

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

28. června 2018 (*)

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Německé daňové předpisy upravující možnost převodu ztrát do dalších zdaňovacích období („klauzule o restrukturalizaci“) – Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem – Žaloba na neplatnost – Přípustnost – Článek 263 čtvrtý pododstavec SFEU – Osobní dotčená osoba – Článek 107 odst. 1 SFEU – Pojem „státní podpora“ – Podmínka týkající se selektivity – Určení referenčního rámce – Právní kvalifikace skutkového stavu“

Ve věci C-203/16 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podaný dne 12. dubna 2016,

Dirkem Andresem, jednajícím jako insolvenční správce společnosti Heitkamp BauHolding GmbH, s bydlištěm v Düsseldorfu (Německo), zastoupeným W. Niemannem, S. Geringhoffem a P. Ddosem, Rechtsanwälte,

účastníkem řízení podávajícím kasační opravný prostředek (navrhovatel),

příjemč dalšími účastnicemi řízení jsou:

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a T. Maxian Ruscheem, jakož i K. Blanck-Putz, jako zmocněnci,

žalovaná v prvním stupni,

Spolková republika Německo, zastoupená T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,

vedlejší účastnice v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal a E. Jarašičnas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: I. Illéssy, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. října 2017,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. prosince 2017,

vydává tento

Rozsudek

1 Svým kasačním opravným prostředkem se D. Andres, jednající jako insolvenční správce společnosti Heitkamp BauHolding GmbH (dále jen „HBH“), domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 4. února 2016, Heitkamp BauHolding v. Komise, T-287/11, EU:T:2016:60 (dále jen „napadený rozsudek“), v rozsahu, v němž Tribunál uvedeným rozsudkem jako neopodstatněnou zamítl žalobu společnosti HBH žádající o zrušení 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) na základě klauzule o restrukturalizaci stanovené zákonem o dani z příjmu právnických osob (dále jen „KStG, Sanierungsklausel“) (Úř. v. st. 2011, L 235, s. 26, dále jen „sporné rozhodnutí“), jakož i zrušení tohoto rozhodnutí.

2 Vzájemným kasačním opravným prostředkem se zároveň Evropská komise domáhá zrušení napadeného rozsudku v rozsahu, v němž Tribunál uvedeným rozsudkem zamítl námitku nepřipustnosti, kterou vznesla proti této žalobě, a v důsledku toho odmítnutí žaloby v prvním stupni jako nepřipustné.

Skutečnosti předcházející sporu a sporné rozhodnutí

3 Skutečnosti předcházející sporu a vydání sporného rozhodnutí, jak jsou uvedeny v bodech 1 až 35 napadeného rozsudku, lze shrnout následovně:

Německé právo

4 V Německu mohou být na základě § 10d odst. 2 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu, dále jen „EStG“) ztráty zaznamenané v jednom hospodářském roce převedeny do následujících hospodářských let, což znamená, že dotčené ztráty lze odečíst od zdanitelných příjmů v následujících letech (dále jen „pravidlo převodu ztrát“). Podle § 8 odst. 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmu právnických osob, dále jen „KStG“) se pravidlo převodu ztrát vztahuje rovněž na podniky podléhající dani z příjmu právnických osob.

5 Tato možnost převodu ztrát vedla k akvizicím, pouze za účelem snížení daňové povinnosti, podniky, které sice již ukončily veškerou činnost, avšak stále ještě disponovaly ztrátami, které mohly být převedeny. S cílem zabránit takovým operacím, považovaným za zneužívající, německý zákonodárce v roce 1997 do KStG vložil § 8 odst. 4 omezující možnost převodu ztrát na podniky, které byly právně a hospodářsky totožné s podniky, jež vykázaly ztrátu.

6 Ustanovení § 8 odst. 4 KStG byl s účinností k 1. lednu 2008 zrušen Unternehmensteuerreformgesetz (zákon o reformě podnikových daní). Tento zákon vložil do KStG nový § 8c odst. 1 (dále rovněž „pravidlo zániku ztrát“), které omezuje, ne-li vylučuje, možnost převodu ztrát v případě nabytí nejméně 25% podílu ve společnosti (dále jen „škodlivé nabytí účasti“). Podle tohoto ustanovení na jedné straně v případě převodu 25 % až 50 % upsaného kapitálu, členských práv, podílnických práv nebo hlasovacích práv ve společnosti v období pěti let po převodu zanikají nevyužité ztráty poměrně k výši procentuální změny ve vlastnictví podílu. Na druhé straně nevyužité ztráty již nejsou odpodílitelné, bylo-li převedeno na nabyvatele více než 50 % upsaného kapitálu, členských práv, podílnických práv nebo hlasovacích práv v určité společnosti.

7 Pro pravidlo zániku ztrát nebyla stanovena žádná výjimka. Daňové orgány mohly nicméně v případě škodlivého nabytí účasti za účelem restrukturalizace podniku v obtížích přiznat na základě nařízení Bundesministerium der Finanzen (spolkového ministerstva financí, Německo) ze dne 27. března 2003 osvobození od daně v zájmu spravedlnosti.

8 V červnu 2009 byl prostřednictvím Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zákon o

nižším zatížení občanů v oblasti zdravotního pojištění) do § 8c KStG vložen odst. 1a (dále rovněž klauzule o restrukturalizaci“ nebo „sporné opatření“). Podle tohoto nového ustanovení může subjekt provést převod ztrát rovněž v případě škodlivého nabytí úasti ve smyslu § 8c odst. 1 KStG, a to za následujících podmínek: úelem nabytí podílu je restrukturalizace společnosti; podnik je v okamžiku nabytí podílu v platební neschopnosti nebo je nadměrně zadlužený, nebo je tímto jevy ohrožen; zásadní struktury podniku zůstanou zachovány, jehož je v podstatě dosaženo zachováním pracovních míst, vložením značného majetku do podniku nebo odepsáním závazků, které ještě mají hodnotu; v průběhu pěti let po nabytí podílu nedojde ke změně odvětví činnosti a podnik v okamžiku nabytí podílu neukončil hospodářskou činnost.

9 Sporné opatření nabylo účinnosti dne 10. července 2009 a uplatňuje se se zpětnou účinností ke dni 1. ledna 2008, tedy ke dni, kdy nabylo účinnosti pravidlo zániku ztrát.

Sporné rozhodnutí

10 V článku 1 sporného rozhodnutí Komise konstatovala, že „státní podpora poskytnutá na základě § 8c odst. 1a [KStG], kterou [Spolková republika Německo] poskytla protiprávně [...], není slučitelná s vnitřním trhem“.

11 Za úelem kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU se tento orgán mimo jiné domníval, že tato klauzule zavádí výjimku z pravidla, stanoveného v § 8c odst. 1 KStG, které upravuje zánik nevyužitých ztrát společností, jejichž vlastnická struktura byla změněna, a že uvedená klauzule tedy může poskytovat selektivní výhodu podnikům, které splňují podmínky nároku na ni, přičemž tuto výhodu neodvodňuje povaha ani obecná struktura daňového systému, jelikož úelem sporného opatření je zvládnutí problémů vzniklých v důsledku hospodářské a finanční krize, což představuje cíl nespojující s tímto systémem. V článcích 2 a 3 tohoto rozhodnutí Komise nicméně prohlásila, že některé individuální podpory poskytnuté v rámci tohoto nařízení jsou s výhradou splnění určitých podmínek slučitelné s vnitřním trhem.

12 V článku 4 sporného rozhodnutí Komise nařídila Spolkové republice Německo vyžádat si od příjemců zpětně neslučitelné podpory poskytnuté v rámci právní úpravy uvedené v článku 1 tohoto rozhodnutí. Podle článku 6 tohoto rozhodnutí musí tento německý stát mimo jiné Komisi poskytnout seznam těchto příjemců.

Skutkový základ sporu

13 HBH je společnost, které od roku 2008 hrozil úpadek. Dne 20. února 2009 její mateřská společnost koupila její podíly za úelem fúze obou společností s cílem její restrukturalizace. Ke dni dotčené operace splňovala HBH podmínky pro uplatnění klauzule o restrukturalizaci. To bylo konstatováno v závazné informaci, kterou vydal Finanzamt Herne (finanční úřad v Herne, Německo) dne 11. listopadu 2009 (dále jen „závazná informace“). Kromě toho obdržela HBH dne 29. dubna 2010 od daňové správy výměr zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který zohledňoval ztrátu převedené na základě klauzule o restrukturalizaci.

14 Dne 24. února 2010 Komise informovala Spolkovou republiku Německo o svém rozhodnutí zahájit ve věci sporného opatření formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU. Dopisem ze dne 30. dubna 2010 nařídilo spolkové ministerstvo financí daňové správě neuplatňovat nadále toto opatření.

15 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, který klauzuli o restrukturalizaci nezohledňoval. V lednu 2011 HBH mimo jiné obdržela výměr zálohy na

da? z p?íjmu právnických osob týkající se pozd?jších zda?ovacích období, který ke klauzuli o restrukturalizaci rovn?ž nep?ihlížel. Dne 1. dubna 2011 HBH obdržela vým?r dan? z p?íjmu právnických osob a dan? z podnikatelské ?innosti za zda?ovací období 2009. Vzhledem k neuplatn?ní § 8c odst. 1 KStG nemohla HBH p?evést ztráty, které existovaly ke dni 31. prosince 2008.

16 Dne 19. dubna 2011 zrušila da?ová správa v Herne závaznou informaci.

17 Dne 22. ?ervence 2011 Spolková republika N?mecko sd?lila Komisi seznam podnik?, které využily sporného opat?ení. Tento ?lenský stát rovn?ž zaslal seznam spole?ností, u nichž byly zrušeny závazné informace o použití klauzule o restrukturalizaci, ve kterém byla uvedena HBH.

ízení p?ed Tribunálem a napadený rozsudek

18 Návrhem došlým dne 6. ?ervna 2011 podala spole?nost HBH k Tribunálu žalobu na neplatnost sporného rozhodnutí.

19 Samostatným podáním došlým kancelá?i Tribunálu dne 16. zá?í 2011 vznesla Komise námitku nep?ípustnosti na základ? ?látku 114 jednacího ?ádu Tribunálu ze dne 2. kv?tna 1991.

20 Dne 29. srpna 2011 podala Spolková republika N?mecko návrh na vstup do ízení v postavení vedlejší ú?astnice na podporu návrhových žádání spole?nosti HBH. Usnesením ze dne 5. ?íjna 2011 p?edseda druhého senátu Tribunálu tomuto návrhu vyhovo?l.

21 Usnesením ze dne 21. kv?tna 2014 si Tribunál vyhradil rozhodnout o námitce nep?ípustnosti spolu s v?cí samou, v souladu s ?l. 114 odst. 4 téhož jednacího ?ádu.

22 HBH na podporu své žaloby vznesla dva žalobní d?vody, první vycházející z toho, že sporné opat?ení nebylo selektivní, a druhý vycházející z od?vodn?ní tohoto opat?ení povahou a obecnou systematikou da?ové soustavy.

23 Tribunál v napadeném rozsudku na jedné stran? odmítl námitku nep?ípustnosti tím, že rozhodl, že se sporné rozhodnutí spole?nosti HBH bezprost?edn? a osobn? dotýká v podstat? z d?vodu, že m?la již p?ed p?ijetím rozhodnutí o zahájení formálního vyšet?ovacího ízení nabyté právo na da?ovou úsporu, potvrzené n?meckými da?ovými orgány, a mimoto m?la právní zájem na podání žaloby. Tribunál na druhé stran? zamítl žalobu spole?nosti HBH jako neopodstatn?nou.

Návrhová žádání ú?astnic ízení a ízení p?ed Soudním dvorem

24 Spole?nost HBH kasa?ním opravným prost?edkem navrhuje, aby Soudní dv?r:

- zrušil body 2 a 3 výroku napadeného rozsudku, jakož i sporné rozhodnutí;
- podp?rn? zrušil body 2 a 3 výroku napadeného rozsudku a vrátil v?c Tribunálu;
- uložil Komisi náhradu náklad? ízení.

25 Komise navrhuje, aby Soudní dv?r kasa?ní opravný prost?edek zamítl a uložil spole?nosti HBH náhradu náklad? ízení.

26 Vzájemným kasa?ním opravným prost?edkem zárove? Komise navrhuje, aby Soudní dv?r:

- zrušil bod 1 výroku napadeného rozsudku;

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

27 HBH navrhuje, aby Soudní dvůr vzájemný kasační opravný prostředek zamítl a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

28 Na jednání přednesla Spolková republika Německo ústní vyjádření, z nichž vyplývá, že podporuje návrhová žádání společnosti HBH směřující k zamítnutí vzájemného kasačního opravného prostředku, zrušení napadeného rozsudku v rozsahu, v němž zamítl žalobu v prvním stupni jako neopodstatněnou a zrušení sporného rozhodnutí.

K vzájemnému kasačnímu opravnému prostředku

29 Vzhledem k tomu, že se vzájemný kasační opravný prostředek týká přípustnosti žaloby v prvním stupni, což je otázka předcházející otázkám týkajícím se věci samé vzneseným hlavním kasačním opravným prostředkem, je třeba ji zkoumat na prvním místě.

Argumentace účastníků řízení

30 Komise uvádí, že v bodech 50 až 79 napadeného rozsudku se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení při výkladu pojmu „osobně se dotýká“ ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU.

31 Zprv Komise s odkazem na rozsudky ze dne 19. října 2000, Itálie a Sardegna Lines v. Komise (C-15/98 a C-105/99, EU:C:2000:570), jakož i ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), tvrdí, že relevantní kritérium pro stanovení toho, zda je navrhovatel osobně dotčen rozhodnutím Komise, kterým se prohlašuje, že režim podpory je neslučitelný s vnitřním trhem, spoívá v tom, zda je tento navrhovatel skutečným příjemcem nebo potenciálním příjemcem podpory poskytnuté na základě tohoto režimu. Pouze skuteční příjemci by byli osobně dotčeni takovým rozhodnutím.

32 V bodech 62, 70 a 74 napadeného rozsudku Tribunál založil své rozhodnutí nikoli na této judikatuře, ale na rozsudcích, které nejsou pro projednávanou věc relevantní. Žádná z okolností, které ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky ze dne 17. ledna 1985, Piraiki-Patraiki a další v. Komise (11/82, EU:C:1985:18), ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416), ze dne 17. září 2009, Komise v. Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), ze dne 27. února 2014, Stichting Woonpunt a další v. Komise (C-132/12 P, EU:C:2014:100), jakož i ze dne 27. února 2014, Stichting Woonlinie a další v. Komise (C-133/12 P, EU:C:2014:105), o které se Tribunál v těchto bodech opírá, umožnily dojít k závěru, že navrhovatelé byli osobně dotčeni, totiž není v projednávaném případě dána.

33 Na rozdíl od toho, co uvedl Tribunál v bodech 63 a 74 napadeného rozsudku, tak posouzení přípustnosti žaloby v prvním stupni závisí nikoli na „skutkové a právní situaci“ společnosti HBH nebo na existenci „nabytého práva“, ale výlučně na otázce, zda HBH skutečně získala podporu na základě dotčeného režimu podpory. Body 75 a 76 napadeného rozsudku jsou rovněž stíženy pochybením, jelikož z rozsudku ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368), o který se Tribunál opírel v bodě

76, lze pouze odvodit, že pro účely posouzení osobního dotčení sotva záleží na tom, zda rozhodnutí Komise obsahuje či neobsahuje příkaz k navrácení skutečně poskytnuté podpory.

34 Zadruhé Komise poznamenává, že rozhodující skutečnost zohledněná Tribunálem v jeho analýze „skutkového a právního stavu“ společnosti HBH ke konstatování, že HBH je osobně dotčená sporným rozhodnutím, spočívá v existenci „nabytého práva“, uvedené v bodě 74 napadeného rozsudku. Pokud by toto „nabyté právo“ mělo být chápáno jako nabyté právo ve smyslu unijního práva, dopustil se Tribunál nesprávného právního posouzení. Takové právo totiž může být uznáno pouze při použití zásady ochrany legitimního očekávání a podle judikatury Soudního dvora je využití této ochrany v zásadě vyloučeno, pokud jde o podpory poskytnuté v rozporu s oznamovací povinností stanovenou v čl. 108 odst. 3 SFEU.

35 Zatěti na základě stejného tvrzení Komise tvrdí, že pro případ, že by Tribunál „nabytým právem“ mínil právo nabyté ve smyslu vnitrostátního práva, rovněž se dopustil nesprávného právního posouzení, jelikož využívání práva nabytého na základě vnitrostátního práva je za okolností projednávaného případu rovněž v rozporu s judikaturou vylučující, v případě podpor poskytnutých v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, využívání takového práva.

36 Bod 1 výroku napadeného rozsudku by tedy měl být zrušen a vzhledem k tomu, že společnost HBH není skutečným příjemcem dotčeného režimu podpory, žaloba v prvním stupni by měla být odmítnuta jako nepřípustná.

37 HBH a Spolková republika Německo tvrdí, že vzájemný kasační opravný prostředek je neopodstatněný.

Závěry Soudního dvora

38 Podle čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU může každá fyzická nebo právnická osoba za podmínek uvedených v prvním a druhém pododstavci tohoto článku podat žalobu proti aktem, které jsou jí určeny nebo se jí bezprostředně a osobně dotýkají, jakož i proti nařizovacím aktem, které se jí bezprostředně dotýkají a nevyžadují přijetí prováděcích opatření.

39 V projednávaném případě je zaprvé nesporné, že jak Tribunál uvedl v bodě 57 napadeného rozsudku, sporné rozhodnutí je určeno výlučně Spolkové republice Německo. Zadruhé, jak vyplývá z bodů 58 až 79 tohoto rozsudku, je třeba se domnívat, že společnost HBH byla tímto rozhodnutím bezprostředně a osobně dotčena, a tudíž na základě druhé hypotézy uvedené v tomto ustanovení, že Tribunál rozhodl, že společnost HBH má aktivní legitimaci.

40 V první části svého jediného důvodu Komise v podstatě tvrdí, že se Tribunál v bodech 62, 63, 70 a 74 až 77 napadeného rozsudku dopustil nesprávného právního posouzení tím, že posoudil tuto podmínku přípustnosti žaloby společnosti HBH vzhledem k její skutkové a právní situaci, ačkoli jediným relevantním kritériem by bylo v důt, zda byla skutečným nebo potenciálním příjemcem dotčeného režimu podpor.

41 Podle ustálené judikatury mohou jiné subjekty než osoby, jimž je rozhodnutí určeno, 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 byla individualizována osoba, již je takové rozhodnutí určeno (rozsudky ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise, 25/62, EU:C:1963:17, s. 223, jakož i ze dne 27. února 2014, Stichting Woonpunt a další v. Komise, C-132/12 P, EU:C:2014:100, bod 57).

42 Možnost určit více či méně přesně počet, nebo dokonce i totožnost právních subjektů, na

n?ž se opat?ení použije, neznamená, že tyto subjekty musí být považovány za osobn? dot?ené tímto opat?ením, pokud se toto použití provádí na základ? objektivní právní nebo skutkové situace definované dot?eným aktem (rozsudky ze dne 16. b?ezna 1978, *Unicme a další v. Rada*, 123/77, EU:C:1978:73, bod 16, jakož i ze dne 19. prosince 2013, *Telefónica v. Komise*, C?274/12 P, EU:C:2013:852, bod 47 a citovaná judikatura).

43 Soudní dv?r rozhodl, že podnik nem?že v zásad? napadnout rozhodnutí Komise, jímž je zakázán režim podpor v ur?itém od?tví, jestliže je tímto rozhodnutím dot?en pouze z d?vodu své p?íslušnosti k tomuto od?tví a svého postavení p?ípadného beneficianta tohoto režimu. Takové rozhodnutí je totiž ve vztahu k takovému podniku obecn? závazným opat?ením, které se uplatní v objektivn? vymezených situacích a které zakládá právní ú?inky pro ur?itou kategorii osob vymezených obecn? a abstraktn? (rozsudky ze dne 19. ?íjna 2000, *Itálie a Sardegna Lines v. Komise*, C?15/98 a C?105/99, EU:C:2000:570, bod 33 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 19. prosince 2013, *Telefónica v. Komise*, C?274/12 P, EU:C:2013:852, bod 49).

44 Naproti tomu, pokud se napadený akt dotýká skupiny osob, jež byly nebo mohly být známy v okamžiku p?ijetí tohoto aktu, a na základ? kritérií vlastních ?len?m skupiny, tyto osoby mohou být dot?eným aktem osobn? dot?eny, nebo? pat?í k omezenému okruhu hospod?ských subjekt? (rozsudky ze dne 13. b?ezna 2008, *Komise v. Infront WM*, C?125/06 P, EU:C:2008:159, bod 71 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 27. února 2014, *Stichting Woonpunt a další v. Komise*, C?132/12 P, EU:C:2014:100, bod 59).

45 Skute?ní p?íjemci individuálních podpor, které byly poskytnuty v rámci režimu podpor a jejichž navrácení Komise na?ídila, jsou proto osobn? dot?eni ve smyslu ?l. 263 ?tvrtého pododstavce SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. ?íjna 2000, *Itálie a Sardegna Lines v. Komise*, C?15/98 a C?105/99, EU:C:2000:570, bod 34 a 35; viz rovn?ž rozsudek ze dne 9. ?ervna 2011, *Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise*, C?71/09 P, C?73/09 P a C?76/09 P, EU:C:2011:368, bod 53).

46 Jak tvrdí Komise, z této judikatury vyplývá, že Soudní dv?r na jedné stran? uznává, že skute?ní p?íjemci individuálních podpor poskytnutých na základ? režimu podpor, který je neslu?itelný s vnit?ním trhem, jsou osobn? dot?eni rozhodnutím, jímž Komise prohlásila tento režim za neslu?itelný s vnit?ním trhem a na?ídila jejich vrácení, a na druhé stran? vylučuje, aby byl navrhovatel považován za osobn? dot?eného pouze proto, že je potenciálním p?íjemcem tohoto režimu. Nicmén? z toho však nelze vyvodit, jak tvrdí Komise, že v p?ípad?, že se jedná o rozhodnutí Komise prohlašující režim podpor za neslu?itelný s vnit?ním trhem, spo?ívá jediné relevantní kritérium pro posouzení, zda je navrhovatel osobn? dot?en ve smyslu ?l. 263 ?tvrtého pododstavce SFEU takovýmto rozhodnutím, ve skute?nosti, zda je tento navrhovatel skute?ným p?íjemcem nebo potenciálním p?íjemcem podpory poskytnuté v rámci tohoto režimu.

47 Jak totiž v podstat? uvedl rovn?ž generální advokát v bodech 57, 59, 67 a 68 svého stanoviska, judikatura uvedená v bodech 43 a 45 tohoto rozsudku, rozvinutá v konkrétním kontextu státních podpor, p?edstavuje pouze konkrétní vyjád?ení relevantního právního kritéria pro posouzení osobního dot?ení ve smyslu ?l. 263 ?tvrtého pododstavce SFEU, vyplývajícího z rozsudku ze dne 15. ?ervence 1963, *Plaumann v. Komise* (25/62, EU:C:1963:17). Podle uvedeného rozsudku je navrhovatel osobn? dot?en rozhodnutím ur?eným jiné osob?, pokud se ho toto rozhodnutí dotýká z d?vodu ur?itých vlastností, které jsou pro n?j zvláštní, nebo faktické situace, která ho vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám (viz rovn?ž v oblasti státních podpor rozsudky ze dne 19. ?íjna 2000, *Itálie a Sardegna Lines v. Komise*, C?15/98 a C?105/99, EU:C:2000:570, bod 32, a ze dne 9. ?ervna 2011, *Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise*, C?71/09 P, C?73/09 P a C?76/09 P, EU:C:2011:368, bod 52, jakož i v jiných oblastech rozsudky ze dne 17. ledna 1985, *Piraiiki-Patraiki a další v. Komise*, 11/82, EU:C:1985:18, body 11,

19 a 31, a ze dne 13. března 2018, European Union Copper Task Force v. Komise, C-384/16 P, EU:C:2018:176, bod 93).

48 Proto skutečnost, že navrhovatel může nebo nemůže spadat do kategorie skutečných příjemců nebo potenciálních příjemců individuální podpory poskytnuté na základě režimu podpor prohlášeného za neslučitelný s vnitřním trhem rozhodnutím Komise nemůže být rozhodující pro určení, zda je navrhovatel osobně dotčen tímto rozhodnutím, pokud je v každém případě prokázáno, že uvedený navrhovatel je mimoto tímto rozhodnutím dotčen kvůli určitým vlastnostem, které jsou pro něj zvláštní, nebo faktické situace, která ho vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám.

49 Z předcházejících úvah vyplývá, že se Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení tím, že poté, co v bodech 60 až 62 napadeného rozsudku připomněl judikaturu uvedenou v bodech 41 až 44 tohoto rozsudku, se v bodě 63 napadeného rozsudku přidržel nutnosti „ověřit, zda je třeba mít za to, že [HBH] je s ohledem na svou faktickou a právní situaci [sporným] rozhodnutím osobně dotčen“.

50 Z toho kromě toho vyplývá, že se Tribunál rovněž nedopustil nesprávného právního posouzení tím, že v bodě 62, 70 a 74 napadeného rozsudku na podporu své analýzy vycházel z rozsudků uvedených v bodě 32 tohoto rozsudku, jelikož se jedná o případy uplatnění kritéria osobního dotčení vyplývajícího z rozsudku ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise (25/62, EU:C:1963:17), v kontextech, kdy se, jako v projednávaném případě, použití konkrétního vyjádření této judikatury ve formě rozlišování mezi skutečnými příjemci a potenciálními příjemci individuální podpory poskytnuté na základě režimu podpor prohlášeného za neslučitelný s vnitřním trhem nezdá být relevantní.

51 Stejně tak se v bodech 75 a 76 napadeného rozsudku Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení, když zamítl argumentaci Komise, podle které by pouze zvýhodnění skutečně poskytnuté ze státních prostředků mohlo prokázat, že HBH byla osobně dotčena s odkazem na rozsudek ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise (C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, EU:C:2011:368). Jak totiž již bylo konstatováno v bodě 47 tohoto rozsudku, pro prokázání osobního dotčení navrhovatele ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU rozhodnutím Komise, kterým se prohlašuje režim podpor za neslučitelný s vnitřním trhem, je relevantním kritériem to, zda je navrhovatel dotčen tímto rozhodnutím z důvodu určitých vlastností, které jsou pro něj zvláštní, nebo faktické situace, která ho vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám, což Tribunál ostatně také správně připomněl v bodě 76 napadeného rozsudku.

52 Z toho vyplývá, že první část jediného důvodu v rámci vzájemného kasačního opravného prostředku je neopodstatněná a musí být zamítnuta.

53 Pokud jde o druhou a třetí část tohoto jediného důvodu, je třeba připomenout, že tímto důvodem Komise Tribunálu vytýká, že se v bodě 74 napadeného rozsudku dopustil nesprávného právního posouzení tím, že rozhodl, že HBH byla osobně dotčena z důvodu, že tato společnost měla „nabyté právo“ na podporu podle sporného opatření.

54 V tomto ohledu je třeba uvést, že v bodě 74 Tribunál zejména uvedl, že v „projednávané věci [...] bylo konstatováno, že z důvodu specifik německých daňových právních předpisů nabyla [HBH] práva na daňovou úsporu potvrzeného německými daňovými orgány [...], [...] tato okolnost ji odlišovala v porovnání s ostatními subjekty, které jsou dotčeny pouze coby potenciální příjemci sporného opatření“, s odkazem v tomto ohledu na bod 68 téhož rozsudku.

55 V tomto bodě 68 Tribunál konstatoval, že okolnosti, které uvedl v bodech 66 a 67 uvedeného rozsudku jako charakterizující skutkový a právní stav společnosti HBH ve smyslu

rozsudku ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise (25/62, EU:C:1963:17), byly potvrzeny německou daňovou správou zvlášť prostřednictvím závazné informace. Tyto okolnosti spočívaly na jedné straně ve skutečnosti, že před zahájením formálního vyšetřovacího řízení ze strany Komise měla společnost HBH právo převodu svých ztrát podle německé právní úpravy, jelikož podmínky stanovené klauzulí o restrukturalizaci byly splněny, a na druhé straně ve skutečnosti, že v průběhu roku 2009 společnost HBH dosáhla zdanitelných příjmů, od nichž odešla ztráta převedená na základě klauzule o restrukturalizaci.

56 Z toho v bodě 69 napadeného rozsudku vyvodil, že „na základě německé právní úpravy tedy bylo jasné, že v okamžiku ukončení daňovacího období 2009 [HBH] dosáhla daňové úspory, kterou ostatně mohla přesně vyčíslit“, protože jelikož „německé orgány nemají v souvislosti s uplatněním sporného opatření žádný prostor pro uvážení, dosažení uvedené daňové úspory [...] na základě prováděcích pravidel daňového režimu bylo pouze otázkou času“. V témže bodě 69 Tribunál konstatoval, že v důsledku toho HBH „nabyla práva, potvrzeného německými orgány před přijetím rozhodnutí o zahájení a poté [sporného] rozhodnutí, na uplatnění této daňové úspory, která by se v případě neexistence těchto rozhodnutí projevila vydáním daňového výměru opravujícího k převodu ztrát a jeho následným zanesením do účetní rozvahy“, a že „[m]ohla být tedy německými orgány a Komisí snadno identifikována“.

57 Z toho Tribunál v bodě 70 napadeného rozsudku učinil závěr, že HBH „tedy nelze považovat pouze za podnik dotčený [sporným] rozhodnutím z důvodu její příslušnosti k dotčenému odvětví a jejího postavení potenciálního příjemce, ale musí být naopak považována za součást uzavřeného kruhu hospodářských subjektů, jež byly nebo alespoň mohly být známy v okamžiku přijetí [sporného] rozhodnutí, ve smyslu rozsudku [ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise (25/62, EU:C:1963:17)]“.

58 Z celkového znění relevantních částí napadeného rozsudku tedy vyplývá, že použití výrazu „nabyté právo“ Tribunálem v bodě 74 uvedeného rozsudku mělo za cíl stručně odkazovat na zvláštní skutkovou a právní situaci společnosti HBH umožňující považovat ji za osobu dotčenou sporným rozhodnutím ve smyslu rozsudku ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise (25/62, EU:C:1963:17).

59 Vzhledem k tomu, že se proto druhá a třetí část jediného důvodu vzájemného kasačního opravného prostředku zakládají na nesprávném výkladu napadeného rozsudku, musejí být zamítnuty jako neopodstatněné, a v důsledku toho musí být vzájemný kasační opravný prostředek zamítnut v plném rozsahu.

K hlavnímu kasačnímu opravnému prostředku

60 Na podporu svého kasačního opravného prostředku HBH uplatňuje dva důvody, z nichž první vychází z porušení povinnosti uvést odvodnění, kterou má Tribunál, a druhý z porušení článku 107 SFEU. Tento druhý důvod je třeba zkoumat na prvním místě.

Argumentace účastnic řízení

61 Druhým důvodem kasačního opravného prostředku HBH zaprvé tvrdí, že Tribunál porušil článek 107 SFEU tím, že potvrdil postoj Komise, podle kterého pravidlo zániku ztrát představuje v projednávaném případě relevantní referenční rámec, přičemž určil tento referenční rámec nesprávně. V bodech 103 a 106 napadeného rozsudku Tribunál nejdříve správně určil obecný daňový režim, totiž pravidlo převodu ztrát. Je to však pravidlo zániku ztrát stanovené v § 8c odst. 1 KStG, a tudíž výjimka z tohoto obecného systému, kterou přijal jakožto obecný nebo obvyklý daňový režim relevantní pro účely analýzy podmínky týkající se selektivity. Nesprávně nezohlednil pravidlo převodu ztrát. Tím, že výjimku z obecného daňového režimu označil za „referenční

rámec“, dopustil se Tribunál nesprávného právního posouzení nebo p?inejmenším zkreslil jemu p?edložené d?kazy nebo vnitrostátní právní p?edpisy.

62 Nesprávné právní posouzení také zakládá ur?ení obecného nebo obvyklého da?ového režimu syntézou zásadního pravidla a výjimky, pokud pravidla, jejichž syntéza byla provedena Tribunálem v bod? 104 napadeného rozsudku, nespádají do téže normativní úrovn?, jelikož pravidlo p?evodu ztrát p?edstavuje výraz ústavní zásady zdan?ní podle schopnosti nést da?ovou zát?ž.

63 Z bod? 104 a 107 napadeného rozsudku mimoto vyplývá, že Tribunál p?i ur?ení referen?ního rámce rovn?ž „asimiloval“ první a druhou fázi p?ezkumu podmínky týkající se selektivity, a tím nesprávn? použil judikaturu.

64 Zadruhé Tribunál porušil ?lánek 107 SFEU p?i zkoumání *a priori* selektivní povahy sporného opat?ení. Na jedné stran? se dopustil nesprávného právního posouzení, když se domníval, že skutková a právní situace podnik? vyžadujících restrukturalizaci a skutková a právní situace zdravých podnik? jsou srovnatelné. Zvlášt? cíl sledovaný každým da?ovým p?edpisem, generovat da?ové p?íjmy, nem?že posta?ovat k tomu, aby vyvolal srovnatelnou povahu situací doty?ných hospodá?ských subjekt?.

65 Na druhé stran? je klauzule o restrukturalizaci jist? obecným opat?ením. Bod 141 napadeného rozsudku je v rozporu s judikaturou, podle níž jediným relevantním kritériem vzhledem k posouzení obecné povahy opat?ení je, zda se použije bez ohledu na povahu nebo ú?el ?innosti podniku nebo zda jeho uplatn?ní vyžaduje, aby podnik zm?nil svou ?innost.

66 Zat?etí Tribunál porušil ?lánek 107 SFEU tím, že odmítl od?vodn?ní klauzule o restrukturalizaci. V bodech 158 až 160 a 164 až 166 napadeného rozsudku nesprávn? konstatoval, že cílem této klauzule je podporovat restrukturalizaci podnik? v obtížích a došel k záv?ru, že tento cíl nesouvisí s da?ovým systémem. V bodech 166 až 170 tohoto rozsudku rovn?ž chybn? odmítl od?vodn?ní vycházející ze zásady zdan?ní podle schopnosti nést da?ovou zát?ž.

67 Krom? toho HBH tvrdí, že druhý d?vod jejího kasa?ního opravného prost?edku je p?ípustný, jelikož vznáší pouze právní otázky. Zvlášt? se netýká posouzení skutkového stavu, nýbrž použití nesprávných kritérií pro ur?ení referen?ního rámce a právní kvalifikace, kterou Tribunál provedl, pokud jde o skutkové okolnosti, což spadá do p?ezkumu Soudním dvorem v rámci kasa?ního opravného prost?edku.

68 Komise zejména tvrdí, že tento druhý d?vod je nep?ípustný. První a t?etí ?ást tohoto d?vodu se týkají zjišt?ní vnitrostátního práva, a tudíž skutkových otázek. Každopádn? tím, že první ?ástí tohoto d?vodu kasa?ního opravného prost?edku HBH vytýká Tribunálu, že ur?il referen?ní rámec s p?ihlédnutím k právní úprav? použitelné pouze pro danou skupinu podnik?, vychází z nesprávného výkladu bod? 103 až 109 napadeného rozsudku. Z toho vyplývá, že se Tribunál omezil na ur?ení práva použitelného na všechny podniky, jelikož jsou to hospodá?ská identita a kontinuita, které jsou rozhodujícím faktorem pro otázku p?evodu ztrát, a jedná se o skutkové otázky.

69 Druhá ?ást druhého d?vodu je rovn?ž nep?ípustná. Na jedné stran? jsou otázka srovnatelnosti situace hospodá?ských subjekt? a otázka ur?ení relevantního cíle v tomto ohledu skutkovými otázkami. Na druhé stran? se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že prohlásil za p?ípustnou argumentaci, kterou mu p?edložila HBH, týkající se kvalifikace sporného opat?ení jakožto obecného opat?ení, jelikož nemohla být považována za rozší?ení první ?ásti p?ed ním uplatn?ného prvního žalobního d?vodu.

70 Podpůrná není tento druhý důvod opodstatněný. Zaprvé teze hájená společností HBH ohledně definice referenčního rámce není podpořena ani dotčeným německým právem, ani dokumenty předloženými Tribunálu. Mimoto německý zákonodárce sám definoval pravidlo zániku ztrát jako předstávající nové základní pravidlo. Tribunál se tedy nedopustil nesprávného posouzení, když konstatoval, že po zavedení § 8c odst. 1 KStG je zrušení převodu ztrát v případě škodlivého nabytí ústí novým zásadním pravidlem německého daňového práva.

71 Z druhé argumentace společnosti HBH týkající se údajné neexistence srovnatelnosti situace dotčených hospodářských subjektů vyplývá z nesprávného chápání napadeného rozsudku. Na jedné straně z hlediska změny ekonomické identity neexistuje rozdíl mezi společnostmi, které potřebují restrukturalizaci, a těmi, které ji nepotřebují.

72 Na druhé straně klauzule o restrukturalizaci není obecným opatřením, nýbrž selektivním opatřením. V tomto ohledu rozsudek ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939), nemůže užitečně podpořit stanovisko společnosti HBH.

73 Zatímco Tribunál v rámci svého svrchovaného posouzení skutkového stavu správně prokázal, že účelem klauzule o restrukturalizaci je pomoci podnikům v obtížích. Každopádně argument, že účelem této klauzule je zabránit nadměrnému zdanění, je neúčinný, jelikož Tribunál v bodech 167 až 173 napadeného rozsudku konstatoval, že odvodňování je vyloučeno, i když je tento cíl uznán. Tribunál navíc právem odmítl argumenty vycházející z německého ústavního práva a fiktivních zisků.

74 Spolková republika Německo tvrdí, že Tribunál se podobně jako Komise při stanovení referenčního rámce dopustil nesprávného právního posouzení. S odkazem na 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), jakož i ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981), tento členský stát uvádí, že za účelem označení opatření za „selektivní“ Komise nejprve musí zjistit běžný daňový režim platný v dotyčném členském státě a poté prokázat, že zkoumané opatření zavádí rozdíly mezi podniky, které se s ohledem na cíl sledovaný tímto režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pro tyto účely nelze použít přístup vycházející pouze z legislativní techniky.

75 V projednávaném případě však byl přístup Komise založen výhradně na legislativní technice a Tribunál tím, že ji nezpochybnil, i když je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, se dopustil nesprávného právního posouzení. V napadeném rozsudku tedy správně zjistil obsah a dosah příslušných daňových předpisů, ale nesprávně je právně kvalifikoval.

Závěry Soudního dvora

76 V první části druhého důvodu kasačního opravného prostředku HBH, podporovaná Spolkovou republikou Německo, v podstatě tvrdí, že Tribunál v bodech 103 až 107 napadeného rozsudku nesprávně stanovil referenční rámec, v němž měla být zkoumána selektivní povaha sporného opatření.

77 Vzhledem k tomu, že Komise zpochybňuje přípustnost této první části z důvodu, že se týká skutkových okolností, je třeba připomenout, že posouzení skutkového stavu a důkazů samozřejmě nepředstavuje, s výhradou zkrácení těchto skutečností a důkazů, právní otázku, která jako taková podléhá přezkoumání Soudním dvorem v rámci kasačního opravného prostředku. Pokud však Tribunál konstatoval nebo posoudil skutkové okolnosti, má Soudní dvůr pravomoc přezkoumat na základě článku 256 SFEU právní kvalifikaci těchto skutečností a právních důsledků, které z nich Tribunál vyvodil (rozsudky ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise,

C?559/12 P, EU:C:2014:217, bod 78 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 20. prosince 2017 rozsudek Comunidad Autónoma del País Vasco a další v. Komise, C?66/16 P až C?69/16 P, EU:C:2017:999, bod 97).

78 Proto pokud jde o posouzení, v rámci kasačního opravného prostředku, závěry Tribunálu týkajících se vnitrostátního práva, které v oblasti státních podpor představují posouzení skutkového stavu, Soudní dvůr je oprávněn pouze ověřit, zda došlo ke zkrácení tohoto práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C?559/12 P, EU:C:2014:217, bod 79 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 20. prosince 2017, Comunidad Autónoma del País Vasco a další v. Komise, C?66/16 P až C?69/16 P, EU:C:2017:999, bod 98). Naproti tomu, jelikož přezkum v rámci kasačního opravného prostředku právní kvalifikace z hlediska ustanovení práva Unie, která byla tomuto vnitrostátnímu právu dána Tribunálem, představuje právní otázku, spadá do pravomoci Soudního dvora (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. dubna 2014, Francie v. Komise, C?559/12 P, EU:C:2014:217, bod 83; a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, body 61 až 63).

79 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že HBH v uvedené první části nezpochybňuje obsah nebo rozsah vnitrostátního práva, jak je shledal Tribunál, ale kvalifikaci „referenčního rámce“, který podobně jako Komise v napadeném rozhodnutí připsal pravidlu zániku ztrát.

80 Pojem „referenční rámec“ se týká první etapy analýzy podmínky týkající se selektivity výhody, která podle judikatury Soudního dvora sama o sobě zakládá pojem „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (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 74 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C?20/15 P a C?21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54).

81 Vzhledem k tomu, že se tak argumentace společnosti HBH snaží zpochybnit právní posouzení skutkového stavu ze strany Tribunálu, je první část druhého důvodu kasačního opravného prostředku nepřijatelná.

82 Co se týče věci samé, 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. Zadruhé tento zásah musí být zpřístupněn ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí tento zásah svého příjemce zvýhodnit. Začtvrté musí narušovat hospodářskou soutěž nebo hrozit jejím narušením (rozsudky ze dne 10. března 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C?140/09, EU:C:2010:335, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group SA a další, C?20/15 P a C?21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53).

83 Pokud jde o podmínku týkající se selektivity výhody, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že posouzení této podmínky vyžaduje určení, zda v rámci určitého právního režimu může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ ve srovnání s jinými podniky, které se vzhledem k cíli sledovanému uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci, a které tak podléhají rozdílnému zacházení, které může být v podstatě označeno za diskriminační (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C?20/15 P a C?21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54, jakož i citovaná judikatura).

84 Pokud je kromě toho dotčené opatření koncipováno jako režim podpory, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že aťkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti (rozsudek ze

dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 55, jakož i citovaná judikatura).

85 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 daňovými poplatníky, může poskytnout příjemcům selektivní zvýhodnění, a představuje tak státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Takovou podporu ve smyslu tohoto ustanovení naproti tomu nepředstavuje daňové zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 72 a 73, jakož i citovaná judikatura; viz rovněž rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 56).

86 Za úelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v této souvislosti předně určit obecný nebo „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotyčném členském státě a dále prokázat, že se předemtné 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 (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 57, jakož i citovaná judikatura).

87 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 odvoditelné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 52; viz rovněž rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58, jakož i citovaná judikatura).

88 Zkoumání podmínky týkající se selektivity tedy v zásadě znamená v první řadě určení referenčního rámce, do něhož dotčené opatření spadá, přičemž toto určení má větší význam v případě daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být prokázána pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek 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).

89 Určení všech podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci tedy závisí na předcházejícím vymezení právního režimu, pokud jde o cíl, ohledně něhož musí být případně zkoumána srovnatelnost skutkové a právní situace podniků zvýhodněných dotčeným opatřením a podniků takto nezvýhodněných (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 60).

90 Kvalifikace daňového systému jako „selektivního“ však nepodléhá podmínce, že byl koncipován takovým způsobem, že podniky, kterým případně svádí selektivní zvýhodnění, obecně podléhají stejnému daňovému zatížení jako ostatní podniky, ale mají prospěch z derogativních pravidel, takže selektivní zvýhodnění může být identifikováno jako rozdíl mezi obvyklým daňovým zatížením a zatížením neseným prvními uvedenými podniky (rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 91).

91 Takové chápání kritéria selektivity totiž vyžaduje, aby daňový režim – aby mohl být kvalifikován jako „selektivní“ – byl koncipován podle určité legislativní techniky, což by mělo za důsledek, že by vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího nespádala do pojetí v oblasti státních podpor pouze z důvodu skutečnosti, že byla přijata na základě jiné legislativní techniky, aťkoliv mají stejné právní nebo faktické účinky, úpravou nebo kombinací různých daňových pravidel. Bylo by to v rozporu s ustálenou judikaturou, podle které čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle důvodu a cíle státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy bez ohledu na použité techniky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 87, 92 a 93, jakož i citovaná judikatura).

92 I když v souladu s touto judikaturou použití dané legislativní techniky nemůže umožnit, aby vnitrostátní daňová pravidla bez dalšího nepodléhala kontrole stanovené Smlouvou o FEU v oblasti státních podpor, nemusí ani uplatnění použité legislativní techniky stažit k vymezení příslušného referenčního rámce pro účely analýzy podmínky týkající se selektivity, ledaže by byla rozhodným způsobem upřednostněna forma státních intervencí nad jejich účinky. Proto – jak v podstatě rovněž uvedl generální advokát v bodě 108 svého stanoviska – použitá legislativní technika nemůže být rozhodující skutečností pro určení referenčního rámce.

93 Za těchto okolností z téže judikatury vyplývá, že i když k prokázání selektivnosti daňového opatření není použita legislativní technika rozhodující, takže není vždy nutné, aby představovalo odchylku od obecného daňového režimu, okolnost, že takovou povahu použitím této legislativní techniky 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 77).

94 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 (rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další, C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59).

95 Ve světle těchto úvah je třeba zkoumat, zda – jak tvrdí HBH a Spolková republika Německo – Tribunál v projednávaném případě porušil čl. 107 odst. 1 SFEU, jak je vykládán Soudním dvorem, když rozhodl, že se Komise nedopustila pochybení, když se domnívala, že relevantní referenční rámec pro posouzení selektivity sporného aktu představovalo pouze pravidlo zániku ztrát.

96 V tomto ohledu je třeba uvést, že v bodě 103 napadeného rozsudku Tribunál připomenul, že „v [e sporném] rozhodnutí Komise v podstatě definovala pravidlo zániku ztrát jako obecné pravidlo, podle kterého je třeba zkoumat, zda mezi podniky, nacházejícími se ve srovnatelné skutkové a právní situaci, bylo rozlišováno, zatímco [HBH] se odvolává na obecnější pravidlo původu ztrát, které platí pro jakékoliv zdanění“.

97 V bodě 104 uvedeného rozsudku bylo rovněž připomenuto, že „pravidlo původu ztrát představuje možnost, kterou mají všechny společnosti při uplatnění daně z příjmu právnických osob“, a že „pravidlo zániku ztrát omezuje uvedenou možnost při nabytí podílu ve výši nejméně 25 % kapitálu a ruší ji při nabytí podílu vyššího než 50 % kapitálu“, přičemž následně bylo konstatováno, že „[p]osledně uvedené pravidlo se tak vztahuje na všechny případy zmény

vlastnické struktury týkající se nejméně 25 % kapitálu, aniž je rozlišováno podle povahy nebo charakteristik dotčených podniků“.

98 V bodě 105 uvedeného rozsudku Tribunál dodal, že „[k]romě toho klauzule o restrukturalizaci je formulována jako výjimka z pravidla zániku ztrát a vztahuje se pouze na jasné vymezené situace, které spadají pod poslední uvedené pravidlo“.

99 V bodě 106 téhož rozsudku z toho Tribunál vyvozuje, že „[j]e [...] nutné konstatovat, že pravidlo zániku ztrát je stejně jako pravidlo převodu ztrát součástí legislativního rámce, do kterého patří sporné opatření“, že „[j]inak řečeno, legislativní rámec relevantní v projednávaném případě je tvořen obecným pravidlem převodu ztrát, jak je omezeno pravidlem zániku ztrát, a [že] právě v tomto rámci je třeba ověřit, zda sporné opatření zavádí rozlišování mezi subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci ve smyslu judikatury“.

100 V bodě 107 napadeného rozsudku Tribunál došel k závěru, že „Komise se nedopustila pochybení, když, s přihlédnutím k existenci obecnějšího pravidla, tj. pravidla převodu ztrát, stanovila, že referenční legislativní rámec použitý za účelem posouzení selektivní povahy sporného opatření představuje pravidlo zániku ztrát“.

101 Jak tvrdí HBH a Spolková republika Německo, tyto úvahy vedly Tribunál k chybnému přidělení kvalifikace referenčního rámce pouze pravidlu zániku ztrát ve smyslu judikatury týkající se čl. 107 odst. 1 SFEU, při souběžném vyloučení z tohoto referenčního rámce obecného pravidla převodu ztrát.

102 Z tohoto odvodnění totiž vyplývá, že aťkoli Tribunál konstatoval existenci obecného daňového pravidla platného pro všechny podniky podléhající dani z příjmů právnických osob, totiž pravidla převodu ztrát, domníval se přesto, že se Komise nedopustila pochybení, když měla za to, že relevantní referenční rámec pro posouzení selektivní povahy sporného opatření je tvořen pouze pravidlem zániku ztrát, a to i když je nesporné, že poslední uvedené pravidlo samo spočívá ve výjimce z pravidla převodu ztrát, a i když tedy celkový přezkum obsahu těchto ustanovení musel umožnit konstatovat, že klauzule o restrukturalizaci má za účinek vymezení situace spadající pod obecné pravidlo převodu ztrát.

103 Jak rovněž v podstatě uvedl generální advokát v bodě 109 svého stanoviska, z judikatury Soudního dvora, připomenuté v bodech 90 až 93 tohoto rozsudku, vyplývá, že selektivitu daňového opatření nelze řádně posoudit na základě referenčního rámce, který se skládá z několika ustanovení, která byla uměle vyvedena ze širšího legislativního rámce. Proto Tribunál tím, že takto z referenčního rámce relevantního v projednávané věci vyloučil obecné pravidlo převodu ztrát, vymezil tento referenční rámec zjevně příliš úzce.

104 V rozsahu, v němž Tribunál pro dosažení tohoto závěru, vycházel ze skutečnosti, že sporné opatření bylo formulováno ve formě výjimky z pravidla zániku ztrát, je třeba připomenout, že jak již bylo uvedeno v bodě 92 tohoto rozsudku, že použitá legislativní technika nemůže být rozhodující skutečností pro určení referenčního rámce.

105 Mimoto žádný užitečný argument na podporu napadeného rozsudku nemůže v projednávané věci vycházet z rozsudku ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525), jelikož v něm Soudní dvůr nerozhodoval o tom, co má tvořit referenční rámec ve věci, která mu byla předložena.

106 Ze všech předcházejících úvah vyplývá, že první část druhého odvodu HBH je opodstatněná, aniž by bylo nutné v tomto ohledu zkoumat druhou část argumentace předložené na její podporu. Je třeba také uvést, že to bylo na základě nesprávného právního posouzení

Tribunálu, podle kterého se Komise nedopustila pochybení, když došla k závěru, že referenční rámec relevantní v projednávaném případě pro posouzení selektivní povahy sporného opatření je tvořen pouze pravidlem zániku ztrát, když Tribunál analyzoval zbytek argumentace, která mu byla předložena společností HBH, s cílem prokázat na jedné straně neexistenci *a priori* selektivní povahy sporného opatření a na straně druhé odvodní sporného opatření povahou a systematickou daňovou soustavou.

107 Jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 83 a 86 až 89 tohoto rozsudku, chyba při určení referenčního rámce, podle něhož musí být selektivní povaha opatření posouzena, nutně postihuje celou analýzu podmínky týkající se selektivity. Za těchto okolností je třeba vyhovět kasačnímu opravnému prostředku a zrušit body 2 a 3 výroku napadeného rozsudku, aniž by bylo nezbytné zkoumat druhou a třetí část druhého důvodu kasačního opravného prostředku ani jeho první důvod.

K žalobě před Tribunálem

108 Podle čl. 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.

109 Tak tomu je v projednávaném případě. V tomto rámci stačí uvést, že z důvodů uvedených v bodech 82 až 107 tohoto rozsudku vyplývá, že první část prvního žalobního důvodu společnosti HBH před Tribunálem v rozsahu, v němž se snaží prokázat, že se Komise dopustila pochybení při určení relevantního referenčního rámce pro účely posouzení selektivní povahy sporného opatření, když jej vymezila tak, že ho tvoří pouze pravidlo zániku ztrát, je opodstatněná. Vzhledem k tomu, že tedy selektivní povaha sporného opatření byla posouzena Komisí podle nesprávně určeného referenčního rámce, je třeba sporné rozhodnutí zrušit.

K nákladům řízení

110 Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora, není-li kasační opravný prostředek opodstatněný nebo je-li tento kasační prostředek opodstatněný a Soudní dvůr vydá sám konečné rozhodnutí ve věci, rozhodne o nákladech řízení.

111 Podle čl. 138 odst. 1 tohoto jednacího řádu, který se použije na základě čl. 184 odst. 1 tohoto jednacího řádu na řízení o kasačním opravném prostředku, se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

112 Vzhledem k tomu, že Komise neměla ve vzájemném a hlavním kasačním opravném prostředku úspěch, jelikož sporné rozhodnutí bylo zrušeno a HBH požadovala náhradu nákladů řízení Komisí, je důvodné rozhodnout, že posledně uvedená ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené společností HBH jak v řízení v prvním stupni, tak v řízení o kasačním opravném prostředku.

113 Podle čl. 184 odst. 4 téhož jednacího řádu, nepodal-li kasační opravný prostředek sám vedlejší účastník řízení v prvním stupni, může mu být uložena náhrada nákladů řízení o kasačním opravném prostředku jen tehdy, účastnil-li se písemné nebo ústní části řízení před Soudním dvorem. Pokud se řízení účastní, může Soudní dvůr rozhodnout, že tento účastník řízení nese vlastní náklady řízení.

114 Spolková republika Německo, vedlejší účastnice řízení v prvním stupni, která se účastnila ústní části řízení před Soudním dvorem, nepožadovala náhradu nákladů řízení Komisí. Za těchto

podmínek je třeba rozhodnout, že ponese vlastní náklady řízení o kasačním opravném prostředku.

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

- 1) **Kasační opravný prostředek se zamítá.**
- 2) **Body 2 a 3 výroku rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 4. února 2016, Heitkamp BauHolding v. Komise (T-287/11, EU:T:2016:60), se zrušují.**
- 3) **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) na základě klauzule o restrukturalizaci stanovené zákonem o dani z příjmu právnických osob („KStG, Sanierungsklausel“) se zrušuje.**
- 4) **Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a náhradí náklady řízení vynaložené D. Andresem, jednajícím jako insolvenční správce společnosti Heitkamp BauHolding GmbH, jak v řízení v prvním stupni, tak v řízení o kasačním opravném prostředku.**
- 5) **Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení o kasačním opravném prostředku.**

Podpisy.

*– Jednací jazyk: němčina.