Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. prosince 2016 *

„Kasační opravný prostředek — Státní podpory — Článek 107 odst. 1 SFEU — Daňový režim — Daň z příjmů právnických osob — Odpočet — Odpis goodwillu plynoucího z toho, že podniky, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, nabudou alespoň 5% podíly v podnicích, které jsou daňovými rezidenty mimo tento členský stát — Pojem ‚státní podpora' — Podmínka selektivnosti"

Ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P,

jejichž předmětem jsou dva kasační opravné prostředky na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podané dne 19. ledna 2015,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem, B. Stromskym a C. Urraca Caviedesem, jakož i P. Němečkovou, jako zmocněnci,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

přičemž dalšími účastnicemi řízení jsou:

World Duty Free Group S.A., dříve Autogrill España SA, se sídlem v Madridu (Španělsko) (C-20/15 P),

Banco Santander S.A., se sídlem v Santanderu (Španělsko) (C-21/15 P),

Santusa Holding S.L., se sídlem v Boadilla del Monte (Španělsko) (C-21/15 P),

zastoupené J. L. Buendía Sierrou, E. Abad Valdenebrem a R. Calvo Salinerem, abogados,

žalobkyně v prvním stupni,

podporované:

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

Irskem, zastoupeným G. Hodge a E. Creedon, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s B. Dohertym, barrister, a A. Goodman, barrister,

Španělským královstvím, zastoupeným A. Sampol Pucurullem, jako zmocněncem,

vedlejšími účastníky v řízení o kasačním opravném prostředku,

* Jednací jazyk: španělština.

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, A. Tizzano, místopředseda, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J. L. da Cruz Vilaça, E. Juhász a A. Prechal (zpravodajka), předsedové senátů, A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 31. května 2016,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. července 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 V rámci kasačního opravného prostředku ve věci C-20/15 P se Evropská komise domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, dále jen „napadený rozsudek Autogrill España v. Komise“, 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, dále jen „první sporné rozhodnutí“).

2 V rámci kasačního opravného prostředku ve věci C-21/15 P se Komise domáhá zrušení rozsudku Tribunálu ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, dále jen „napadený rozsudek Banco Santander a Santusa v. Komise“, 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, dále jen „druhé sporné rozhodnutí“).

Skutečnosti předcházející sporům

3 Skutečnosti předcházející sporům, jak vyplývají z napadených rozsudků, lze shrnout následovně.

4 V návaznosti na několik písemných otázek, které v letech 2005 a 2006 položili Komisi poslanci Evropského parlamentu, a na stížnost, kterou v roce 2007 zaslal Komisi soukromý subjekt, rozhodla Komise dne 10. října 2007 o zahájení formálního vyšetřovacího řízení ve vztahu k úpravě obsažené v čl. 12 odst. 5, který byl zaveden do španělského zákona o dani z příjmů právnických osob zákonem Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (zákon 24/2001 o přijetí daňových a správních opatření a opatření sociální povahy) ze dne 27. prosince 2001 (BOE č. 313 ze dne 31. prosince 2001, s. 50493) a převzat nařízením Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (královské legislativní nařízení 4/2004, kterým se schvaluje přepracované znění zákona o dani z příjmů právnických osob) ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951) (dále jen „sporné opatření“).

5 Sporné opatření stanoví, že v případě, že podnik podléhající daňové povinnosti ve Španělsku nabude podíl v „zahraniční společnosti“, činí-li tento podíl alespoň 5 % a je držen nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, může být z toho plynoucí goodwill, jenž je zaúčtován jako dlouhodobý nehmotný majetek, odečten ve formě odpisu od daňového základu daně z příjmů právnických osob, které podnik

podléhá. Ve sporném opatření je uvedeno, že k tomu, aby mohla být společnost kvalifikována jako „zahraniční společnost“, musí podléhat stejné dani, jako je daň, jež se uplatní ve Španělsku, a její příjmy musí pocházet především z podnikatelské činnosti v zahraničí.

6 V bodech 10 až 13 napadeného rozsudku Autogrill España v Komise, které se shodují s body 15 až 18 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, Tribunál uvedl následující bližší informace:

„10 Z [prvního sporného] rozhodnutí vyplývá, že podle španělského zákona je podnikovou kombinací transakce, kterou jeden nebo více podniků, jež se ruší bez likvidace, převádí všechen svůj majetek a závazky na jiný existující nebo jimi založený podnik s tím, že společníci těchto podniků získají podíly na kapitálu tohoto jiného podniku (bod 23 odůvodnění [prvního sporného] rozhodnutí [který je totožný s bodem 32 odůvodnění druhého sporného rozhodnutí]).

11 Nabytí podílu je v [prvním sporném] rozhodnutí definováno jako transakce, kterou jeden podnik získá podíly na kapitálu jiného podniku, aniž by v něm získal většinu nebo kontrolu nad hlasovacími právy (bod 23 odůvodnění [prvního sporného] rozhodnutí [který je totožný s bodem 32 odůvodnění druhého sporného rozhodnutí]).

12 Kromě toho se v [prvním sporném] rozhodnutí uvádí, že 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. Rovněž se uvádí, že výrazem finanční goodwill uvedeným ve sporném opatření se do oblasti nabývání podílů zavádí pojem obecně užívaný při převodu aktiv či při podnikové kombinaci (bod 20 odůvodnění [prvního sporného] rozhodnutí [který je totožný s bodem 29 odůvodnění druhého sporného rozhodnutí]).

13 Konečně je třeba poukázat na to, že 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 lze podle španělského daňového práva odepsat goodwill [pouze] v případě podnikové kombinace (bod 19 odůvodnění [prvního sporného] rozhodnutí [který je totožný s bodem 28 odůvodnění druhého sporného rozhodnutí]).“

7 Prvním sporným rozhodnutím Komise ukončila řízení, pokud jde o nabývání podílů uvnitř Evropské unie.

8 V článku 1 odst. 1 tohoto rozhodnutí Komise prohlásila, že režim zavedený sporným opatřením (dále jen „sporný režim“), který spočívá v daňovém zvýhodnění podniků podléhajících daňové povinnosti ve Španělsku s cílem umožnit těmto podnikům odepsat goodwill vzniklý nabytím podílů v zahraničních podnicích, uplatní-li se na nabývání podílů v podnicích usazených v Unii, je neslučitelný se společným trhem. V článku 4 uvedeného rozhodnutí Španělskému království uložila povinnost získat podpory poskytnuté na základě tohoto režimu nazpět.

9 Pokud však jde o nabývání podílů mimo Unii, Komise v řízení nadále pokračovala, neboť se španělské orgány zavázaly, že poskytnou nové informace týkající se překážek přeshraničních fúzí mimo Unii.

10 Ve druhém sporném rozhodnutí Komise prohlásila za neslučitelný se společným trhem sporný režim, který spočívá v daňovém zvýhodnění podniků podléhajících daňové povinnosti ve Španělsku s cílem umožnit těmto podnikům odepsat goodwill vzniklý nabytím podílů v zahraničních podnicích, uplatní-li se na nabývání podílů v podnicích usazených mimo Unii (čl. 1 odst. 1 tohoto rozhodnutí), a Španělskému království uložila povinnost získat podpory poskytnuté na základě tohoto režimu nazpět (článek 4 uvedeného rozhodnutí).

Řízení před Tribunálem a napadené rozsudky

11 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. května 2010 podala společnost Autogrill España SA, nyní World Duty Free Group SA (dále jen „WDFG“) žalobu znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 a článku 4 prvního sporného rozhodnutí.

12 V rozsahu, v němž byla žaloba namířena proti čl. 1 odst. 1 tohoto rozhodnutí, WDFG vznesla na její podporu čtyři důvody, přičemž první vychází z nesprávného právního posouzení, kterého se Komise dopustila při uplatnění podmínky selektivnosti, druhý vychází z neselektivnosti sporného opatření plynoucí z toho, že rozlišení, které zavádí, vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do které patří, třetí vychází ze skutečnosti, že společnostem, na něž se vztahuje sporný režim, neplyne z tohoto opatření žádné zvýhodnění, a čtvrtý vychází z nedostatku odůvodnění uvedeného rozhodnutí, pokud jde o podmínku selektivnosti a podmínku týkající se existence zvýhodnění.

13 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 29. července 2011 podaly společnosti Banco Santander SA a Santusa Holding SL (dále jen „Santusa“) žalobu znějící na zrušení čl. 1 odst. 1 a článku 4 druhého sporného rozhodnutí.

14 V rozsahu, v němž byla žaloba namířena proti čl. 1 odst. 1 tohoto rozhodnutí, Banco Santander a Santusa vznesly na její podporu pět důvodů, přičemž první vychází z nesprávného právního posouzení, kterého se Komise dopustila při uplatnění podmínky selektivnosti, druhý vychází z pochybení při identifikaci referenčního systému, třetí vychází z neselektivnosti sporného opatření plynoucí z toho, že rozlišení, které zavádí, vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do které patří, čtvrtý vychází ze skutečnosti, že společnostem, na něž se vztahuje sporný režim, neplyne z tohoto opatření žádné zvýhodnění, a pátý vychází z nedostatku odůvodnění uvedeného rozhodnutí, pokud jde o podmínku selektivnosti a podmínku týkající se existence zvýhodnění.

15 Tribunál v napadených rozsudcích v podstatě ze stejných důvodů vyhověl prvnímu důvodu obou žalob vycházejícímu z nesprávné aplikace čl. 107 odst. 1 SFEU s ohledem na podmínku selektivnosti, a v důsledku toho zrušil čl. 1 odst. 1 sporných rozhodnutí, jakož i článek 4 těchto rozhodnutí, aniž posoudil ostatní žalobní důvody.

Návrhová žádání účastníků řízení a řízení před Soudním dvorem

16 Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

— napadené rozsudky zrušil;

— vrátil věci Tribunálu a

— rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.

17 WDFG ve věci C-20/15 P a Banco Santander a Santusa ve věci C-21/15 P navrhují, aby Soudní dvůr kasační opravné prostředky zamítl, napadené rozsudky potvrdil a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

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

19 Usneseními předsedy Soudního dvora ze dne 6. října 2015 naproti tomu nebylo povoleno vedlejší účastenství společností Telefónica SA a Iberdrola SA na podporu návrhových žádání WDFG ve věci C-20/15 P a Banco Santander a Santusa ve věci C-21/15 P.

Ke kasačním opravným prostředkům

20 Komise vznáší na podporu svých kasačních opravných prostředků jediný totožný důvod rozdělený na dvě části, který vychází z toho, že se Tribunál při výkladu podmínky selektivnosti, jež je stanovena v čl. 107 odst. 1 SFEU, dopustil nesprávného právního posouzení.

K první části jediného důvodu kasačního opravného prostředku

Argumentace účastníků řízení

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

22 Komise tvrdí, že se ve sporných rozhodnutích důsledně řídila metodou analýzy týkající se selektivnosti v daňové oblasti, která je vymezena v ustálené judikatuře Soudního dvora. V této souvislosti prokázala, že sporné opatření představuje odchylku od referenčního rámce, jelikož stanoví, že se s podniky podléhajícími daňové povinnosti ve Španělsku, které nabudou alespoň 5% podíly ve společnostech usazených v zahraničí, v daňové oblasti zachází odlišným způsobem než s podniky podléhajícími daňové povinnosti ve Španělsku, které uskuteční stejnou akvizici ve společnostech usazených ve Španělsku, přestože se tyto dvě kategorie podniků nacházejí s ohledem na cíl obecného španělského režimu zdaňování příjmů právnických osob ve srovnatelných situacích.

23 Komise se domnívá, že pokud jí Tribunál uložil dodatečnou povinnost prokázat, že sporné opatření zvýhodňuje určité podniky, které lze identifikovat na základě jejich specifických charakteristik, jež ostatní podniky nemají, a sice charakteristik, které jsou jim vlastní a jsou předem identifikovatelné, dopustil se nesprávného právního posouzení, jelikož vycházel z restriktivnějšího pojetí podmínky selektivnosti, než jaké vymezil Soudní dvůr.

24 Komise konkrétně tvrdí, že na rozdíl od toho, co konstatoval Tribunál v bodech 57 a 58 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 61 a 62 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, lze opatření kvalifikovat jako selektivní, i když se uplatní bez ohledu na povahu činnosti subjektu, který z nich má prospěch, a stanoví daňové zvýhodnění pro některé investiční operace, aniž vymezuje minimální výši investice.

25 Tribunál v této souvislosti z rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), nesprávně dovodil, že vnitrostátní opatření, jehož uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků, není *a priori* selektivní. Konstatování uvedené v bodě 36 zmíněného rozsudku, že „taková vnitrostátní opatření, o jaká se jedná v původním řízení, nepředstavují státní podpory […] pokud se vztahují na všechny podniky v tuzemsku bez ohledu na předmět jejich činnosti“, má být totiž podle Komise chápáno v tom smyslu, že neselektivnost vyplývá z toho, že se vnitrostátní opatření bez rozdílu vztahuje na všechny podniky v dotyčném členském státě.

26 Komise vytýká Tribunálu také to, že se 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 konstatoval, že takové opatření, jako je sporné opatření, není selektivní, pokud souvisí s nákupem určitých ekonomických aktiv, a sice podílů v zahraničních společnostech, a *a priori* nevylučuje žádnou kategorii podniků.

27 Tribunál v tomto ohledu nesprávně vycházel z rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467). Z bodů 22 a 23 tohoto rozsudku totiž vyplývá, že ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, Komise kvalifikovala dotčené opatření jako selektivní ve vztahu k podnikům

nacházejícím se pouze na určitém omezeném území, do kterých soukromí investoři znovu investovali zisky z prodeje ekonomických aktiv, a nikoliv ve vztahu k těmto investorům samotným, v souvislosti s nimiž Komise konstatovala, že toto opatření nepředstavuje podporu.

28 Komise kromě toho 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 by bylo v rozporu s judikaturou Soudního dvora konstatovat, že vnitrostátní daňové opatření, jehož využití podléhá určitým podmínkám, je selektivní, přestože podniky, které opatření využívají, nesdílí žádnou charakteristiku, která je jim vlastní a která umožňuje je odlišit od ostatních podniků, kromě toho, že mohou splňovat podmínky, kterým využití opatření podléhá.

29 Komise tvrdí, že Tribunál v tomto ohledu vycházel z nesprávné analýzy předmětné judikatury.

30 Co se týče 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), Komise namítá, že z bodů 90 a 91 tohoto rozsudku vyplývá, že se týká specifické situace, v níž Soudní dvůr považoval za selektivní samotný referenční daňový režim, a nikoliv odchylku od tohoto režimu, jelikož tento režim jako takový zvýhodňoval podniky „offshore“. Poukaz na „specifické vlastnosti“ určité kategorie podniků uvedený ve zmíněném rozsudku je tedy nutno chápat jako odkaz na charakteristiky, v jejichž důsledku jsou tyto podniky daňově zvýhodněny v rámci referenčního systému, který je ze své podstaty selektivní, a nelze jej zobecňovat nad rámec této konkrétní situace.

31 Pokud jde o bod 42 rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), Tribunál nezohlednil druhou větu tohoto bodu, v níž je vyjádřena zásada zakotvená v ustálené judikatuře Soudního dvora, podle které je opatření selektivní, pokud může zvýhodnit „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ oproti ostatním, které se s ohledem na cíl uvedeného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

32 WDFG a Banco Santander a Santusa předně uvádějí, že Komise ve sporných rozhodnutích netvrdila, že sporné opatření je selektivní *de facto*, takže v rámci projednávaných kasačních opravných prostředků jde pouze o posouzení námitek směřujících proti napadeným rozsudkům v tom rozsahu, v němž Tribunál rozhodl, že na základě odůvodnění, které Komise uvedla v těchto rozhodnutích, nelze dospět k závěru, že je toto opatření selektivní *de iure*.

33 WDFG a 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), plyne, že opatření, z něhož mohou mít prospěch všechny podniky, nelze považovat za selektivní. Z tohoto rozsudku naopak nelze dovodit – jak to tvrdí Komise – že vnitrostátní opatření není selektivní, pokud se bez výjimky vztahuje na všechny podniky v členském státě, jelikož podle tohoto názoru by musely být za selektivní považovány téměř všechny daňové normy.

34 WDFG a Banco Santander a Santusa vyvracejí i názor Komise, že vnitrostátní daňová opatření byla již opakovaně kvalifikována jako selektivní, i když nestanovovala minimální výši investice a uplatňovala se bez ohledu na povahu činnosti subjektů, které z nich měly prospěch. Sporné opatření každopádně nelze považovat za *prima facie* a *de iure* selektivní již proto, že přiznává daňové zvýhodnění všem podnikům, které z něj chtějí mít prospěch, bez ohledu na kategorii, do níž patří.

35 Tribunál správně vycházel z rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467), jelikož Komise v rozhodnutí, o které se jednalo v tomto rozsudku, výslovně připustila neselektivnost vnitrostátního opatření v souvislosti s dotčenými investory, což potvrdil i Soudní dvůr.

36 Komise ve své rozhodovací praxi ostatně selektivnost daňových opatření na základě tohoto kritéria – a sice kritéria neselektivnosti obecných opatření, která se bez rozdílu vztahují na všechny podniky a z nichž mohou mít prospěch všechny osoby povinné k dani – opakovaně vyloučila.

37 Uplatnění tohoto kritéria by ostatně nevedlo k závěru o neselektivnosti opatření týkajících se koupě určitých aktiv, na která poukázala Komise. Tato opatření by mohla být kvalifikována jako selektivní, pokud by bylo prokázáno, že fakticky přinášejí prospěch pouze některým podnikům. Jejich selektivnost by v žádném případě nevyplývala z povahy nabytých aktiv, ale z toho, že lze konstatovat, že dotčení nabyvatelé tvoří zvláštní kategorii.

38 Co se týče rozsudku ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), WDFG a Banco Santander a Santusa se domnívají, že Tribunál správně rozhodl, že opatření, o které se jednalo ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, se liší od opatření, o které jde v projednávaných případech, jelikož jeho cílem bylo poskytnout výhodu samostatné a identifikovatelné kategorii podniků, totiž těm, které provádějí vývozní činnost.

39 Z 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), konkrétně z jeho bodu 104, kromě toho jasně plyne, že opatření lze kvalifikovat jako selektivní pouze tehdy, pokud přináší prospěch kategorii podniků, jež mají „vlastnosti“, které jsou pro ně „specifické“. Z tohoto rozsudku navíc plyne, že identifikace odchylky od obecného režimu není cílem sama o sobě. Význam má pouze skutečný účinek opatření, a sice to, zda přináší prospěch určitým podnikům nebo určitým odvětvím výroby.

40 WDFG a Banco Santander a Santusa namítají, že nelze přijmout ani výklad rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), který prosazuje Komise. Soudní dvůr v tomto rozsudku nepotvrdil způsob vymezení referenčního systému a existenci odchylky od tohoto systému. Na základě tohoto rozsudku se dále nelze domnívat, že opatření je selektivní proto, že podniky, které splňují podmínky k jeho využití, tvoří samostatnou kategorii.

41 Tribunál nakonec podle WDFG a Banco Santander a Santusa správně rozhodl, že opatření nelze kvalifikovat jako selektivní ve smyslu článku 107 SFEU, pokud jeho využití závisí na krocích, které může *prima facie* učinit jakýkoliv podnik bez ohledu na odvětví jeho činnosti. Uvedené vyplývá ze závěru o neselektivnosti vnitrostátního opatření vůči investorům, který byl učiněn v rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467).

42 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, které zaujaly španělské orgány v rámci správního řízení před Komisí a podle něhož lze hospodářskou výhodu kvalifikovat jako podporu pouze tehdy, pokud může zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

43 V průběhu uvedeného správního řízení přitom španělské orgány prokázaly, že sporné opatření je všeobecně přístupné, jelikož se vztahuje na podniky působící ve velmi odlišných odvětvích činnosti, čímž byla potvrzena analýza uvedená v napadených rozsudcích a skutečnost, že Komise ve sporných rozhodnutích neprokázala selektivnost tohoto opatření.

44 Irsko tvrdí, že na rozdíl od toho, co namítá Komise, Tribunál z rozsudků Soudního dvora ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), a Tribunálu ze dne 6. března 2002, Diputación Foral de Álava a další v. Komise (T-92/00 a T-103/00, EU:T:2002:61), jakož i 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), nedovodil, že selektivní jsou pouze opatření, jejichž uplatnění souvisí s povahou činností podniku nebo je podmíněno určitou minimální částkou, nýbrž rozhodl, že selektivnost nelze konstatovat v případě

opatření, z něhož mohou mít prospěch všechny podniky, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku a nabudou alespoň 5% podíl v zahraničním podniku, a to bez ohledu na povahu jejich činnosti a investované částky.

45 Tribunál správně vycházel z 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 mohlo být rozdílné zdanění kvalifikováno jako podpora, je nutné identifikovat zvláštní kategorii podniků, které z něj mohou mít prospěch, a to z důvodů jejich specifických vlastností. Podmínka selektivnosti uvedená v čl. 107 odst. 1 SFEU musí být ostatně podle Irska vymezena stejně ve všech věcech týkajících se údajných státních podpor daňové povahy. Zásada, která je výslovně zmíněna v bodě 104 uvedeného rozsudku, se tedy nemůže omezovat na situaci, kdy má selektivní povahu daňový režim jako celek.

46 Irsko se domnívá, že taková opatření, jako je sporné opatření, která z okruhu subjektů, jež z něj mají prospěch, *a priori* nevylučují žádný podnik ani žádné konkrétní hospodářské odvětví, nelze považovat za selektivní. Komise ostatně rozhodla o neselektivnosti některých vnitrostátních opatření na základě tohoto důvodu již několikrát.

47 Spolková republika Německo tvrdí, že existence odchylky nebo výjimky z referenčního rámce identifikovaného Komisí – a to i kdyby byla prokázána – nemůže sama o sobě vést k závěru, že sporné opatření zvýhodňuje „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

48 Podle Spolkové republiky Německo z toho naopak plyne pouze to, že se uvedené opatření podobá dotaci. Po zjištění, zda opatření představuje odchylku, je tudíž podle judikatury, konkrétně 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), a jak správně rozhodl v napadených rozsudcích i Tribunál, třeba dále ověřit, zda se v kategorii daňových poplatníků zvýhodněných daňovým opatřením nacházejí dostatečně specifické podniky nebo specifická odvětví výroby ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

49 Z judikatury Soudního dvora v této souvislosti vyplývá, že kategorie podniků, které mají prospěch z daňového zvýhodnění, je dostatečně charakterizována, pokud se Komisi podaří prokázat, že z předmětného zvýhodnění mají prospěch pouze podniky jednoho hospodářského odvětví, které uskutečňují určité operace (rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), podniky založené v určité právní formě (rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další, C-222/04, EU:C:2006:8), podniky, které mají určitou velikost (rozsudek ze dne 13. února 2003, Španělsko v. Komise, C-409/00, EU:C:2003:92), nebo podniky, jejichž sídlo se nachází mimo území regionu (rozsudek ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).

50 Spolková republika Německo připomíná, že Soudní dvůr již připustil, že daňové zvýhodnění, z něhož mají prospěch osoby povinné k dani, které prodávají určitá ekonomická aktiva a mohou v případě nabytí jiných ekonomických aktiv odečíst z toho plynoucí zisk, jim poskytuje výhodu, kterou nelze jakožto obecné opatření, jež lze bez rozdílu uplatnit na všechny hospodářské subjekty, kvalifikovat jako státní podporu (rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, EU:C:2000:467, bod 22).

51 Za selektivní nelze tím spíše považovat takové daňové opatření, jako je sporné opatření, jehož uplatnění je v obecné rovině vázáno na určitou kategorii operací spadajících do práva obchodních společností, v projednávaných případech nabývání podílů, které nesouvisí s předmětem činnosti a provozními činnostmi podniku.

52 Členské státy vystupující v projednávaných věcech jako vedlejší účastníci řízení konečně tvrdí, že pokud by měla být podmínka selektivnosti vnitrostátního opatření pro účely jeho kvalifikace jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU chápána široce, což Komise prosazuje ve svých kasačních opravných prostředcích, vedlo by to k narušení institucionální rovnováhy Unie. Pokud by totiž byl takový význam podmínce selektivnosti přisouzen, Komise by mohla na základě svých pravomocí v oblasti státních podpor přezkoumávat téměř všechna opatření ve sféře přímých daní, i když tato sféra v zásadě spadá do legislativní pravomoci členských států.

Závěry Soudního dvora

53 Předně je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Tento zásah musí být zadruhé způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat příslušného příjemce. Začtvrté musí nebo může narušovat hospodářskou soutěž (viz zejména rozsudek ze dne 16. července 2015, BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, bod 24).

54 Pokud jde o podmínku selektivnosti zvýhodnění, která je pojmovým znakem „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že při posuzování této podmínky musí být určeno, zda v rámci daného právního režimu může předmětné vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak odlišně zacházeno, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (viz zejména rozsudky ze dne 28. července 2011, Mediaset v. Komise, C-403/10 P, nezveřejněný, EU:C:2011:533, bod 36; 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 75 a 101, ze dne 14. ledna 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, body 53 až 55, jakož i ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).

55 Pokud je kromě toho dotčené opatření koncipováno jako režim podpory, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že ačkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 30. června 2016, Belgie v. Komise, C-270/15 P, EU:C:2016:489, body 49 a 50).

56 Co se konkrétně týče vnitrostátních opatření, která poskytují daňové zvýhodnění, je třeba připomenout, že takové opatření, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale 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 SFEU. Takovou podporu ve smyslu uvedeného ustanovení naproti tomu nepředstavuje daňové zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, bod 18).

57 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v této souvislosti předně identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě a dále prokázat, že se předmětné daňové opatření od uvedeného obecného režimu odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto obecného režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

58 Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotyčnému členskému státu podaří prokázat, že je toto rozlišení

odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise, C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43; ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65, jakož i ze dne 29. března 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40).

59 Kromě toho je třeba připomenout, že pouze na základě skutečnosti, že z tohoto opatření mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky jeho využití, nelze konstatovat jeho selektivnost (rozsudek ze dne 29. března 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

60 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že relevantní parametr k prokázání selektivnosti předmětného opatření spočívá v ověření, zda toto opatření zavádí mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl dotčeného obecného daňového režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, rozlišování, které není odůvodněno povahou ani systematikou tohoto režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 61).

61 Právě s ohledem na tyto úvahy je třeba posoudit, zda Tribunál v projednávaných případech nerespektoval čl. 107 odst. 1 SFEU, jak jej vykládá Soudní dvůr, pokud rozhodl, že Komise ve sporných rozhodnutích právně dostačujícím způsobem neprokázala, že sporné opatření poskytuje selektivní zvýhodnění „určitým podnikům nebo určitým odvětvím výroby“.

62 V projednávaných případech sporné opatření stanoví daňové zvýhodnění spočívající ve snížení daňového základu daně z příjmů právnických osob ve formě odpisu goodwillu plynoucího z toho, že podniky, které jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, nabudou alespoň 5% podíly v podnicích, které jsou daňovými rezidenty mimo tento členský stát. Vzhledem k tomu, že toto opatření může přinést prospěch všem uvedeným podnikům, které provádějí takové operace, je nutno mít za to, že může představovat režim podpory. Komise tudíž byla povinna prokázat, že nehledě na skutečnost, že toto opatření poskytuje obecné zvýhodnění, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti.

63 Tribunál v tomto ohledu v bodě 50 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 54 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise uvedl, že Komise ve sporných rozhodnutích za účelem prokázání selektivnosti sporného opatření vycházela zejména z toho, že toto opatření představuje odchylku od referenčního rámce, jelikož jeho důsledkem je rozdílné daňové zacházení s podniky, které podléhají daňové povinnosti ve Španělsku a nabudou podíly ve společnostech usazených v zahraničí, a podniky, které podléhají daňové povinnosti ve Španělsku a uskuteční takové akvizice ve společnostech usazených ve Španělsku, přestože se tyto dvě kategorie podniků nacházejí s ohledem na cíl uvedeného referenčního rámce, tj. obecného španělského režimu zdaňování příjmů právnických osob, a konkrétně předpisů o zdaňování finančního goodwillu, které jsou v tomto režimu obsaženy, ve srovnatelných situacích.

64 V bodě 51 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 55 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise Tribunál rozhodl, že Komise v této souvislosti uplatnila metodu analýzy vyplývající z judikatury Soudního dvora a Tribunálu připomenuté v bodech 29 až 33 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 33 až 37 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, která v podstatě odpovídá judikatuře Soudního dvora připomenuté v bodech 53 až 60 tohoto rozsudku.

65 V bodech 44, 45, 52 a 53 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 48, 49, 56 a 57 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise přitom 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 č. 107 odst. 1 SFEU, pokud je *a priori* přístupné všem podnikům a netýká se zvláštní kategorie podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými tímto opatřením, nýbrž kategorie hospodářských činností.

66 Je však třeba konstatovat, že toto odůvodnění je založeno na nesprávném uplatnění podmínky selektivnosti stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU, jak byla připomenuta v tomto rozsudku.

67 Jak totiž plyne z bodů 53 až 60 tohoto rozsudku, pokud jde o takové vnitrostátní opatření poskytující obecné daňové zvýhodnění, jako je sporné opatření, tato podmínka je splněna, pokud se Komisi podaří prokázat, že se toto opatření odchyluje od obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu uplatňovaného v dotyčném členském státě a ve svých konkrétních důsledcích tak vede k rozdílnému zacházení s hospodářskými subjekty, přestože se subjekty, které mají z daňového zvýhodnění prospěch, a subjekty, které z něj prospěch nemají, nacházejí s ohledem na cíl uvedeného daňového režimu tohoto členského státu ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

68 Z napadených rozsudků vyplývá, že Komise ve sporných rozhodnutích vycházela při prokazování selektivnosti sporného opatření z toho, že toto opatření vede k nerovnému zacházení s podniky-rezidenty. Na jeho základě totiž mohly mít z předmětného daňového zvýhodnění za určitých podmínek prospěch pouze podniky-rezidenti, které nabyly alespoň 5% podíly v zahraničních společnostech, zatímco podniky-rezidenti, které takové podíly nabyly v podnicích podléhajících daňové povinnosti ve Španělsku, toto zvýhodnění získat nemohly, přestože se podle názoru Komise nacházejí s ohledem na cíl obecného španělského daňového režimu ve srovnatelné situaci.

69 Tribunál byl přitom toho názoru, že sporné opatření nelze proto, že se netýká žádné zvláštní kategorie podniků nebo odvětví výroby, že jeho uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků nebo že je *a priori* či potenciálně přístupné všem podnikům, které chtějí nabýt alespoň 5% podíly v zahraničních společnostech a budou je držet nepřetržitě alespoň po dobu jednoho roku, považovat za selektivní opatření, nýbrž za obecné opatření ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 56 tohoto rozsudku. Tribunál se tím dopustil nesprávného právního posouzení.

70 V bodech 41, 45, 67 a 68 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 45, 49, 71 a 72 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise Tribunál v této souvislosti rozhodl, že aby byla v případě opatření, které je *a priori* přístupné všem podnikům, splněna podmínka selektivnosti vnitrostátního opatření a opatření bylo považováno za státní podporu, musí být ve všech případech identifikována zvláštní kategorie podniků, které jsou jedinými podniky zvýhodněnými dotčeným opatřením a mohou být odlišeny z důvodu specifických a společných vlastností, které jim jsou vlastní.

71 Takový další požadavek identifikace zvláštní kategorie podniků, který by existoval vedle metody analýzy použitelné na selektivnost v daňové oblasti, jež plyne z ustálené judikatury Soudního dvora a spočívá především v tom, že je zjišťováno, zda vyloučení některých subjektů z poskytnutí daňového zvýhodnění, které plyne z opatření, jež se odchyluje od obecného daňového režimu, představuje diskriminační zacházení, však z judikatury Soudního dvora a konkrétně 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), nelze dovodit.

72 Je pravda, že 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), Soudní dvůr rozhodl, že aby mohla být kritéria tvořící základ daně stanovená daňovým režimem uznána za kritéria přiznávající selektivní zvýhodnění, musí charakterizovat podniky, které mají ze zvýhodnění prospěch, na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické, a tím umožnit kvalifikaci takového režimu jako režimu zvýhodňujícího „určité“ podniky nebo „určitá“ odvětví výroby ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

73 Tuto část odůvodnění 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), je však nutno vykládat v kontextu celého odůvodnění, do něhož tato část patří a které je uvedeno v bodech 87 až 108 tohoto rozsudku.

74 Z celého tohoto odůvodnění plyne, že dotčené opatření nebylo v uvedeném rozsudku popsáno jako daňové zvýhodnění odchylující se od obecného daňového režimu, nýbrž jako uplatňování „obecného" daňového režimu spočívajícího na kritériích, která byla sama o sobě obecné povahy. Soudní dvůr rozhodl, že povaha tohoto režimu nebrání závěru o selektivnosti dotčeného opatření – na rozdíl od toho, co konstatoval Tribunál – jelikož podmínka selektivnosti má širší dosah, který zahrnuje opatření, jež ve svých důsledcích zvýhodňují určité podniky, v daném případě společnosti „offshore", kvůli charakteristikám, které jsou pro tyto podniky vlastní a specifické. Uvedené opatření tedy vedlo k faktické diskriminaci mezi podniky, které se s ohledem na cíl uvedeného režimu, jenž v daném případě spočíval v zavedení všeobecného zdanění všech společností-rezidentů, nacházely ve srovnatelné situaci.

75 Jak naproti tomu bylo uvedeno již v bodě 63 tohoto rozsudku, Komise ve sporných rozhodnutích za účelem prokázání selektivnosti sporného opatření vycházela zejména z toho, že toto opatření vede k nerovnému zacházení, jelikož poskytuje daňové zvýhodnění pouze některým podnikům-rezidentům, a ne podnikům jiným, na které se vztahuje obecný daňový režim, od něhož se sporné opatření odchyluje.

76 I když tedy z 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), vyplývá, že selektivnost daňového opatření lze konstatovat, ačkoliv toto opatření nepředstavuje odchylku od obecného daňového režimu, ale jeho nedílnou součást, nic to nemění na tom, že tento rozsudek zapadá do ustálené judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 57 tohoto rozsudku, podle níž k prokázání selektivnosti opatření, které se odchyluje od obecného daňového režimu, postačuje, aby bylo doloženo, že z něj mají prospěch pouze některé hospodářské subjekty, a jiné nikoliv, ačkoliv se všechny tyto subjekty nacházejí s ohledem na cíl obecného daňového režimu v objektivně srovnatelné situaci.

77 I když totiž k prokázání selektivnosti daňového opatření není vždy nutné, aby představovalo odchylku od obecného daňového režimu, okolnost, že takovou povahu má, je pro tyto účely rozhodně relevantní, pokud vede k tomu, že jsou rozlišovány dvě kategorie subjektů, s nimiž je *a priori* rozdílně zacházeno, a to kategorie subjektů, na které se vztahuje odchylka, a kategorie subjektů, na které se i nadále vztahuje obecný daňový režim, přestože se tyto kategorie nacházejí s ohledem na cíl uvedeného režimu ve srovnatelné situaci.

78 Na rozdíl od toho, co Tribunál konstatoval v napadených rozsudcích, nelze za účelem konstatování selektivnosti takového opatření vyžadovat ani to, aby Komise zjistila určité specifické charakteristiky, které jsou podnikům, jež mají z daňového zvýhodnění prospěch, vlastní a společné a na jejichž základě lze tyto podniky odlišit od těch, které jsou z poskytnutí tohoto zvýhodnění vyloučeny.

79 V tomto směru je totiž relevantní pouze skutečnost, že opatření vede bez ohledu na svoji formu či použitou legislativní techniku k tomu, že staví podniky, které z něj mají prospěch, do výhodnějšího postavení oproti ostatním podnikům, ačkoliv se všechny tyto podniky nacházejí s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

80 Podle ustálené judikatury Soudního dvora kromě toho platí, že okolnost, že počet podniků, které se mohou domáhat, aby se na ně vztahovalo určité vnitrostátní opatření, je velmi vysoký, nebo okolnost, že tyto podniky náleží do různých odvětví, nemůže dostatečně zpochybnit selektivní povahu tohoto opatření, a tedy vyloučit kvalifikaci opatření jako státní podpory (viz zejména rozsudky ze dne 13. února 2003, Španělsko v. Komise, C-409/00, EU:C:2003:92, bod 48, a ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, EU:C:2011:551, bod 50).

81 Na rozdíl od toho, co Tribunál konstatoval v bodech 53 až 58 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 57 až 62 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, tedy skutečnost, že se zásadní podmínka využití daňového zvýhodnění, které plyne z tohoto opatření, týká hospodářské operace, konkrétně „ryze finanční operace“, u níž není stanovena minimální výše investice a která nezávisí na povaze činnosti podniků, které mají z opatření prospěch, nemůže případnou selektivnost sporného opatření nikterak zpochybnit.

82 Na rozdíl od toho, co Tribunál konstatoval v bodě 57 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 61 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, v této souvislosti nelze z bodu 36 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), podle něhož opatření nejsou selektivní, pokud se vztahují na všechny podniky v tuzemsku „bez ohledu na předmět jejich činnosti“, dovodit, že opatření, jehož uplatnění nezávisí na povaze činnosti podniků není *a priori* selektivní.

83 Z odůvodnění rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), jako celku totiž vyplývá, že Soudní dvůr v bodě 36 tohoto rozsudku s ohledem na jeho bod 35 dovodil, že taková vnitrostátní opatření, o jaká se jednalo v této věci, nejsou selektivní, pokud se bez rozdílu vztahují na všechny podniky dotyčného členského státu, a představují proto obecné opatření ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 56 tohoto rozsudku.

84 Je také třeba uvést, že i když Soudní dvůr v bodě 36 rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), poukázal na předmět činnosti podniků, které mají prospěch z vnitrostátních opatření, tuto zmínku lze vysvětlit zněním druhé otázky předkládajícího soudu položené ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek. Tento závěr potvrzuje i skutečnost, že v pozdějších rozsudcích Soudního dvora připomínajících uvedenou zásadu se tato zmínka nevyskytuje (viz zejména rozsudky 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 73, jakož i ze dne 29. března 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39).

85 Kromě toho je pravda, jak Tribunál připomněl v bodě 66 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodě 70 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, že Soudní dvůr v bodě 42 rozsudku ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), rozhodl, že selektivnost opatření dotčeného v této věci nelze konstatovat pouze na základě skutečnosti, že z něj mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky jeho využití. Je však třeba uvést, že v tomtéž bodě 42 Soudní dvůr výslovně upřesnil, že neselektivnost je důsledkem zjištění, že osoby, které nemohou dotyčné opatření využít, se s ohledem na cíl sledovaný vnitrostátním zákonodárcem nenacházejí ve skutkové a právní situaci, která by byla srovnatelná se situací poplatníků, kteří jej využít mohou.

86 Z toho vyplývá, že podmínka uplatnění daňové podpory nebo jejího využití může být důvodem její selektivnosti tehdy, pokud vede k rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotyčného daňového režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a diskriminuje tak podniky, které z podpory nemohou mít prospěch.

87 Vedle toho je třeba uvést, že i když lze – jak Tribunál zdůraznil v napadených rozsudcích – daňové zvýhodnění, které přináší sporné opatření, využít bez investování určité minimální částky, a prospěch z tohoto opatření tak fakticky není vyhrazen podnikům, které mají dostatečné finanční zdroje, tyto okolnosti nebrání konstatování případné selektivnosti tohoto opatření z jiných důvodů, jako je například skutečnost, že tohoto zvýhodnění nemohou využít podniky-rezidenti, které nabudou podíly ve společnostech, jež jsou daňovými rezidenty ve Španělsku.

88 Soudní dvůr již v tomto ohledu ostatně rozhodl, že daňové opatření, z něhož mají prospěch pouze podniky, které uskutečňují určité operace, ale nikoliv podniky v tomtéž odvětví, které tyto operace neuskutečňují, může být selektivní, aniž je třeba posuzovat, zda z něj mají větší prospěch velké podniky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, body 47 až 50).

89 Na rozdíl od toho, co Tribunál uvedl 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, z rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467), nevyplývá ohledně analýzy podmínky selektivnosti daňového opatření opačný závěr.

90 Z bodů 22 a 23 rozsudku ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise (C-156/98, EU:C:2000:467), totiž plyne, že ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, Komise kvalifikovala předmětné opatření jako selektivní ve vztahu k určitým podnikům nacházejícím se pouze na omezeném území, do kterých soukromí investoři znovu investovali zisky z prodeje ekonomických aktiv, a nikoliv ve vztahu k těmto investorům samotným, v souvislosti s nimiž Komise konstatovala, že toto opatření nepředstavuje podporu, jelikož z něj měly jakožto z obecného opatření prospěch všechny hospodářské subjekty bez rozdílu; tento závěr ostatně nebyl v řízení před Soudním dvorem zpochybněn, a Soudní dvůr se jím tedy nemusel zabývat.

91 Situaci uvedených soukromých investorů v žádném případě nelze přirovnat k situaci podniků-rezidentů, které mohou mít prospěch ze sporného opatření.

92 Komise totiž ve sporných rozhodnutích při kvalifikaci sporného opatření jako selektivního vycházela ze skutečnosti, že z daňového zvýhodnění plynoucího z tohoto opatření nemají bez rozdílu prospěch všechny hospodářské subjekty, které se s ohledem na cíl obecného španělského daňového režimu objektivně nacházejí ve srovnatelné situaci, jelikož podniky-rezidenti, které stejným způsobem nabudou podíly ve společnostech, jež jsou daňovými rezidenty ve Španělsku, tohoto zvýhodnění využít nemohou. Komise se dále domnívala, že nelze souhlasit s odůvodněním tohoto rozlišování mezi subjekty, na které poukazuje Španělské království a které vychází z povahy nebo obecné systematiky soustavy, do níž uvedené opatření patří.

93 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že Tribunál se tím, že částečně zrušil sporná rozhodnutí, protože Komise neurčila konkrétní kategorii podniků zvýhodněných předmětným daňovým opatřením, a zároveň neověřil, zda Komise při použití metody přezkumu připomenuté v bodech 29 až 33 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 33 až 37 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise, která musí být použita při posuzování podmínky selektivnosti sporného opatření, skutečně přezkoumala a doložila diskriminační povahu tohoto opatření, dopustil nesprávného právního posouzení.

94 Je sice pravda, že je nezbytné provést toto posouzení důsledně a dostatečně jej odůvodnit, aby byl umožněn úplný soudní přezkum, a to zejména srovnatelnosti situace subjektů, které mají z opatření prospěch, a situace subjektů, které z něj prospěch nemají, a případně odůvodnění nerovného zacházení, jehož se dovolává dotyčný členský stát, to však nemění nic na tom, že pokud Tribunál takové ověření neprovedl a v napadených rozsudcích rozhodl, že metoda posouzení, kterou Komise použila ve sporných rozhodnutích, vedla k nesprávnému výkladu podmínky selektivnosti stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož v rámci jejího použití nebyla stanovena zvláštní kategorie podniků, které byly jedinými podniky zvýhodněnými předmětným daňovým opatřením, dopustil se nesprávného právního posouzení.

95 První část jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise je tedy opodstatněná.

Ke druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku

Argumentace účastníků řízení

96 V rámci druhé části jediného důvodu kasačního opravného prostředku Komise Tribunálu vytýká, že se dopustil nesprávného právního posouzení při uplatnění judikatury týkající se podpor vývozu a zavedl umělé rozlišování mezi podporami vývozu a podporami vývozu kapitálu.

97 Co se zaprvé týče judikatury o podporách vývozu, která je uvedena ve sporných rozsudcích, konkrétně rozsudků ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, nezveřejněný, EU:C:1969:68), ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), Komise tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když v bodech 69 až 76 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 73 až 80 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise rozhodl, že se tato judikatura netýká podmínky selektivnosti vnitrostátního opatření, ale pouze podmínky ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu.

98 Z rozsudků zmíněných v předchozím bodě podle Komise vyplývá, že Soudní dvůr měl za to, že dotčená daňová opatření mají selektivní povahu, jelikož z nich mají prospěch pouze podniky, které provádějí takové operace v zahraničí, jako jsou investice, a nikoliv podniky, které provádějí podobné operace ve vnitrostátním měřítku. Z toho vyplývá, že každé opatření, které zvýhodňuje přeshraniční operace a zároveň ze zvýhodnění vylučuje stejné operace prováděné ve vnitrostátním měřítku, je selektivní.

99 Komise Tribunálu zadruhé 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 rozlišování mezi podporami vývozu a podporami vývozu kapitálu, když rozhodl, že z judikatury týkající se podpor vývozu, která je uvedena ve sporných rozhodnutích, konkrétně z rozsudků ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, nezveřejněný, EU:C:1969:68), ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), vyplývá, že „kategorii podniků využívajících opatření, jež umožnila učinit závěr o selektivnosti [sporného] opatření, [tvořila] kategorie vyvážejících podniků“, tedy kategorie seskupující podniky, které lze odlišovat z důvodu společných charakteristik souvisejících s jejich vývozní činností.

100 Podniky, na které se vztahuje sporné opatření, tvoří podle Komise samostatnou kategorii podniků, totiž kategorii podniků, které vyvážejí kapitál, jelikož mají specifické společné charakteristiky, které souvisejí s jejich činností spočívající ve vývozu kapitálu.

101 Komise se domnívá, že jelikož mezi vývozem zboží a vývozem kapitálu neexistuje s ohledem na podmínku selektivnosti žádný rozdíl, sporné opatření je selektivní ze stejného důvodu jako opatření, o něž se jednalo v judikatuře týkající se podpor vývozu uvedené ve sporných rozhodnutích.

102 Komise tvrdí, že kategorie vyvážejících podniků mimo skupinu složenou z podniků provádějících přeshraniční operace ani neexistuje. Každý podnik určitého členského státu může provádět přeshraniční operace, a mít tak prospěch z režimu podpor vývozu. Komise se domnívá, že selektivnost vnitrostátního opatření může plynout ze zvýhodnění poskytnutého subjektu, který má z opatření prospěch, protože provede operaci spočívající ve vývozu zboží, služeb nebo kapitálu, a ne proto, že dotčené podniky patří do údajného odvětví vývozu.

103 Obdobně, jak rozhodl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), v situaci, která je srovnatelná se situací v projednávaných případech, tedy měl Tribunál dovodit, že Komise správně konstatovala, že sporné opatření je selektivní, protože z něj mají prospěch pouze určité podniky, a sice podniky, které provádějí činnosti spočívající ve vývozu kapitálu.

104 Komise je konečně toho názoru, že přístup Tribunálu odporuje úloze a účelu pravidel v oblasti státních podpor s ohledem na ochranu vnitřního trhu. Cílem těchto pravidel je zejména zabránit členským státům, aby poskytovaly hospodářská zvýhodnění, která specificky souvisí s vývozem zboží či kapitálu. Specifické zvýhodnění vývozu kapitálu přitom může vést ke stejnému narušení vnitřního trhu jako specifické zvýhodnění vývozu zboží.

105 WDFG a Banco Santander a Santusa k tomu uvádějí, že Tribunál správně rozhodl, že se rozsudky Soudního dvora zmíněné ve sporných rozhodnutích netýkají podmínky selektivnosti, nýbrž podmínky ovlivnění obchodu.

106 Tribunál kromě toho správně konstatoval, že Soudní dvůr měl v judikatuře týkající se podpor vývozu, která je zmíněna ve sporných rozhodnutích, konkrétně v rozsudcích ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, nezveřejněný, EU:C:1969:68), ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), za to, že předmětná opatření jsou selektivní zejména z důvodu společných charakteristik podniků, které z nich mají prospěch, na základě čehož se lze domnívat, že patří do vymezeného odvětví hospodářství, totiž odvětví vývozu a konkrétně vývozu zboží. Z opatření, o něž se jednalo ve věcech, v nichž byly vydány uvedené rozsudky, měly prospěch podniky, které se vyznačovaly tím, že vyvážely více či méně značnou část svého zboží či služeb.

107 WDFG a Banco Santander a Santusa namítají, že sporné opatření kromě toho nelze považovat za selektivní proto, že se vztahuje na kategorii podniků, které tzv. „vyvážejí kapitál“.

108 Taková kategorie podle WDFG a Banco Santander a Santusa neexistuje a Komise se jí ve sporných rozhodnutích ani v řízení před Tribunálem nemůže dovolávat. Tento argument je ve fázi řízení o kasačním opravném prostředku nepřípustný, jelikož se jedná o skutkovou otázku, která je nadto vznesena opožděně. Je ostatně v rozporu s hlavní argumentací Komise, podle které Komise není povinna za účelem prokázání selektivnosti opatření identifikovat kategorii podniků, na které se toto opatření vztahuje.

109 WDFG a Banco Santander a Santusa každopádně tvrdí, že selektivnost vnitrostátního opatření nelze konstatovat na základě takových charakteristik, jako je kapitál podniku nebo jeho investiční kapacita, jelikož se jedná o základní charakteristiky vlastní každému podniku.

110 Takovému opatření, jako je sporné opatření, nadto nebrání pravidla v oblasti volného pohybu kapitálu. Pokud by toto opatření vedlo k rozdílnému zacházení zvýhodňujícímu nabývání podílů v zahraničí, šlo by nanejvýš o obrácenou diskriminaci, která je slučitelná se základními svobodami.

111 Španělské království zopakovalo stanovisko, které uvádělo již v průběhu správního řízení před Komisí a podle něhož hospodářská činnost spočívající ve vývozu kapitálu neexistuje. Sporné opatření nezvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jelikož se netýká nabídky zboží a služeb na trhu.

112 Irsko tvrdí, že rozsudky, na které poukázala Komise ve sporných rozhodnutích, se týkají opatření, která zvýhodňovala snadno identifikovatelnou kategorii podniků či odvětví výroby, a sice kategorii tvořící odvětví vývozu. Podle Irska naproti tomu neexistuje jednotná kategorie podniků, které „vyvážejí kapitál“, jelikož každý podnik, který nabývá majetek v zahraničí, „vyváží kapitál“.

113 Spolková republika Německo namítá, že skutečnost, že Komise podpůrně tvrdí, že sporné opatření je srovnatelné s opatřením podpory vývozu zboží, a týká se tak i dostatečně vymezené kategorie vyvážejících podniků, je nutno považovat za následné doplňující odůvodnění sporných rozhodnutí. Domnívá se, že ve fázi řízení o kasačním opravném prostředku musí být tento argument považován za nepřípustný.

114 Kategorie vyvážejících podniků, o niž se jedná v judikatuře, na kterou poukázala Komise ve sporných rozhodnutích, se podle tohoto členského státu odlišuje od ostatních podniků z důvodu společných charakteristik souvisejících s jejich vývozní činností, kterou podle okolností doprovázelo provádění specifických investic.

Závěry Soudního dvora

115 Co se týče judikatury o podporách vývozu, která je uvedena ve sporných rozhodnutích, konkrétně rozsudků ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, nezveřejněný, EU:C:1969:68), ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), a ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), je třeba konstatovat, že se Tribunál dopustil – jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 126 až 130 svého stanoviska – nesprávného právního posouzení, když v bodech 69 až 76 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 73 až 80 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise rozhodl, že se tato judikatura netýká podmínky selektivnosti vnitrostátního opatření, ale pouze podmínky ovlivnění hospodářské soutěže a obchodu.

116 V bodě 20 rozsudku ze dne 10. prosince 1969, Komise v. Francie (6/69 a 11/69, nezveřejněný, EU:C:1969:68) a v bodě 8 rozsudku ze dne 7. června 1988, Řecko v. Komise (57/86, EU:C:1988:284), totiž Soudní dvůr shledal existenci státní podpory, a musel tak konstatovat, že jsou splněny všechny podmínky, které v tomto ohledu stanoví čl. 107 odst. 1 SFEU, včetně podmínky selektivnosti. V bodě 120 rozsudku ze dne 15. července 2004, Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438), se kromě toho Soudní dvůr – mimo jiné s odkazem na oba výše uvedené rozsudky – výslovně vyjádřil k selektivnosti posuzovaného vnitrostátního opatření a rozhodl, že v daném případě vyplývá z toho, že z daňového zvýhodnění, které přináší toto opatření, mají prospěch pouze podniky, které provádějí vývozní činnost a uskutečňují určité investiční operace v zahraničí.

117 Tribunál se dopustil nesprávného právního posouzení i tím, že v bodech 77 až 82 napadeného rozsudku Autogrill España v. Komise a v bodech 81 až 86 napadeného rozsudku Banco Santander a Santusa v. Komise rozhodl, že judikaturu týkající se podpor vývozu zmíněnou ve sporných rozhodnutích je třeba chápat v tom smyslu, že kategorii podniků-příjemců, ve vztahu k nimž musí být posuzována selektivnost režimu podpor vývozu, tvoří kategorie „vyvážejících podniků“, kterou je třeba definovat jako kategorii, jež sice je velmi široká, ale zároveň je specifická a seskupuje podniky, které se mohou odlišovat z důvodu společných a specifických charakteristik souvisejících s jejich vývozní činností.

118 Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 133 až 136 svého stanoviska, zmíněnou judikaturu nelze chápat v tom smyslu, že selektivnost vnitrostátního opatření musí nutně plynout z toho, že z něj mají prospěch pouze podniky vyvážející zboží či služby, i když se v případě specifických daňových opatření, která byla dotčená v předmětných rozsudcích, o takovou situaci fakticky mohlo jednat.

119 S přihlédnutím k zásadám zakotveným v ustálené judikatuře Soudního dvora připomenuté v bodech 53 až 60 tohoto rozsudku, které se na daňové podpory vývozu uplatí v plném rozsahu, lze naopak takové opatření, jako je sporné opatření, jehož cílem je zvýhodnit vývoz, považovat za selektivní, pokud z něj mají prospěch podniky, které provádějí přeshraniční operace, konkrétně investiční operace, na úkor ostatních podniků, které provádějí operace stejné povahy v tuzemsku a s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu se přitom nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

120 Za těchto podmínek je opodstatněná i druhá část jediného důvodu kasačního opravného prostředku.

121 Vzhledem k tomu, že jediný důvod kasačního opravného prostředku Komise je v obou částech opodstatněný, napadené rozsudky je třeba zrušit.

K žalobám před Tribunálem

122 Podle článku 61 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie může Soudní dvůr v případě, že zruší rozhodnutí Tribunálu, sám vydat konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje.

123 O takovou situaci se v projednávaných případech nejedná, jelikož Tribunál vyhověl oběma žalobám znějícím na zrušení, aniž posoudil tři ze čtyř žalobních důvodů, které byly vzneseny v každé z těchto žalob a které se pouze částečně překrývají, a aniž v rámci posuzování prvního důvodu uvedených žalob přezkoumal, zda se podniky, které nesplňují podmínky využití daňového zvýhodnění plynoucího ze sporného opatření, nacházejí s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu v právní a skutkové situaci, která je srovnatelná se situací podniků zvýhodněných tímto opatřením. Přezkum těchto žalobních důvodů kromě toho může vyžadovat posouzení skutkových okolností. Věci je tedy třeba vrátit Tribunálu.

K nákladům řízení

124 Vzhledem k tomu, že se věci vrací Tribunálu, je o nákladech řízení třeba rozhodnout později.

125 Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, ponesou podle čl. 140 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) Rozsudky Tribunálu Evropské unie ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), a ze dne 7. listopadu 2014, Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938), se zrušují.

2) Věci se vracejí Tribunálu Evropské unie.

3) O nákladech řízení bude rozhodnuto později.

4) Spolková republika Německo, Irsko a Španělské království ponesou vlastní náklady řízení.

Podpisy