavením žalobce jako skutečného příjemce podpory. Je zjevné, že podstata uvedených rysů je otázkou, již nelze řešit abstraktně. Takové posouzení naopak velice závisí na okolnostech.

70. S ohledem na výše uvedené pro mne není snadné se ztotožnit s Komisí v tom smyslu, že v projednávané věci nejsou použitelné rozsudky Belgie a Forum 187²¹ a FrieslandCampina²². Uvedené věci, jejichž předmětem byla přechodná opatření související s podporou, jež byla prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem, dokládají ochotu Soudního dvora připustit aktivní legitimaci takových žalobců, kteří učinili vše potřebné k tomu, aby využili sporného vnitrostátního opatření, avšak fakticky neobdrželi žádné zvýhodnění²³.

71. Oproti tomu, čím argumentuje Komise, mi ani není jasné, proč by v projednávané věci měly být bez významu rozsudky Stichting Woonpunt²⁴ a Stichting Woonlinie²⁵. Soudní dvůr považoval v uvedených věcech za prokázané, že žalobci byli osobně dotčeni daným rozhodnutím, jelikož před jeho přijetím nabyli právo využít daňového zvýhodnění, které bylo následně prohlášeno za neslučitelné s vnitřním trhem²⁶.

21 – Rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, spojené věci C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416.

22 – Rozsudek ze dne 17. září 2009, Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556.

23 – Rozsudky ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, spojené věci C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 60 až 63, a ze dne 17. září 2009, Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, body 56 až 58. Rovněž viz rozsudek ze dne 17. ledna 1985, Piraiki-Patraiki a další v. Komise, 11/82, EU:C:1985:18, bod 19.

24 – Rozsudek ze dne 27. února 2014, Stichting Woonpunt a další v. Komise, C-132/12 P, EU:C:2014:100.

25 – Rozsudek ze dne 27. února 2014, Stichting Woonlinie a další v. Komise, C-133/12 P, EU:C:2014:105.

26 – Rozsudky ze dne 27. února 2014, Stichting Woonpunt a další v. Komise, C-132/12 P, EU:C:2014:100, body 59 až 62, a ze dne 27. února 2014, Stichting Woonlinie a další v. Komise, C-133/12 P, EU:C:2014:105, body 46 až 49.

72. Vzhledem k povaze sporného opatření v projednávané věci je logické, že Tribunál hledal inspiraci ve výše uvedených věcech. Společnost HBH totiž v okamžiku přijetí sporného rozhodnutí splňovala podmínky pro použití klauzule o restrukturalizaci nejen obecně a abstraktně. Obdržela navíc závaznou informaci a výměr zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který zohledňoval ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci. To Tribunál popsal jako „nabyté právo“.

73. Právě z důvodu poskytnutí závazné informace a výměru zálohy na daň se postavení společnosti HBH podstatným způsobem lišilo od postavení podniků, které jednoduše splňují obecné podmínky pro použití klauzule o restrukturalizaci²⁷. Právě z tohoto důvodu je v případě navrhovatelky splněno kritérium osobního dotčení.

74. Je pravda, že Tribunál nezvolil nejšťastnější formulaci. Jak dokládá argumentace Komise, jeho volba mohla vést až ke vzniku nezamýšlených paralel se zásadou legitimních očekávání, která vyplývá z unijního práva. Mám však za to, že odkaz na „nabyté právo“ má jednoduše popsat skutkové a právní okolnosti, které odlišují postavení společnosti HBH od jiných podniků pro účely splnění kritéria „osobního dotčení“ ve smyslu rozsudku Plaumann v projednávané věci.

75. Poukazují přitom na to, že v oblasti zdanění může být obzvláště složité určit rozhodný okamžik, kdy podnik fakticky obdržel podporu. Určení přesného rozhodného okamžiku je do jisté míry otázkou individuálního rozhodnutí. Jedná se o okamžik, kdy byla vydána závazná informace, nebo o okamžik, kdy společnost HBH obdržela výměr zálohy na daň? Nebo jde, jak argumentuje Komise, o okamžik, kdy je existence daňové úspory zjištěna v pravomocném daňovém rozhodnutí (s tím, že takové rozhodnutí může být vydáno i několik let po skončení daného zdaňovacího období)? Nebo se jedná o jiný okamžik?

76. Je zjevné, že z hlediska určení, zda je podnik osobně dotčen rozhodnutím, jímž je podpora prohlášena za neslučitelnou s vnitřním trhem, nepochybně existuje nejistota a prvek náhodnosti spojený s volbou kterékoli z těchto variant, či případně jiné varianty.

77. Vzhledem k uvedené nejistotě by otázka, zda žalobce již fakticky obdržel podporu, měla mít v této souvislosti druhotný význam. Jak vyplývá z judikatury, kritérium osobního dotčení je splněno, pokud lze žalobce na základě konkrétních rysů odlišit od jiných podniků²⁸. To je přesně případ společnosti HBH.

78. Ze všech výše uvedených důvodů nespatřuji žádnou vadu v napadeném rozsudku, pokud jde o posouzení osobního dotčení ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU. Vzájemný kasační opravný prostředek podaný Komisí je tedy třeba zamítnout jako neopodstatněný.

B. Ke kasačnímu opravnému prostředku: Pochybil Tribunál, když měl za to, že sporné opatření poskytuje podnikům v obtížích selektivní výhodu?

79. Společnost HBH předložila dva důvody kasačního opravného prostředku. Uvedené důvody jsou navzájem neoddělitelně spjaté.

27 – Za stručnou zmínku stojí v tomto smyslu skutečnost, že také skutkové okolnosti rozsudku ze dne 19. prosince 2013, Telefónica v. Komise, C-274/12 P, EU:C:2013:852, se podstatným způsobem liší od projednávané věci. V uvedené věci žalobce uskutečnil investice na základě vnitrostátního aktu, který Komise později prohlásila za neslučitelný s vnitřním trhem. Byl tedy v důsledku přijetí sporného vnitrostátního aktu zvýhodněn. Zde však veškerá podobnost končí. Investice uskutečněná žalobcem byla realizována před rozhodným dnem ukončení podpory: Komise ve svém rozhodnutí výslovně umožnila další používání sporného vnitrostátního aktu na investice uskutečněné před přijetím rozhodnutí o zahájení formálního šetření. V tomto ohledu viz body 47 až 50. Rovněž viz usnesení ze dne 21. března 2012, Telefónica v. Komise, T-228/10, nezveřejněno, EU:T:2012:140, body 36 až 40.

28 – Z tohoto důvodu nemá v projednávané věci žádný význam námitka Komise v tom smyslu, že navrhovatelka v řízení před Tribunálem netvrdila, že obdržela podporu.

80. V prvním důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka zpochybňuje odůvodnění podané Tribunálem. Tvrdí, že napadený rozsudek je stížen procesními vadami souvisejícími s povinností uvést odůvodnění, neboť odůvodnění podané Tribunálem je nedostatečné nebo protichůdné, pokud jde o 1) určení referenčního systému, 2) posouzení právní a skutkové situace podniků, které vyžadují restrukturalizaci a klauzule o restrukturalizaci jako „obecného opatření“, a 3) odůvodnění sporného opatření.

81. Druhý důvod kasačního opravného prostředku směřuje proti týmž aspektům rozsudku, ale z hmotněprávního hlediska. V rámci posledně uvedeného důvodu společnost HBH tvrdí, že napadený rozsudek je v rozporu s čl. 107 odst. 1 SFEU vzhledem k právním pochybením či zkreslení vnitrostátního práva při 1) určení referenčního systému, 2) posouzení právní a skutkové situace podniků, které vyžadují restrukturalizaci a klauzule o restrukturalizaci jako „obecného opatření“, a 3) odůvodnění sporného opatření.

82. Komise argumentaci navrhovatelky odmítá. Pokud jde o první důvod kasačního opravného prostředku, který se týká odůvodnění, má zmíněný orgán v zásadě za to, že uvedený důvod je založen na nesprávném porozumění napadenému rozsudku. Co se týče druhého důvodu kasačního opravného prostředku, Komise tvrdí, že je nepřipustný. Podpůrně argumentuje tím, že druhý důvod kasačního opravného prostředku je neopodstatněný.

83. Vzhledem k tomu, že se oba důvody kasačního opravného prostředku navzájem překrývají, budu se jimi zabývat společně, a to v několika postupných krocích. To je na místě zejména proto, že v prvním důvodu kasačního opravného prostředku není poukazováno na absenci odůvodnění, nýbrž je zde nepřímo zpochybňováno hmotněprávní posouzení provedené Tribunálem.

84. Zprvce se budu zabývat argumenty týkajícími se určení referenční soustavy. Z důvodů, které popisují níže, mám za to, že první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku je opodstatněná. Napadený rozsudek i sporné rozhodnutí je proto třeba zrušit v rozsahu, v němž byl nesprávně určen referenční systém pro posouzení selektivity sporného opatření.

85. Pro případ, že Soudní dvůr nebude souhlasit s mým posouzením první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku, budu se rovněž stručně zabývat ostatními argumenty předloženými navrhovatelkou.

86. Zadruhé se proto zaměřím na argumentaci týkající se posouzení právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako „obecného opatření“. Zatřetí posoudím konečně argumenty týkající se odůvodnění sporného opatření.

87. Nejdříve je však namístě přednést několik úvodních poznámek k pojmu „selektivita“ v konkrétním kontextu zdanění.

1. Úvodní poznámky k posouzení selektivity v rámci přímých daní

a) Pojem „selektivita“ – posouzení ve třech krocích

88. Nejprve je na místě uvést několik postřehů k důvodům, ze kterých vychází pojem „selektivita“, a k účelu, jemuž slouží. Je rovněž užitečné připomenout analytický rámec, ze kterého vychází posouzení selektivity, a obtíže vznikající při použití uvedeného rámce v kontextu přímých daní.

89. Podle čl. 107 odst. 1 SFEU podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem. Určité opatření přijaté členským státem bude tedy spadat do oblasti působnosti

uvedeného ustanovení při splnění čtyř kumulativních podmínek. Zaprvé musí být dáno určité zvýhodnění. Zadruhé takové zvýhodnění musí být selektivní. Zatřetí musí dojít k zásahu státu nebo použití státních prostředků. A začtvrté takový zásah musí být schopen ovlivnit obchod mezi členskými státy.

90. V oblasti zdanění je patrně nejproblematictější otázka, co představuje selektivní zvýhodnění.

91. Podmínka selektivity obecně slouží k určení opatření, která zvýhodňují oproti ostatním určité podniky (poplatníky) nebo určitá odvětví výroby.

92. Daňové zvýhodnění vyplývající z „obecného opatření“ použitelného bez rozlišení na všechny hospodářské subjekty není státní podporou. Takové opatření není totiž selektivní. Naproti tomu opatření, které staví příjemce do výhodnější situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, může poskytnout příjemcům selektivní zvýhodnění, a představuje tak státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU²⁹.

93. Jádrem posouzení selektivity tedy spočívá ve srovnání podniků. Jak uvedl Soudní dvůr, otázka zní, zda určité opatření zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU *ve srovnání* s jinými podniky, které se nacházejí ve srovnatelném právním a skutkovém postavení³⁰.

94. Předtím, než bude možné posoudit, zda se příjemci a jiné podniky nacházejí ve srovnatelné situaci, je však třeba určit referenční systém.

95. V nedávném rozsudku *World Duty Free*³¹ Soudní dvůr stanovil parametry, na jejichž základě je třeba provést posouzení selektivity daňového opatření. Soudní dvůr rozlišoval tři různé kroky v rámci posouzení selektivity daňových opatření.

96. Podle Soudního dvora za účelem kvalifikace daňového opatření jako selektivního musí být identifikován obecný nebo obvyklý daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě (první krok). Poté musí být prokázáno, že se předmětné daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyľuje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (druhý krok)³². V takovém případě je třeba ověřit, zda je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (třetí krok)³³.

29 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další*, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56 a citovaná judikatura.

30 – V judikatuře existují určité rozpory, pokud jde o otázku, zda je třeba srovnatelnost podniků zjišťovat s ohledem na cíl daňového režimu jako celku nebo sporného vnitrostátního opatření. Například v rozsudku *Adria-Wien Pipeline* Soudní dvůr uvedl, že podniky je třeba srovnávat ve světle cíle sledovaného sporného opatření (rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41 a citovaná judikatura). Naproti tomu v nedávném rozsudku *World Duty Free* rozhodl, že podniky je třeba srovnávat ve světle cíle sledovaného běžným daňovým systémem (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další*, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatura).

31 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další*, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981.

32 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další*, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57 a citovaná judikatura. Rovněž viz rozsudek ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19.

33 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další*, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58 a citovaná judikatura.

97. Konkrétně Soudní dvůr uvedl, že podmínka selektivity je splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se toto opatření odchyluje od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě a svými konkrétními důsledky vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, přestože se subjekty, které mají z daňového zvýhodnění prospěch, a subjekty, které z něj prospěch nemají, nacházejí s ohledem na cíl uvedeného daňového režimu tohoto členského státu ve srovnatelné skutkové a právní situaci³⁴.

98. Toto řízení o kasačním opravném prostředku dokládá, jaké problémy jsou spojeny s určením (hmotněprávní) selektivity daňového opatření na základě uvedených parametrů. Vyzdvihuje zejména obtíže související s určením referenčního systému v prvním kroku na základě objektivního souboru kritérií³⁵. Proto je rovněž na místě uvést několik úvodních poznámek ke kritériím, ze kterých musí vycházet určení referenčního systému, a až poté přistoupit k podrobnějšímu posouzení kasačního opravného prostředku v projednávané věci.

b) Zásadní význam referenčního systému pro posouzení selektivity a kritéria, jež je třeba použít při určení daného systému

99. Kritérium selektivity slouží k určení opatření, která zahrnují neodůvodněné odlišné zacházení s podniky, které jsou v právně a skutkově srovnatelném postavení. Takové srovnání má však smysl jen tehdy, existuje-li nějaký referenční bod, k němuž lze dané podniky vztáhnout. Právě z tohoto důvodu má řádné určení referenčního systému zásadní význam pro posouzení selektivity³⁶.

100. Judikatura Soudního dvora nicméně neobsahuje žádné vodítko k tomu, *jakým způsobem* má být relevantní referenční systém určen. Soudní dvůr jednoduše uvedl, že referenční systém je obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě³⁷. Uvedené konstatování je až pozoruhodně nevhodné jako kritérium, které by bylo možné použít pro účely posouzení.

101. Neochota Soudního dvora stanovit přesná kritéria však není nikterak překvapující. Součástí určení referenčního systému je totiž rovněž identifikace obecné míry zdanění, které podniky podléhají v rámci vnitrostátní daňové soustavy. Oproti jiným druhům podpory je přesné určení takového obvyklého, obecně použitelného systému spojeno se značnou mírou nejistoty. S přihlédnutím ke složitosti jakékoli daňové soustavy a proměnným nedílně spjatým s určením daňového zatížení podniků, je patrně nemožné přesně určit, co je „obvyklá situace“.

102. U pozitivních zvýhodnění toto neplatí. Například v případě zvýhodněných úvěrových podmínek nebo povolení k těžbě nerostů, jichž může využít jen omezený počet podniků, je určení „obvyklé situace“, jež existovala před přijetím sporného opatření, relativně jednoduché.

34 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 57 a 67.

35 – Pokud jde o tyto obtíže, například viz O. Peiffert, „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État“, *Concurrences*, n 3, 2017, s. 52, na s. 60.

36 – K odlišnému názoru na význam identifikace obecného daňového režimu, viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci ANGED, C-233/16, EU:C:2017:852, bod 88.

37 – Rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos, spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49 a citovaná judikatura; ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57.

103. Komise popisuje referenční systém jako systém, který se skládá z konzistentního souboru pravidel, která se vztahují obecně, na základě objektivních kritérií, na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem: uvedená pravidla obvykle stanoví nejen působnost systému, nýbrž i podmínky, za nichž se použije, práva a povinnosti podniků, na něž se vztahuje, a technické aspekty jeho fungování. Konkrétně u daňových opatření je referenční systém založen na prvcích, jako jsou základ daně, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a daňové sazby³⁸.

104. Uvedenému popisu patrně odpovídají jakákoli daňová opatření či jejich soubor.

105. Komisi byla na jednání položena otázka v tomto smyslu. Dotázána na kritéria, jež mají být použita při určení referenčního systému, nebyla Komise schopna vysvětlit, na jakém základě vlastně referenční systém určuje. Uvedený proces popsala jako hledání logiky v systému. Pokud nic jiného, pak se jeví, že odpověď Komise potvrdila, že určení referenčního systému v určitém konkrétním případě ve skutečnosti není založeno na objektivním souboru kritérií.

106. Z judikatury Soudního dvora lze však vyvodit určité závěry. Zkoumáním dané judikatury dojdeme k závěru, že při určování referenčního systému je upřednostňováno široké pojetí. Takové pojetí zohledňuje všechna relevantní legislativní ustanovení jako celek či nejširší možný referenční bod³⁹. Z judikatury navíc vyplývá, že určení referenčního systému nesmí být formalistické⁴⁰.

107. Poukazují například na to, že v rozsudku *World Duty Free* přijal Soudní dvůr názor Komise, že relevantním vztažným bodem nejsou pravidla upravující investice v zahraničí, nýbrž španělský systém daně z příjmu právnických osob jako celek. Na základě uvedeného vztažného bodu došla Komise k závěru, že určité kategorii podniků bylo poskytnuto selektivní zvýhodnění. S podniky podléhajícími ve Španělsku daňové povinnosti, které nabyly alespoň 5% podíl v zahraničních společnostech, bylo zacházeno příznivěji než s podniky podléhajícími ve Španělsku daňové povinnosti, které uskutečnily totožné investice do vnitrostátních společností, ačkoli obě zmíněné kategorie podniků jsou ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl sledovaný obecným španělským režimem zdanění právnických osob⁴¹.

108. Na druhé straně v rozsudku *Gibraltar* Soudní dvůr potvrdil, že referenční systém může sestávat z několika různých daňových pravidel. Na uvedeném základě došla Komise k závěru, že určité podniky [zahraniční („offshore“) společnosti] získaly selektivní zvýhodnění. Bylo tomu tak i přesto, že formálně takové podniky podléhaly stejnému daňovému zatížení jako jiné podniky. Soudní dvůr v uvedené věci rovněž potvrdil, že při určení referenčního systému nehraje žádnou roli legislativní technika⁴².

109. Jednoduše řečeno, z relevantní judikatury lze dovodit, že Soudní dvůr potvrdil pojetí, podle něhož je třeba určit celý soubor pravidel, která ovlivňují daňové zatížení podniků. Mám za to, že takové pojetí je na místě. Zajišťuje totiž, že selektivita daňového opatření je posuzována v rámci, který zahrnuje veškerá relevantní ustanovení, a nikoli oproti ustanovením, která byla uměle vyňata z širšího

38 – Sdělení Komise o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, C/2016/2946 (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1), dostupné na adrese: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.262.01.0001.01.ENG&toc=OJ:C:2016:262:TOC#ntc205-C_.2016.262EN.01000101-E0205, body 133 a 134.

39 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise*, spojené věci C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, body 95, 104, 107 a 122; ze dne 6. září 2006, *Portugalsko v. Komise*, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56; ze dne 17. září 2009, *Komise v. Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, body 2 až 7, a ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další*, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 68.

40 – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království*, spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 92 a 93.

41 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. World Duty Free Group a další*, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 22 a 67 až 69.

42 – Rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, *Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království*, spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 92 až 95.

legislativního rámce. Brání také směřování prvního a druhého kroku v posouzení selektivity. Užší přístup by totiž vyžadoval identifikaci podniků, které jsou ve srovnatelném právním a skutkovém postavení. Nelze zapomínat, že referenční systém je třeba určit předtím, než bude přistoupeno ke srovnání podniků.

110. Ve světle výše uvedených úvah se budu nyní zabývat kasačním opravným prostředkem podaným v projednávané věci.

2. První krok: určení referenčního systému

a) Argumenty účastníků řízení

111. V první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku společnost HBH tvrdí, že Tribunál poskytl nedostatečné či protichůdné odůvodnění, pokud jde o určení referenčního systému⁴³. Podle navrhovatelky je tomu tak proto, že selektivita klauzule o restrukturalizaci je v napadeném rozsudku posuzována ve vztahu k pravidlu zániku ztrát, ačkoli Tribunál uznal, že sporné opatření je třeba posuzovat ve světle obecnějšího pravidla, a to pravidla převodu ztrát⁴⁴.

112. Komise má za to, že odůvodnění uvedené Tribunálem je kvalitní a v žádném ohledu není protichůdné.

113. V první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku společnost HBH tvrdí, že Tribunál použil nesprávný výklad čl. 107 odst. 1 SFEU, a to s ohledem na vady související s určením referenčního systému⁴⁵. Navrhovatelka argumentuje také tím, že Tribunál v napadeném rozsudku nesprávně směřuje první a druhý krok posouzení selektivity⁴⁶.

114. Komise zejména tvrdí, že argumentace navrhovatelky souvisí se skutkovými zjištěními a je třeba ji odmítnout jako nepřipustnou. Podpůrně uvádí, že je uvedená argumentace neopodstatněná. Nic ve spise totiž nepodporuje tvrzení společnosti HBH, že pravidlo převodu ztrát je třeba považovat za pravidlo relevantní pro posouzení selektivity klauzule o restrukturalizaci.

115. Nejprve se budu zabývat otázkou přípustnosti.

b) Posouzení

1) Určení referenčního systému je právní otázkou, kterou lze přezkoumat v řízení o kasačním opravném prostředku

116. Jak se již stalo tradicí v řízení o kasačním opravném prostředku před Soudním dvorem, Komise zpochybňuje přípustnost argumentace navrhovatelky. Poukazuje na to, že argumenty navrhovatelky související s určením referenčního systému nepodléhají přezkoumání ze strany Soudního dvora. Týkají se totiž skutkových zjištění.

117. Tvrzení Komise v tomto směru je třeba bez dalšího odmítnout.

43 – Body 103 až 106 napadeného rozsudku.

44 – Body 107 až 109 napadeného rozsudku.

45 – Body 103 až 106 napadeného rozsudku.

46 – Bod 104 napadeného rozsudku.

118. Je pravda, že Tribunál má na základě článku 58 statutu Soudního dvora a článku 256 SFEU výlučnou pravomoc zjistit a posoudit skutkový stav. Opravné prostředky k Soudnímu dvoru jsou totiž omezeny na právní otázky. V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že určení obsahu vnitrostátního práva tvoří součást posouzení skutkových okolností, které nepodléhá přezkumu na základě kasačního opravného prostředku⁴⁷.

119. Soudní dvůr může nicméně přezkoumat právní kvalifikaci takového skutkového stavu a právních důsledků, které z něj Tribunál vyvodil⁴⁸. Může rovněž ověřit, zda nedošlo ke zkreslení vnitrostátního práva, pokud lze takové zkreslení určit bez nového posouzení skutkového stavu a důkazů⁴⁹.

120. Argumentace přednesená společností HBH, pokud jde o určení referenčního systému, musí podléhat přezkumu na základě kasačního opravného prostředku.

121. V tomto ohledu nelze opomenout skutečnost, že se účastnice řízení shodují na obsahu vnitrostátního práva. Neshodují se nicméně na cílech, které zmíněné právo sleduje. Sporná je rovněž *právní kvalifikace* daného práva ve světle unijních pravidel státní podpory. Konkrétně, pokud jde o první krok, je předmětem sporu právní posouzení selektivity provedené Tribunálem na základě relevantních skutečností.

122. Je zjevné, že správný výklad pojmu „selektivita“ je právní, a nikoli skutkovou otázkou.

123. Pokud bychom přijali rigidní pojetí navrhované Komisí, pak by otázka, jež má zásadní význam pro posouzení selektivity, systematicky nespádala do pravomoci Soudního dvora. S přihlédnutím k tomu, že určení referenčního systému má rozhodující vliv na následující dva kroky v posouzení selektivity, je třeba podle mého názoru takové pojetí odmítnout. Jak jsem již vysvětlil, referenční systém je samotným vztahným bodem, podle něhož se posuzuje selektivita daňového opatření.

2) Tribunál pochybil při určení referenčního systému

i) Právní rámec, ve kterém sporné opatření působí, a odůvodnění Tribunálu

124. Právní rámec, do něhož klauzule o restrukturalizaci náleží, sestává ze třech souborů pravidel.

125. Zprvce podle § 8 odst. 1 KStG se pravidlo převodu ztrát vztahuje na všechny podniky. Odráží zásadu, že všichni daňoví poplatníci jsou zdaňováni na základě schopnosti platit. Zadruhé pravidlo zániku ztrát stanovené v § 8c odst. 1 KStG je výjimkou z uvedeného pravidla. Z oblasti působnosti uvedeného obecného pravidla totiž vyjímá škodlivé nabytí účasti (25 % a více). Zatřetí, klauzule o restrukturalizaci podle § 8c odst. 1 písm. a) KStG dále vyjímá z oblasti působnosti uvedené výjimky (tedy pravidla zániku ztrát) některé konkrétní situace. Na základě uvedeného ustanovení se na situace v něm vymezené (konkrétně restrukturalizace podniků v obtížích) nevztahuje nadále pravidlo zániku ztrát. Takové situace pak spadají opět pod obecnější pravidlo, které umožňuje podnikům převádět ztráty.

47 – Například viz rozsudky ze dne 24. října 2002, *Aéroports de Paris v. Komise*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, bod 63; ze dne 21. prosince 2011, *A2A v. Komise*, C-318/09 P, nezveřejněno, EU:C:2011:856, bod 125, a ze dne 3. dubna 2014, *Francie v. Komise*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, body 78 a 79 a citovaná judikatura.

48 – Mezi mnoha jinými, viz rozsudky ze dne 17. prosince 1998, *Baustahlgewebe v. Komise*, C-185/95 P, EU:C:1998:608, bod 23 a citovaná judikatura, a ze dne 3. dubna 2014, *Francie v. Komise*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, bod 78 a citovaná judikatura.

49 – Rozsudek ze dne 3. dubna 2014, *Francie v. Komise*, C-559/12 P, EU:C:2014:217, body 79 a 80 a citovaná judikatura.

126. Vzhledem ke zvolené legislativní technice závisí selektivita sporného opatření do značné míry na úhlu pohledu. Závěry o existenci selektivity se totiž budou do značné míry lišit v závislosti na tom, zda se jako vztažný bod pro posouzení selektivity klauzule o restrukturalizaci použije obecné pravidlo o převodu ztrát nebo výjimka z uvedeného pravidla, a sice pravidlo zániku ztrát⁵⁰.

127. Konkrétně, pokud je pravidlo zániku ztrát vyňato z širšího legislativního rámce pravidla převodu ztrát, klauzule o restrukturalizaci se stává výjimkou z pravidla zániku ztrát. Naproti tomu, pokud je pravidlo převodu ztrát zahrnuto do referenčního systému, pak klauzule o restrukturalizaci nadále nepředstavuje zjevnou odchylku z daného referenčního systému, na jejímž základě by mohly určité podniky získat selektivní zvýhodnění. Stává se namísto toho nedílnou součástí samotného referenčního systému.

128. V tomto ohledu není napadený rozsudek nejjasnější.

129. Zdrojem nejasností by mohla být zejména následující pasáž: „[...] [j]e tedy nutné konstatovat, že pravidlo zániku ztrát je stejně jako pravidlo převodu ztrát součástí legislativního rámce, do kterého patří sporné opatření. Jinak řečeno, legislativní rámec relevantní v projednávaném případě je tvořen obecným pravidlem převodu ztrát, jak je omezeno pravidlem zániku ztrát, a právě v tomto rámci je třeba ověřit, zda sporné opatření zavádí rozlišování mezi subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [...]“⁵¹.

130. Izolovaně lze uvedené tvrzení vykládat (jak činí navrhovatelka) v tom smyslu, že Tribunál měl za to, že pravidlo převodu ztrát a pravidlo zániku ztrát tvoří společně referenční systém. Argumentace navrhovatelky ve smyslu nedostatečného či protichůdného odůvodnění nicméně podle mého názoru vychází z nesprávného porozumění napadenému rozsudku.

131. Při bližším pohledu na napadený rozsudek je zjevné, že Tribunál vycházel z toho, že referenčním systémem je pravidlo zániku ztrát.

132. Je pravda, že Tribunál uznal také existenci obecnějšího pravidla (pravidla převodu ztrát). Poukázal rovněž na to, že referenční systém určený Komisí představuje výjimku z uvedeného obecného pravidla. Uvedl nicméně dále důvody, proč měl za to, že pravidlo zániku ztrát představuje relevantní referenční systém pro posouzení selektivity klauzule o restrukturalizaci.

133. Tribunál konkrétně vysvětlil, že pravidlo zániku ztrát omezuje použití pravidla převodu ztrát v případě nabytí podílu ve výši nejméně 25 % kapitálu a ruší je při nabytí podílu vyššího než 50 % kapitálu. Posledně uvedené pravidlo se tedy vztahuje na všechny případy změny vlastnické struktury týkající se nejméně 25 % kapitálu, aniž je rozlišováno podle povahy nebo charakteristik dotčených podniků⁵². Tribunál dále konstatoval, že klauzule o restrukturalizaci je formulována jako výjimka z pravidla zániku ztrát a vztahuje se pouze na jasně vymezené situace, které spadají pod posledně uvedené pravidlo⁵³. Na základě výše uvedeného došel k závěru, že Komise se nedopustila pochybení, když stanovila, že referenční systém představuje pravidlo zániku ztrát⁵⁴.

134. V tomto ohledu neshledávám v napadeném rozsudku žádnou vadu ve spojení s povinností uvést odůvodnění. Mám však za to, že napadený rozsudek je stižen nesprávným hmotněprávním posouzením, pokud jde o určení referenčního systému. Zmíněná vada představuje nesprávné použití čl. 107 odst. 1 SFEU.

50 – Obdobně viz rozsudek ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 13, kde Soudní dvůr parafrázuje stanovisko předkládajícího soudu, pokud jde o možnosti určení referenčního systému.

51 – Bod 106 napadeného rozsudku.

52 – Bod 104 napadeného rozsudku.

53 – Bod 105 napadeného rozsudku.

54 – Bod 107 napadeného rozsudku.

135. Abychom porozuměli, proč tomu tak je, je nutné se také podívat na sporné rozhodnutí. Tribunál totiž potvrdil způsob, jímž Komise posoudila právní rámec, v němž klauzule o restrukturalizaci působí.

ii) Určil referenční systém ve světle použité legislativní techniky a smísl přitom dohromady první a druhý krok

136. Komise ve sporném rozhodnutí nejprve vymezila příslušný vnitrostátní právní rámec a uvedla v chronologickém pořadí změny, které byly v tomto rámci provedeny, aby posléze vysvětlila, v jakém důležitém aspektu se klauzule o restrukturalizaci stanovená v § 8c odst. 1 písm. a) KStG liší od původního pravidla. Tento aspekt měl podle názoru Komise zásadní význam pro účely státní podpory⁵⁵.

137. Konkrétně Komise uvedla, že podle § 8c odst. 1 KStG podnik nemůže vůbec provést převod ztrát, pokud je převáděna více než polovina jeho podílů, ledaže by se použila klauzule o restrukturalizaci. Obecné pravidlo tedy zní, že při významné změně ve struktuře podílů společníků ztráta zaniká a klauzule o restrukturalizaci stanovená v § 8c odst. 1 písm. a) KStG je tudíž výjimkou z obecného pravidla⁵⁶.

138. Naproti tomu, podle bývalého pravidla zániku ztrát (stanoveného ve zrušeném § 8 odst. 4 KStG) spočívalo obecné pravidlo v tom, že převod ztrát byl při významné změně ve struktuře podílů společníků i nadále možný, pokud existovala hospodářská totožnost podniku. Cílem této výjimky bylo zabránit zneužití (např. ve formě nákupu společností – prázdných schránek)⁵⁷.

139. Na první pohled je vysvětlení, proč je třeba pravidlo zániku ztrát považovat za referenční systém, logické. Při bližším zkoumání však vyjde najevo, že uvedené vysvětlení je založeno na rozlišení bez rozdílu.

140. Jediný rozdíl mezi původním a novým systémem totiž spočívá ve *formě* opatření. Údajný rozdíl je podmíněn legislativní technikou použitou dotyčným členským státem. S přihlédnutím k rozsudku Gibraltar takové pojetí není zdaleka uspokojivé⁵⁸.

141. Nelze zapomínat, že v napadeném rozsudku je pravidlo zániku ztrát považováno za relevantní referenční systém, protože klauzule o restrukturalizaci představuje výjimku z uvedeného pravidla. U bývalého pravidla zániku ztrát tomu tak nebylo.

142. Při srovnání bývalého pravidla zániku ztrát s novým pravidlem zániku ztrát vycházejí najevo chyby v odůvodnění založeném na legislativní technice. Je zjevné, že obě pravidla jednoduše přistupují k otázce omezení převodu ztrát z různých úhlů pohledu.

143. Podle bývalého pravidla zániku ztrát je důraz kladen na hospodářskou totožnost nabývaného podniku. Zatímco hospodářsky totožné podniky byly oprávněny převádět ztráty, podniky, u kterých došlo v důsledku změny ve vlastnické struktuře ke změně hospodářské totožnosti, tuto možnost neměly. Viděno na příkladu „hospodářsky totožných“ podniků, je zřejmé, že klauzule o restrukturalizaci tvořila nedílnou součást původního pravidla zániku ztrát⁵⁹.

55 – Bod 21 odůvodnění sporného rozhodnutí.

56 – Bod 22 odůvodnění sporného rozhodnutí.

57 – Bod 23 odůvodnění sporného rozhodnutí.

58 – Posouzení selektivity by totiž nemělo být závislé na formě. Obdobně viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, spojené věci C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 92 a 93.

59 – Viz bod 9 tohoto stanoviska.

144. Ačkoli je nové pravidlo zániku ztrát patrně přesněji formulováno (stejně jako klauzule o restrukturalizaci), není mi jasné, jak by změna legislativní techniky – a přesnější formulace dotčených pravidel – mohla mít zásadní význam pro účely státní podpory. Stejně jako bývalé pravidlo zániku ztrát totiž i nové pravidlo pouze omezuje možnost odpočtu dřívějších ztrát v přesně vymezených budoucích situacích týkajících se změny ve vlastnické struktuře. Kromě uvedené výjimky je převedení ztrát i nadále možné.

145. Z hmotněprávního hlediska tedy klauzule o restrukturalizaci jednoduše omezuje oblast působnosti pravidla zániku ztrát⁶⁰. V tomto smyslu tvoří klauzule o restrukturalizaci nedílnou součást obecného pravidla, kterým je pravidlo převodu ztrát.

146. Kromě použité legislativní techniky není ve spise nic, co by pomohlo osvětlit, proč by v rámci posuzovaného režimu nemělo pravidlo převodu ztrát tvořit součást referenčního systému.

147. V tomto ohledu vyplývá z napadeného rozsudku také další, související problém. Přijetím úzkého pojetí založeného na legislativní technice a vynětím pravidla zániku ztrát z širšího legislativního rámce napadený rozsudek rovněž směšuje první a druhý krok v rámci posouzení selektivity. Tribunál ve skutečnosti založil určení referenčního systému na srovnatelnosti podniků, které podstupují změnu ve vlastnické struktuře. Při bližším pohledu je zřejmé, že Tribunál v odůvodnění vycházel z předpokladu, že všechny podniky, u nichž došlo k podstatné změně ve vlastnické struktuře, jsou nutně v právně a skutkově srovnatelné situaci, namísto toho, aby nejprve určil referenční systém⁶¹. Závěr, že pravidlo převodu ztrát netvoří součást referenčního systému, je totiž možný pouze, pokud se má za to, že podniky, u nichž došlo ke změně ve vlastnické struktuře, jsou ve srovnatelné situaci.

148. Mám tedy za to, že Tribunál pochybil při určení referenčního systému. Tribunál konkrétně tím, že svůj závěr založil na použité legislativní technice a na srovnatelnosti podniků, u kterých došlo k podstatné změně ve vlastnické struktuře, uměle omezil referenční systém v tom směru, že z něj vyloučil pravidlo převodu ztrát.

149. Z tohoto důvodu mám za to, že první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku je třeba přijmout.

150. Závěrem k tomuto bodu podotýkám, že v napadeném rozsudku je pravidlo zániku ztrát používáno jako vztažný bod pro posouzení selektivity sporného opatření (druhý a třetí krok). Pokud by Soudní dvůr přijal první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku, jak navrhuji, nebylo by nutné se zabývat ostatními argumenty, které se týkají posouzení selektivity, pokud jde o druhý a třetí krok. Osud sporného opatření totiž v konečném důsledku závisí na vymezení referenčního systému.

151. Nicméně, pro případ, že by Soudní dvůr s mou analýzou nesouhlasil, uvedu následující poznámky k danému posouzení.

60 – Na tomto místě je rovněž užitečné zmínit, že klauzule o restrukturalizaci není jediným ustanovením omezujícím dosah pravidla zániku ztrát. V prosinci 2009 byly do uvedeného pravidla doplněny dvě další výjimky. Převedení ztrát je jednak nadále možný u všech restrukturalizací prováděných výlučně v rámci skupiny podniků, v jejímž čele stojí jediná osoba nebo jediná společnost, která vlastní 100% podíl. Tato možnost pak platí i v případě, kdy v okamžiku škodlivého nabytí účasti ztráty odpovídaly skrytým rezervám v majetku podniku.

61 – Viz bod 133 tohoto stanoviska, pokud jde o odůvodnění Tribunálu.

3. Druhý krok: srovnání právní a skutkové situace podniků

a) Argumenty účastníků řízení

152. V druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku společnost HBH tvrdí, že Tribunál uvedl nedostatečné či protichůdné odůvodnění. Konkrétně v první dílčí části druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku tvrdí, že Tribunál – s přihlédnutím ke způsobu vymezení referenčního systému v napadeném rozsudku – dostatečně nevysvětlil, proč je možné srovnat právní a skutkovou situaci podniků vyžadujících restrukturalizaci a zdravých podniků⁶². V druhé dílčí části navrhovatelka zpochybňuje důvody uvedené v napadeném rozsudku k vysvětlení, proč nelze klauzuli o restrukturalizaci považovat za „obecné opatření“ potenciálně dostupné všem podnikům⁶³.

153. Komise má za to, že odůvodnění uvedené Tribunálem je kvalitní a dostatečné.

154. V druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku společnost HBH poukazuje na porušení čl. 107 odst. 1 SFEU. Argumentuje tím, že se Tribunál pochybil při posouzení (*prima facie*) selektivity sporného opatření. Tribunál se tím, že měl za to, že podniky v obtížích, které potřebují restrukturalizaci, a zdravé podniky jsou ve srovnatelné situaci vzhledem k cíli daňové soustavy, dopustil nesprávného právního posouzení⁶⁴.

155. Konkrétně argumentuje společnost HBH tím, že Tribunál pochybil při vymezení pravidla zániku ztrát (první dílčí část)⁶⁵. Navrhovatelka dále argumentuje tím, že se Tribunál ve svém závěru, že sporné opatření je *prima facie* selektivním, a nikoli „obecným“ opatřením, které je potenciálně dostupné všem podnikům, dopustil nesprávného právního posouzení (druhá dílčí část)⁶⁶. Napadený rozsudek se totiž odchyluje od judikatury vycházející z rozsudku Tribunálu ve věci Autogrill⁶⁷.

156. Komise nespatřuje v napadeném rozsudku žádné pochybení, pokud jde o posouzení selektivity.

157. Komise však především tvrdí, že druhá část druhého důvodu kasačního opravného prostředku je nepřípustná. Argumenty přednesené v první dílčí části se zaprvé týkají zjištění a posouzení skutkového stavu. Zadruhé, druhá dílčí část se týká otázky, která netvoří součást předmětu sporu v prvním stupni. Tribunál tedy tím, že připustil argumenty navrhovatelky týkající se otázky kvalifikace sporného opatření jako obecného opatření, rozhodl *ultra petita*⁶⁸.

62 – Body 133 a 134 napadeného rozsudku.

63 – Bod 141 napadeného rozsudku.

64 – Body 126 až 133 napadeného rozsudku.

65 – Body 128 až 131 napadeného rozsudku.

66 – Bod 141 napadeného rozsudku.

67 – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise, T-219/10, EU:T:2014:939.

68 – Bod 122 napadeného rozsudku.

b) Posouzení

1) Argumenty navrhovatelky týkající se vymezení cíle referenčního systému

158. Na jedné straně argumentace společnosti HBH o nedostatečném či protichůdném odůvodnění v rámci první dílčí části druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku se týká otázky, kterou se Tribunál zabýval jen pro úplnost. Vychází rovněž ze stejného (chybného) předpokladu jako první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku, tedy že Tribunál považoval za referenční systém jak pravidlo převodu ztrát, tak pravidlo zániku ztrát. Jak dokládám výše, Tribunál měl v napadeném rozsudku za to, že za relevantní referenční systém se považuje pravidlo zániku ztrát⁶⁹. Uvedenou argumentaci je tedy třeba odmítnout.

159. Na druhé straně nemohou uspět ani argumenty navrhovatelky týkající se porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, jež jsou uvedeny v první dílčí části druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku. Zmíněné argumenty jsou částečně nepřipustné a částečně neúčinné.

160. Zaprvé, opakuje se v nich stanovisko, že Tribunál měl za to, že pravidla převodu ztrát a zániku ztrát společně představují referenční systém. Jak již bylo vysvětleno, uvedené stanovisko vychází z nesprávného porozumění napadenému rozsudku.

161. Zadruhé navrhovatelka ve své argumentaci zpochybňuje zjištění Tribunálu, že účelem pravidla zániku ztrát je zajistit, aby ztráty nebyly převedeny v případě podstatné změny ve vlastnické struktuře podniku, který nahromadil ztráty⁷⁰. Navrhovatelka tvrdí, že uvedené pravidlo směřuje jednoduše k potírání zneužití tím, že brání obchodování se společnostmi – prázdnými schránkami.

162. Jakýkoli daňový režim může dozajista sledovat celou škálu různých cílů. Mezi ně patří zejména vytváření příjmů pro státní rozpočet, řízení chování spotřebitelů a podniků a potírání takových problémů, jako je vyhýbání se daňovým povinnostem. Daňový režim může být rovněž nastaven tak, aby řešil následky propadu hospodářství.

163. Obdobně jako v případě určení referenčního systému, také otázka srovnatelnosti daňových poplatníků ve světle cíle sledovaného daňovou soustavou v rámci druhého kroku posouzení selektivity je podle mého názoru otázkou právní. Uvedená otázka se týká právní kvalifikace relevantních vnitrostátních ustanovení podle unijních pravidel státní podpory⁷¹.

164. Navrhovatelka však v projednávané věci žádá Soudní dvůr, aby (znovu) určil cíl, který sleduje pravidlo zániku ztrát. To podle mého názoru není otázkou, již by měl Soudní dvůr pravomoc řešit v řízení o kasačním opravném prostředku. Souhlasím s Komisí, že do pravomoci Soudního dvora nespadá přezkoumání cíle referenčního systému. To je čistě skutkovou otázkou, která spočívá v posouzení obsahu vnitrostátního práva. Takové otázky nepodléhají přezkumu, ledaže by zkreslení vnitrostátního práva bylo zjevné ze spisu. Tak tomu v projednávané věci není.

69 – Viz bod 131 a následující tohoto stanoviska.

70 – Bod 128 napadeného rozsudku.

71 – Viz bod 118 tohoto stanoviska.

165. Konečně a zatřetí, společnost HBH v první dílčí části druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku opět řeší otázku, kterou se Tribunál zabýval pouze pro úplnost. V napadeném rozsudku Tribunál rovněž zkoumal hypotézu přednesenou společností HBH, že relevantním cílem referenčního systému je zamezit zneužití pravidla převodu ztratit tím, že se zabrání pořizování společností – prázdných schránek. Tribunál došel k závěru, že i za takového předpokladu jsou zdravé podniky a podniky v obtížích, v nichž došlo k podstatné změně vlastnické struktury, ve srovnatelné situaci⁷².

166. Jelikož navrhovatelka neprokázala, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení v rámci svého primárního posouzení, je argumentace týkající se takového podpůrného posouzení neúčinná.

2) Argumenty navrhovatelky týkající se závěru Tribunálu, že klauzule o restrukturalizaci není obecným opatřením

167. Argumenty navrhovatelky týkající se závěru Tribunálu, že klauzule o restrukturalizaci není „obecným opatřením“, které je potenciálně dostupné všem podnikům, lze snadno odmítnout.

168. Zaprvé, pokud jde o druhou dílčí část druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku (otázka nedostatečného odůvodnění), napadený rozsudek nastiňuje sice stručně, ale jasné důvody, proč sporné opatření není obecným opatřením, které by bylo potenciálně dostupné všem podnikům: vztahuje se pouze na jednu kategorii podniků, které jsou ve zvláštní situaci, a sice podniky v obtížích⁷³.

169. Co je ještě důležitější, pokud jde o druhou dílčí část druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku, Tribunál správně použil relevantní judikaturu.

170. Po skončení písemné části řízení v projednávané věci byl rozsudek Tribunálu, kterého se zde navrhovatelka dovolává, na základě kasačního opravného prostředku zrušen⁷⁴. Oproti tomu, čím argumentuje společnost HBH, z judikatury tedy nevyplývá, že by selektivita byla dána jen tehdy, když je sporné opatření dostupné jen určité kategorii podniků.

171. Soudní dvůr tuto skutečnost v rozsudku World Duty Free potvrdil. Rozhodl, že k tomu, aby daňové opatření bylo selektivní, není nutné, aby se dotýkalo určité kategorie podniků, které mohou být odlišeny z důvodu zvláštních společných vlastností, které jim jsou vlastní. Určení selektivity opatření naproti tomu v zásadě zahrnuje určení, zda vyloučení některých subjektů z poskytnutí daňového zvýhodnění, které plyne z opatření, jež se odchyluje od obecného daňového režimu, představuje diskriminační zacházení s takovými subjekty⁷⁵.

172. Tuto analytickou metodu použil Tribunál v napadeném rozsudku⁷⁶. Nelze proto tvrdit, že v napadeném rozsudku byla nesprávně použita relevantní judikatura.

173. Na základě výše uvedeného mám za to, že druhou část prvního a druhého důvodu kasačního opravného prostředku je třeba odmítnout jako částečně nepřipustnou a částečně neopodstatněnou⁷⁷.

⁷² – Body 132 až 134 napadeného rozsudku.

⁷³ – Bod 141 napadeného rozsudku.

⁷⁴ – Rozsudky ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise, T-219/10, EU:T:2014:939, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981.

⁷⁵ – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, spojené věci C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 69 až 71 a citovaná judikatura.

⁷⁶ – Body 140 a 141 napadeného rozsudku.

⁷⁷ – Vzhledem k tomu, že druhá dílčí část druhé části druhého důvodu kasačního opravného prostředku je neopodstatněná, není nutné se zabývat argumentací Komise, že Tribunál rozhodl *ultra petita*.

4. Třetí krok: posouzení existence odůvodnění vlastního daňové soustavy

a) Argumenty účastníků řízení

174. V třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka tvrdí, že Tribunál dostatečně nevysvětlil důvody, proč odmítl argument předložený navrhovatelkou v prvním stupni, pokud jde o odůvodnění klauzule o restrukturalizaci, a to že sporné opatření zajišťuje respektování zásady zdanění na základě schopnosti platit⁷⁸.

175. Komise nespatřuje žádnou vadu v odůvodnění Tribunálu.

176. Ve třetí části druhého důvodu kasačního opravného prostředku společnost HBH tvrdí, že Tribunál použil nesprávný výklad čl. 107 odst. 1 SFEU, když měl za to, že účelem klauzule o restrukturalizaci je podporovat restrukturalizaci podniků v obtížích, a sleduje tedy cíl, který není vlastní daňové soustavě⁷⁹.

177. Komise má za to, že Soudní dvůr správně určil cíl sporného opatření na základě své výlučné pravomoci zjistit skutkový stav. Pokud jde o argumenty týkající se zásady zdanění na základě schopnosti platit, tyto argumenty jsou podle názoru Komise neúčinné, či podpůrně neopodstatněné.

b) Posouzení

178. Ve třetí části prvního a druhého důvodu kasačního opravného prostředku se navrhovatelka zabývá zejména závěrem Tribunálu, že cíl klauzule o restrukturalizaci není vlastní daňové soustavě, tedy zajistit, aby zdanění bylo založeno na schopnosti daňového poplatníka platit.

179. Zaprvé argument, že se Tribunál tím, že nesprávně vymezil cíl sporného opatření, dopustil nesprávného právního posouzení, je třeba odmítnout jako nepřipustný. Obdobně jako v případě určení cíle referenčního systému je identifikace cíle klauzule o restrukturalizaci podle mého názoru skutkovou otázkou⁸⁰. Kromě případů zjevného zkreslení nemá Soudní dvůr pravomoc taková zjištění přezkoumávat. V projednávané věci není takové zkreslení ze spisu patrné.

180. Zadruhé, ostatní argumenty navrhovatelky jsou neúčinné. Argumenty týkající se údajných vad v odůvodnění napadeného rozsudku a vad v posouzení argumentace společnosti HBH, že účelem klauzule o restrukturalizaci je zajistit, aby zdanění bylo založeno na schopnosti poplatníka platit, ve skutečnosti souvisejí s otázkou, již se Tribunál zabýval jen pro úplnost.

181. Jinými slovy, souhlasím s Komisí, že argumenty navrhovatelky uvedené ve třetí části prvního a druhého důvodu kasačního opravného prostředku jsou částečně nepřipustné a částečně neúčinné.

182. Závěrem konstatuji, že je patrně obzvláště náročné odůvodnit daňové opatření v tomto třetím kroku v posouzení selektivity.

78 – Body 165 a 166 napadeného rozsudku.

79 – Body 158 až 160 a 164 až 170 napadeného rozsudku.

80 – Viz bod 164 tohoto stanoviska.

183. Soudní dvůr totiž přistupuje k možnosti takového odůvodnění striktně. Přípustné je pouze odůvodnění vycházející ze základních či hlavních zásad daňové soustavy. Opatření, které bylo shledáno *a priori* selektivním, tak může být odůvodněno pouze důvody souvisejícími s povahou nebo obecnou systematikou daňové soustavy. V tomto ohledu Soudní dvůr rozlišuje mezi cíli určité daňové soustavy, které s touto soustavou nesouvisejí, a mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů⁸¹.

184. Jakkoli jasné se může uvedené rozlišení jevit teoreticky, v praxi je situace mnohem složitější.

185. Zprvč uvedené rozlišení vychází z toho, že dovolávat se lze platně pouze důvodů souvisejících se zachováním daňové základny (tedy nutnosti zajistit příjmy pro státní rozpočet). To dokládají příklady uvedené Komisí: základem možného odůvodnění daňového opatření může být například nutnost potírat daňové úniky, nutnost zohlednit konkrétní účetní požadavky, správní proveditelnost a zásada daňové neutrality, jakož i nutnost zamezit dvojímu zdanění⁸². Nejsem však přesvědčen o tom, že by uvedené důvody bylo možné smysluplně oddělit od jiných cílů, které stát sleduje prostřednictvím zdanění. Nelze přehlížet, že v současném světě jsou daně rovněž nástrojem, který stát používá k řízení chování. Jinými slovy, důvody, které jsou v taxonomii Soudního dvora vlastní daňové soustavě, jsou neoddělitelně spjaty s cíli, které mají širší společenské ukotvení. Mám přitom na mysli zejména takové cíle, jako je nutnost zachování zaměstnanosti, chránit životní prostředí a zajistit regionální rozvoj či rovné zacházení s daňovými poplatníky.

186. Zadržím, a co je ještě důležitější, jakýkoli daňový režim, u něhož bylo zjištěno, že poskytuje určitým podnikům (*a priori*) selektivní zvýhodnění, narušuje daňovou základnu. Selektivní daňové zvýhodnění totiž zmírňuje daňové zatížení některých podniků.

187. Není tedy překvapující, že Soudní dvůr – pokud je mi známo – doposud odmítá uznat důvody, kterých se dovolávají členské státy v rámci třetího kroku posouzení selektivity. Z toho lze usuzovat, že zde existuje fakticky nevyvratitelná domněnka, že daňová opatření, která byla shledána *a priori* selektivními, jsou skutečně selektivní.

C. Důsledky posouzení

188. V souladu s čl. 61 prvním pododstavcem statutu Soudního dvora, je-li kasační opravný prostředek opodstatněný, zruší Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu. Pokud to soudní řízení dovoluje, může sám vydat ve věci konečné rozhodnutí. Může rovněž věc vrátit zpět Tribunálu.

189. Došel jsem k závěru, že první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku je třeba přijmout. Bude-li Soudní dvůr souhlasit s mým posouzením, doporučuji, aby zároveň sám vydal ve věci konečné rozhodnutí.

190. Z důvodu právní vady, která byla nalezena v určení referenčního systému, je nutné napadený rozsudek zrušit do té míry, v jaké byla žaloba navrhovatelky zamítnuta jako neopodstatněná. Uvedenou právní vadou je totiž stíženo posouzení selektivity sporného opatření. Na základě zmíněné právní vady Tribunál potvrdil, že Komise správně vymezila referenční systém ve sporném rozhodnutí. Selektivita klauzule o restrukturalizaci byla tedy posouzena oproti vztáznému bodu (pravidlu zániku ztrát), které jsem shledal právně vadným. Jinými slovy, posouzení selektivity uvedené ve sporném rozhodnutí je založeno na nesprávné premise. Z tohoto důvodu je třeba zrušit i sporné rozhodnutí.

81 – Například viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, body 81 a 82; ze dne 8. září 2011, Paint Graphos, spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 69; ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 42, a ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 29.

82 – K těmto a dalším cílům, viz sdělení Komise, citované výše, bod 138. Z rozsudku Paint Graphos lze dále dovodovat, že za důvod vlastní daňové soustavě lze považovat i zamezení dvojímu zdanění (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos, spojené věci C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 71).

191. Pokud by však Soudní dvůr nesouhlasil s mým posouzením uvedené otázky, je třeba kasační opravný prostředek zamítnout v celém rozsahu.

D. K nákladům řízení

192. Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

193. Bude-li Soudní dvůr souhlasit s mým posouzením kasačního opravného prostředku, je třeba podle článků 137, 138 a 184 jednacího řádu Komisi uložit náhradu nákladů řízení v obou stupních.

V. Závěry

194. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr:

- zamítl vzájemný kasační opravný prostředek Komise;
- zrušil rozsudek Tribunálu ze dne 4. února 2016 ve věci T-287/11, Heitkamp BauHolding v. Komise, v rozsahu, v němž Tribunál zamítl žalobu jako neopodstatněnou;
- zrušil rozhodnutí Komise 2011/527/EU ze dne 26. ledna 2011 o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát („Sanierungsklausel“)“;
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení.