



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (devátého rozšířeného senátu)

16. května 2019\*

„Státní podpory – Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje – Progresivní daň z obratu – Rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení – Konečné rozhodnutí kvalifikující opatření jako státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem – Pojem ‚státní podpora‘ – Podmínka selektivity“

Ve spojených věcech T-836/16 a T-624/17,

**Polská republika**, zastoupená B. Majczynou, M. Rzotkiewiczem a A. Kramarczyk-Szaładzińską, jako zmocněnci,

žalobkyně,

podporovaná

**Maďarskem**, zastoupeným ve věci T-836/16 M. Fehérem, G. Koósem a E. Tóth a ve věci T-624/17 M. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,

vedlejším účastníkem,

proti

**Evropské komisi**, zastoupené K. Herrmann a P.-J. Loewenthalem, jako zmocněnci,

žalované,

jejichž předmětem jsou návrhy podané na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení jednak rozhodnutí Komise C(2016)5596 final ze dne 19. září 2016 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polsko – Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje, kterým se zahajuje formální vyšetřovací řízení uvedené v čl. 108 odst. 2 SFEU ve vztahu k tomuto opatření, a jednak rozhodnutí Komise (EU) 2018/160 ze dne 30. června 2017 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kterou poskytlo Polsko v souvislosti s daní pro maloobchodní odvětví (Úř. věst. 2018, L 29, s. 38), kterým se řízení uzavírá a podle kterého uvedené opatření představuje státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem a bylo zavedeno protiprávně,

TRIBUNÁL (devátý rozšířený senát),

ve složení S. Gervasoni, předseda, L. Madise (zpravodaj), R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk a C. Mac Eochaidh, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: F. Oller, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. září 2018,

\* Jednací jazyk: polština.

vydává tento

## Rozsudek

### Skutečnosti předcházející sporu

- 1 Na začátku roku 2016 zvažovala polská vláda novou daň v oblasti maloobchodního prodeje zboží. I když celá řada variant této daně musela být podrobena různým konzultacím, uplatnila se zásada, že se jedná o daň, jejímž základem daně je obrat a která je progresivní.
- 2 Evropská komise, která byla o tomto návrhu informována, zaslala polským orgánům žádosti o informace, a odkazujíc na postoj přijatý v červenci 2015 ve věci změny poplatku za inspekci v potravinářském řetězci uplatněného v Maďarsku, kterou bylo rovněž zavedeno progresivní zdanění obratu, uvedla:  
  
„Progresivní sazby daně z obratu placené podniky ve skutečnosti souvisejí s velikostí podniku, a nikoli s jeho ziskovostí nebo solventností. Vedou k diskriminaci mezi podniky a mohou vést k vážnému narušení trhu. V rozsahu, v němž zakládají nerovné zacházení mezi podniky, jsou považovány za selektivní. Jsou-li splněny všechny podmínky uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU, [zakládají státní podpory ve smyslu tohoto článku].“
- 3 Dne 6. července 2016 přijal Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (polský parlament) zákon o maloobchodní dani, jejíž základní vlastnosti byly v konečném důsledku následující. Dotyčným odvětvím je maloobchodní prodej zboží fyzickým osobám, které jsou spotřebiteli. Osobou povinnou k dani jsou všichni maloobchodníci bez ohledu na jejich právní status. Zdanitelným základem je měsíční obrat přesahující 17 milionů polských zlotých (PLN), tj. přibližně 4 milionů eur. Sazba daně je ve výši 0,8 % z části měsíčního obratu mezi 17 a 170 miliony PLN a ve výši 1,4 % z části měsíčního obratu překračující tuto posledně uvedenou výši. Zákon nabyl účinnosti dne 1. září 2016.
- 4 Po několika výměnách názorů mezi polskými orgány a Komisí, zahájila Komise řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU ohledně dotčeného opatření rozhodnutím ze dne 19. září 2016 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (dále jen „rozhodnutí o zahájení řízení, první napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím Komise nejen vyzvala zúčastněné strany, aby předložily své připomínky, ale rovněž uložila polským orgánům na základě čl. 13 odst. 1 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k čl. 108 [SFEU] (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), okamžitě pozastavit „uplatňování progresivní sazby daně, a to do doby, než Komise přijme rozhodnutí o slučitelnosti těchto opatření s vnitřním trhem.“
- 5 V průběhu řízení polské orgány, které fakticky pozastavily uplatňování dotčeného opatření, zpochybnily jeho kvalifikaci jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 6 Polská vláda kromě toho současně s dalším jednáním s Komisí navrhla, aby Tribunál zrušil rozhodnutí o zahájení řízení (věc T-836/16).
- 7 Komise uzavřela řízení rozhodnutím (EU) 2018/160 ze dne 30. června 2017 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kterou poskytlo Polsko v souvislosti s daní pro maloobchodní odvětví (Úř. věst. 2018, L 29, s. 38) (dále jen „konečné rozhodnutí, druhé napadené rozhodnutí“). Komise v něm uvedla, že dotčené opatření představuje státní podporu, která není slučitelná s vnitřním trhem, a že bylo zavedeno protiprávně. Polské orgány musely s konečnou platností zrušit veškeré pozastavené platby na základě rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí. Jelikož dotčené opatření nebylo prakticky provedeno, měla Komise za to, že není namístě přistoupit k navrácení částí podpory od příjemců.

- 8 Polská vláda rovněž požádala Tribunál o zrušení konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí (věc T-624/17).
- 9 V rozhodnutí o zahájení řízení, prvním napadeném rozhodnutí, a v konečném rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí (dále společně jen „napadená rozhodnutí“), ale s argumentací doplněnou ohledně některých aspektů v konečném rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí, Komise v podstatě odůvodnila kvalifikaci dotčeného opatření jako státní podpory následujícím způsobem, s ohledem na definici uvedenou v čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 10 Nejprve, pokud jde o přičitatelnost dotčeného opatření státu a jeho financování ze státních prostředků, Komise měla za to, že určitým dotčným podnikům, a sice těm s nižším obratem, bylo z důvodu zákona o maloobchodní dani přiznáno zvýhodněné daňové zacházení oproti ostatním podnikům povinným k této dani, a že pokud by se stát vzdal daňových zdrojů, které by získal, kdyby všechny podniky podléhaly stejné průměrné efektivní sazbě, znamenalo by to převod státních prostředků zvýhodněným podnikům.
- 11 Pokud jde o existenci výhody, Komise připomněla, že opatření snižující náklady, jež obvykle nesou podniky, přinášejí, stejně jako pozitivní plnění, výhodu. V projednávaném případě nulové nebo nižší průměrné daňové sazby podniků s nízkým obratem v porovnání s průměrnými vyššími daňovými sazbami podniků s vyšším obratem zvýhodňují podniky s nízkým obratem. V konečném rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí, Komise dodala, že distribuční struktury organizované na principu franšizy obchodů jsou zvýhodněny oproti integrovaným distribučním strukturám, neboť obrat je rozdělen na části dle franšiz v případě prvně uvedených podniků, zatímco je globalizován v druhém uvedeném případě.
- 12 Pokud jde o skutečnost, že uvedená výhoda zvýhodňuje určité podniky (kritérium selektivity), Komise uvedla, že pokud jde o daňovou výhodu, musí být analýza provedena v několika fázích. Nejprve je třeba určit referenční daňový systém, dále zjistit, zda dotčené opatření představuje odchylku od tohoto systému v tom smyslu, že zavádí rozlišování mezi podniky, které jsou vzhledem k cílům systému ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a konečně v případě kladné odpovědi určit, zda je tato odchylka odůvodněna povahou nebo obecnou strukturou referenčního daňového systému. Záporná odpověď na druhou fázi nebo případně kladná odpověď na třetí by umožnily vyloučit existenci selektivní výhody ve prospěch určitých podniků, zatímco kladná odpověď na druhou fázi a záporná odpověď na třetí fázi by naopak umožnily učinit závěr o její existenci.
- 13 V projednávaném případě měla Komise nejprve za to, že referenčním systémem je maloobchodní daň z obratu, a to i u podniků s obratem nižším než 17 milionů PLN, avšak bez uplatnění progresivní struktury zdanění (sazby ve výši 0 % – odpovídající nezdanitelné části obratu – 0,8 % a 1,4 % a související pásma obratu).
- 14 V této souvislosti měla Komise dále za to, že progresivní struktura zdanění v rozsahu, v němž vede nejen k mezním daňovým sazbám, ale také k průměrným daňovým sazbám, které se liší mezi podniky, představuje odchylku od referenčního systému, který se použije s jedinou sazbou daně. V konečném rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí, poskytla Komise konkrétní příklad zdanění tři maloobchodních podniků, kdy první podnik měl měsíční obrat ve výši 10 milionů PLN, druhý podnik 100 milionů PLN a třetí podnik 750 milionů PLN. Průměrná daňová sazba prvního podniku vycházela jako nula, druhého podniku ve výši 0,664 % a třetího podniku ve výši 1,246 %.
- 15 Komise měla konečně za to, že odchylka od referenčního systému daná progresivní strukturou zdanění nebyla odůvodněna povahou nebo obecnou strukturou tohoto systému. V rozhodnutí o zahájení řízení, prvním napadeném rozhodnutí, Komise uvedla, že cíle odvětvové politiky, jako například cíle regionální, environmentální nebo průmyslové politiky, nemohou být v tomto ohledu zohledněny. Jelikož polské orgány zdůraznily redistribuční cíl sledovaný progresivní strukturou daně, odůvodněný skutečností, že podniky s vysokým obratem mohou mít prospěch z úspor z rozsahu, lepších dodacích

podmínek nebo daňové strategie nedostupné pro menší podniky, Komise uvedla, že takovýto cíl přerozdělování není v souladu s daní z obrátu, která zasahuje podniky jen z hlediska jejich objemu činnosti, ale nikoliv z hlediska jejich nákladů, ziskovosti, daňové schopnosti nebo možností, jichž mohou využívat podle polských orgánů pouze velké podniky. Z pohledu Komise může být progresivní daň z obrátu odůvodněna kompenzací nebo zabráněním výskytu určitých negativních účinků, které mohou být způsobeny činnostmi (negativní externality) významnějšími než je obrat, ale taková situace nebyla v projednávaném případě nijak prokázána.

- 16 Kromě toho Komise uvedla, že dotyčné opatření narušuje nebo hrozí narušit hospodářskou soutěž a ovlivňuje obchod mezi členskými státy. V tomto ohledu zejména poukázala na to, že maloobchodní prodej v Polsku je otevřen hospodářské soutěži, že se jí účastní podniky z jiných členských států, a že podniky s nejnižší sazbou daně jsou tak příjemci provozní podpory. Jelikož polské orgány uvedly, že progresivní struktura zdanění umožňuje zachování obchodu v malém měřítku oproti obchodům ve velkém, viděla v tom Komise důkaz, že usilovaly o ovlivnění struktury hospodářské soutěže na trhu.

### **Řízení a návrhová žádání účastníků řízení**

- 17 Polská republika podala žalobu na neplatnost rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, dne 30. listopadu 2016 (věc T-836/16).
- 18 Komise předložila svou žalobní odpověď dne 21. února 2017.
- 19 Dne 17. března 2017 podalo Maďarsko návrh na vstup do řízení v postavení vedlejšího účastníka na podporu Polské republiky. Rozhodnutím ze dne 27. dubna 2017 předseda devátého senátu Tribunálu tomuto návrhu vyhověl.
- 20 Polská republika, Maďarsko a Komise předložily repliku, vyjádření vedlejšího účastníka a dupliku dne 11. května, 19. června a 2. srpna 2017.
- 21 Polská republika podala žalobu na neplatnost konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, dne 13. září 2017 (věc T-624/17).
- 22 Polská republika a Komise předložily připomínky k vyjádření vedlejšího účastníka Maďarska ve věci T-836/16 dne 20. října 2017.
- 23 Dopisem ze dne 21. listopadu 2017 požádala Polská republika s uvedením důvodů o jednání ve věci T-836/16.
- 24 Komise předložila svou žalobní odpověď ve věci T-624/17 dne 29. listopadu 2017.
- 25 Dne 30. listopadu 2017 požádala Komise o spojení věcí T-836/16 a T-624/17 pro účely ústní části řízení.
- 26 Dne 15. prosince 2017 podalo Maďarsko návrh na vstup do řízení v postavení vedlejšího účastníka na podporu Polské republiky ve věci T-624/17. Rozhodnutím ze dne 12. ledna 2018 předseda devátého senátu Tribunálu tomuto návrhu vyhověl.
- 27 Dne 20. února 2018 podalo Maďarsko vyjádření vedlejšího účastníka ve věci T-624/17. Polská republika a Komise předložily v tomto ohledu svá vyjádření dne 9. a 19. dubna 2018.
- 28 Dopisem ze dne 15. května 2018 požádala Polská republika, s uvedením důvodů, o jednání ve věci T-624/17.

- 29 Na základě zprávy soudce zpravodaje Tribunál rozhodl o zahájení ústní části řízení ve věcech T-836/16 a T-624/17. Tribunál rovněž rozhodl položit otázku účastníkům řízení za účelem odpovědi v této fázi.
- 30 Na návrh devátého senátu Tribunál na základě článku 28 svého jednacího řádu rozhodl o předání věci rozšířenému soudnímu kolegiu.
- 31 Rozhodnutím Tribunálu ze dne 4. července 2018 byly věci T-836/16 a T-624/17 spojeny pro účely ústní části řízení v souladu s čl. 68 odst. 2 jednacího řádu.
- 32 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání konaném dne 26. září 2018. Při této příležitosti předseda devátého rozšířeného senátu Tribunálu po vyslechnutí účastníků řízení rozhodl, že věci T-836/16 a T-624/17 budou rovněž spojeny pro účely rozhodnutí o ukončení řízení.
- 33 Ve věci T-836/16 Polská republika navrhuje:
- zrušit rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí;
  - uložit Komisi náhradu nákladů řízení.
- 34 Ve věci T-624/17 Polská republika navrhuje:
- zrušit konečné rozhodnutí, druhé napadené rozhodnutí;
  - uložit Komisi náhradu nákladů řízení.
- 35 Ve věcech T-836/16 a T-624/17 Komise navrhuje:
- zamítnout žaloby;
  - uložit Polské republice náhradu nákladů řízení.
- 36 Ve věcech T-836/16 a T-624/17 Maďarsko navrhuje, aby bylo žalobám vyhověno.
- 37 Ve věci T-836/16 Maďarsko dále požaduje, aby byla Komisi uložena náhrada nákladů řízení vynaložených maďarskou vládou.

### **Právní otázky**

- 38 Polská vláda vznáší ve věci T-836/16 čtyři důvody proti rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí: nejprve důvod vycházející z existence nesprávné právní kvalifikace dotčeného opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, dále důvody vycházející z porušení čl. 13 odst. 1 nařízení č. 2015/1589 a zásady proporcionality z důvodu příkazu k okamžitému pozastavení „uplatňování progresivní daňové sazby, a to dokud Komise nepřijme rozhodnutí o slčitelnosti tohoto opatření s vnitřním trhem“, a konečné důvod vycházející z nesprávného a nedostatečného odůvodnění.
- 39 Ve věci T-624/17 vznáší polská vláda dva důvody proti konečnému rozhodnutí, druhému napadenému rozhodnutí: zaprvé důvod vycházející z nesprávné právní kvalifikace dotčeného opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, zadruhé důvod vycházející z nesprávného a nedostatečného odůvodnění.



- 40 V projednávaném případě Tribunal považuje za vhodné přezkoumat nejprve žalobní důvody vycházející v napadených rozhodnutích z existence nesprávné právní kvalifikace dotčeného opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 41 Polská vláda tvrdí, že Komise měla nesprávně za to, že maloobchodní daň představuje selektivní opatření zvýhodňující určité podniky z důvodu progresivní povahy jejích sazeb uplatňovaných na zdanitelný základ obratu. Jedná se naopak o obecné opatření, nikoli selektivní, nebo o opatření, které by mohlo být případně považováno za *prima facie* selektivní, ale které není v konečném důsledku selektivní, jelikož je odůvodněné povahou a obecnou strukturou dotčeného daňového systému.
- 42 Podle toho, co polská vláda uvádí v rámci první řady argumentů, maloobchodní daň nelze považovat za *a priori* selektivní, neboť její struktura, která je dle Komise příčinou její selektivity, se neodchyluje od referenčního systému, do jehož rámce tato daň spadá, jelikož je složkou tohoto systému. Polská vláda konkrétně uvádí následující.
- 43 Progresivní povaha sazby maloobchodní daně, kterou Komise považuje za projev selektivní výhody ve prospěch určitých podniků, je naopak nedílnou součástí referenčního systému tvořeného uvedenou daní s jejími charakteristikami pokud jde o zdanitelný základ, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a strukturu sazby daně. Progresivní povahu sazeb tudíž nelze považovat za odchylku od referenčního systému. Komise nesprávně omezila referenční systém na dotčenou daň bez její struktury sazeb, což vede ke zvláštní situaci, že referenční daňový systém, který určila, neobsahuje „obvyklou“ daňovou sazbu, ve vztahu k níž by mohla být posouzena existence selektivní výhody, jak to vyplývá z bodů 26 a 51 rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, jakož i z bodů 47 a 49 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí. Komise se totiž spokojila s názorem, že je nutno mít pouze jedinou sazbu daně, která může být případně stanovena polskými orgány v maximální mezní výši 1,4 % nebo jako nejvyšší skutečná průměrná sazba stanovená pro osoby povinné k dani.
- 44 Sazby daně včetně případu progresivní stupnice, jsou přitom nutně součástí jakékoli daně, jak to ostatně uvedla Komise v bodě 134 jejího sdělení o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 [SFEU] (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1, dále jen „sdělení o pojmu státní podpory“). Tím, že chtěla zavést jedinou daňovou sazbu, Komise navíc bránila daňovým pravomocem členských států.
- 45 Polská vláda zdůrazňuje, že v projednávaném případě je dotčená progresivní stupnice čitelná a jasná a sazby daně jsou stanoveny na relativně nízké úrovni a lineárně, přičemž vyšší sazba ve výši 1,4 % převyšuje pouze 1,75krát první sazbu ve výši 0,8 %. Prahová hodnota tudíž nemá vliv, jelikož se bez ohledu na obrat dotyčných podniků na všechny uplatní osvobození od daně pro měsíční obrat do 17 milionů PLN, sazba ve výši 0,8 % pro část měsíčního obratu dosaženého mezi 17 a 170 miliony PLN a sazba ve výši 1,4 % pro část měsíčního obratu převyšujícího 170 milionů PLN. Systém není ani diskriminační, ani diskreční; neobsahuje aspekt odchylky. Polská vláda také tvrdí, že strukturu daně v oblasti maloobchodního prodeje nelze přirovnat k úplnému daňovému osvobození „offshorových“ společností v Gibraltaru přezkoumávanému v 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), které bylo v rozporu s cíli dotyčných daní vztáhnout na všechny podniky obecný systém zdanění, ale že tato struktura se podobá mechanismu stropů těchto daní pro všechny podniky ve výši 15 % zisku, o kterých bylo v témž rozsudku rozhodnuto, že nezpůsobují selektivní výhodu.
- 46 Polská vláda dodává, že maloobchodní daň, jak byla navržena, odpovídá dvojímu cíli zajistit daňové příjmy státu spravedlivým rozdělením daňového zatížení osob povinných k dani podle jejich daňové schopnosti v logice přerozdělení, což je aspekt, který sám o sobě směřuje k zajištění daňových příjmů. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise v bodě 29 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, a v bodě 49 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, se cíl této daně neomezuje na získání daňových příjmů, či dokonce „zdanění obratu všech podniků v oblasti maloobchodního prodeje“. To potvrzuje, že daňové sazby a související daňové prahy

jsou součástí referenčního systému. Jestliže dále organizační volba distribučních řetězců může účinně ovlivnit výši daně, kterou mají tyto řetězce zaplatit, má každý možnost zvolit organizační formu nejpříznivější pro tento účel, zejména využitím franšízy. Je široce využívána zejména skupinou Carrefour, stejně jako jinými velkými distributory zahraničního původu, kdežto některé velké holdingové daňové subjekty jsou polské kapitálové společnosti.

- 47 Komise nejprve odpovídá na tyto argumenty úvodními poznámkami. Připomíná, že měla za to, že se všechny podniky maloobchodního prodeje nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl dotčené daně a že progresivní struktura jejich sazby vede k diskriminaci mezi těmito podniky na základě jejich velikosti, která není odůvodněna ani logikou ani strukturou uvedené daně, jelikož na podniky s malým obratem se vztahuje nulová nebo nižší průměrná efektivní sazba než na podniky s vyšším obratem. Téměř všechny malé a střední nezávislé maloobchodní podniky tak byly osvobozeny od daně nebo zdaněny na základě celého obratu průměrnou efektivní sazbou nižší než 0,8 %, zatímco větší maloobchodníci, např. holdingové řetězce hypermarketů podléhaly efektivní průměrné sazbě blížící se maximální výši 1,4 %, která ukrojila podstatnou část jejich zisku. Maloobchodní podniky polského kapitálu patří obecně mezi příjemce systému, kdežto podniky s cizím kapitálem naopak podléhají vyšší průměrné sazbě. Komise v tomto ohledu zdůrazňuje, že podle různých veřejných informací, z téměř 200 000 maloobchodních prodejen nebo podniků byla pouhá stovka povinna uhradit v září 2016 daň, přičemž její očekávaný výnos byl ve výši 114 milionu PLN, z toho téměř 80 milionů bylo splatných deseti největšími podniky. Jen dvanáct podniků podléhalo daňové sazbě ve výši 1,4 %. Různá politická prohlášení učiněná v Polsku mimo jiné jasně ukázala, že daň směřovala k vyvážení konkurenčních podmínek mezi maloobchodním prodejem a mezinárodními distribučními řetězci. Kromě toho jeden obchodní řetězec organizovaný v rámci franšízové sítě se zdál být málo, nebo vůbec, zdaněný, zatímco holdingový distribuční řetězec se stejným obratem se zdál být zdaněný příliš. Komise v tomto ohledu uvádí příklad skupiny Carrefour, která je částečně organizována jako holding a podléhá, pokud jde o tuto část, průměrné sazbě 1,2 %, zatímco polský maloobchodní řetězec Lewiatan působící v rámci franšízové sítě a sám rozdělený na šestnáct společností s celkovým obratem vyšším než Carrefour, je zdaněn průměrnou sazbou téměř nulovou. V tomto ohledu, i kdyby zahraniční řetězce, jako je skupina Carrefour, rovněž využívaly franšízové sítě, nabyvateli franšízy by byly právě polské místní podniky, zvýhodněné dotčeným nesouladem. Komise nicméně na jednání zdůraznila, že napadená rozhodnutí nejsou opodstatněná stran prokázání selektivnosti výhod zavedených progresivní povahou struktury sazby maloobchodní daně, ohledně určení diskriminace na základě země původu osob povinných k dani.
- 48 Komise dodává, odkazujíc na 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), že ke zjištění, zda je daňové opatření ve prospěch určitých podniků, nepostačuje zkoumat, zda existuje odchylka od pravidel referenčního systému, jak jsou stanovena dotyčným členským státem, nýbrž je třeba rovněž ověřit, zda omezení nebo struktura referenčního systému byly vymezeny důsledně, nebo naopak jednoznačně svévolným nebo předpojatým způsobem s cílem zvýhodnit tyto podniky, což je případ projednávané věci. Komise uvádí, že Soudní dvůr v tomto rozsudku rozhodl, že selektivní výhoda ve prospěch určitých společností vyplývá ze samotné koncepce dotčené daně. 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) tento přístup potvrzuje.
- 49 Komise rovněž tvrdí, v rozsahu, v němž polská vláda odůvodňuje dotčený daňový nesoulad nutností zohlednit daňovou schopnost podniků, že zdanitelný základ odpovídající obratu není v tomto pohledu relevantní, jelikož vysoký obrat může být spojován s deficitní situací a naopak. Skutečnost, že se jedná o velký podnik, neznamená, že má velkou daňovou schopnost. Boj proti optimalizaci a daňovým únikům, kterého se rovněž dovolává polská vláda, není navíc také relevantní, neboť riziko obcházení zdanitelného základu existuje pouze v rámci daní ze zisku.

- 50 Komise upřesňuje, že její analýza nezpochybňuje daňovou autonomii členských států. Polská republika je i nadále suverénem v tomto odvětví, s výhradou dodržování pravidel Smlouvy o FEU týkajících se státních podpor.
- 51 Pokud jde konkrétně o diskusi o určení referenčního systému, Komise uvádí, že k prokázání selektivnosti zvýhodňujícího daňového opatření je třeba určit tento systém, který se skládá z jednotného souboru pravidel vztahujících se obecně na základě použitelných kritérií na všechny podniky, jež spadají do jeho oblasti působnosti, jak je vymezena jeho cílem, a poté prokázat, že dotčené opatření představuje odchylku od tohoto systému, jelikož rozlišuje mezi podniky, které se nacházejí ve vztahu k uvedenému cíli, ve srovnatelné skutkové a právní situaci. V projednávaném případě vzhledem k tomu, že cílem dotčené daně je obrat z maloobchodního prodeje a osoby povinné k dani jsou maloobchodníci, s ohledem na cíl této daně se všichni maloobchodníci bez ohledu na jejich velikost nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Referenčním systémem je tedy zdanění obratu plynoucího z maloobchodního prodeje.
- 52 Avšak stejně jako ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), je referenční systém, jak jej prezentuje polská vláda, sám o sobě úmyslně koncipován jako selektivní, aniž to může být odůvodněno cílem daně vytvářet příjem pro stát. Komise nepřehlídí, že se používá stejná sazba a stejná pásma na všechny maloobchodní podniky, ale nad to jsou místní maloobchodníci zvýhodněni nulovou nebo nízkou průměrnou efektivní sazbou oproti maloobchodníkům s velkým obratem. Komise v tomto ohledu uvádí číselný příklad obsažený v konečném rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí, který je uveden v bodě 14 výše. Logika určování pásem pouze při nedostatku řádného odůvodnění polských orgánů zvýhodňuje malé maloobchodníky a znevýhodňuje největší podniky v daném odvětví.
- 53 Argument polské vlády, podle něhož je progresivní povaha maloobchodní daně odůvodněna dvojitým cílem zajistit daňové příjmy státu spravedlivým rozložením daňového zatížení osob povinných k dani podle jejich daňové schopnosti, nespadá do fáze týkající se určení referenčního daňového režimu, ale případně do odůvodnění, které má být přijato po určení odchylky od tohoto systému. V každém případě hlavním cílem daně, který má být zohledněn, není generovat daňové příjmy, což je vlastním cílem jakékoli daně, ale zdanit obrat maloobchodu, stejně jako je cílem daně ze zisku zdanit zisk. Jak bylo uvedeno v bodě 49 výše, cílem navíc nemůže být zohlednění daňové schopnosti jednotlivých podniků provozujících maloobchod.
- 54 Referenční systém byl v napadených rozhodnutích správně určen jako zdanění obratu vytvářeného v maloobchodu, bez progresivní stupnice, nicméně bez stanovení zvláštní lineární sazby, na rozdíl od toho, co tvrdí maďarská vláda.
- 55 Je třeba přezkoumat argumenty shrnuté výše.
- 56 Článek 107 odst. 1 SFEU stanoví, že podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.
- 57 Z ustálené judikatury vyplývá, že podpory uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU se neomezují na dotace, jelikož zahrnují nejen pozitivní plnění, jako jsou dotace samy o sobě, ale rovněž zásahy státu, které různými formami snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a které tak, aniž by byly dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 23. února 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. Haute Autorité*, 30/59, EU:C:1961:2, s. 39, ze dne 2. července 1974, *Itálie v. Komise*, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33, ze dne 15. března 1994,



Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13, a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 71).

- 58 V daňovém odvětví z toho vyplývá, že opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14, 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 72, a 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).
- 59 Prokázání existence výhodnějšího daňového zacházení vyhrazeného určitým podnikům, jinými slovy prokázání selektivní povahy dotčeného opatření, ukládá určit, zda v rámci daného právního režimu může toto opatření zvýhodňovat určité podniky vůči ostatním, které se nacházejí, s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem, ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz a obdobně rozsudky ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise, 173/73, EU:C:1974:71, bod 33; viz rovněž 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 75 a citovaná judikatura).
- 60 Konkrétně podle metody analýzy vymezené v ustálené judikatuře, posouzení zvýhodňujícího daňového opatření jako „selektivního“ vyžaduje na prvním místě předběžně určit a přezkoumat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se používá [v tomto smyslu viz rozsudky 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, a ze dne 28. června 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 88 a citovaná judikatura].
- 61 Právě ve srovnání s tímto daňovým režimem se musí zadruhé posoudit a případně prokázat případná selektivní povaha výhody, kterou předmětné daňové opatření zakládá, tak, že se prokáže, že se toto opatření odchyluje od „obvyklého“ režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňové soustavy dotčeného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49, a 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). Naproti tomu, jestliže je zjevné, že daňové výhoda (jinými slovy rozlišování) je odůvodněna povahou a strukturou systému, do kterého patří, nemůže být selektivní výhodou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42; ze dne 15. prosince 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, body 51 a 52; ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 52; ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 83, a 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, body 58 a 60).
- 62 Z judikatury vyplývá, že pokud je zmiňována povaha „obvyklého“ systému, jde o cíl, který má tento systém splňovat, zatímco pokud je zmiňována struktura „obvyklého“ systému, jde o pravidla zdanění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 81, a ze dne 7. března 2012, British Aggregates v. Komise, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, bod 84). Je třeba zdůraznit, že pojem cíle nebo povahy „obvyklého“ daňového systému uvedený výše, odkazuje na základní nebo řídicí principy tohoto daňového systému a neodkazuje na politiky, které mohou být případně financovány prostřednictvím prostředků, které přinášejí (jako v projednávaném případě financování opatření rodinné politiky), ani na účely, které by mohly být sledovány zaváděním výjimek z tohoto daňového systému.
- 63 V projednávaném případě je nejprve třeba přezkoumat otázku určení „obvyklého“ daňového režimu, ve vztahu k němuž musí být existence nebo neexistence selektivní výhody v zásadě analyzována.

- 64 Je třeba zdůraznit, že, v rozsahu, v němž Komise odkazuje zejména v napadených rozhodnutích na 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), tři daně, které jsou předmětem věcí, v nichž byl vydán tento rozsudek, spolu tvoří obecný režim zdanění pro všechny společnosti usazené v Gibraltar, zatímco v projednávaném případě opatření kvalifikované Komisí jako státní podpora spadá do rámce zvláštní odvětvové daně týkající se maloobchodního prodeje zboží fyzickým osobám. „Obvyklý“ daňový režim tudíž nemůže v žádném případě toto odvětví překročit (v tomto smyslu viz a obdobně rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 54 až 63).
- 65 Je přitom správné, že polská republika tvrdí, že sazby daně nelze vyloučit z obsahu daňového režimu, jak to učinila Komise (viz body 22 a 29 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, a body 46 a 49 konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí). Bez ohledu na to, zda se jedná o jedinou nebo progresivní sazbu, jsou úroveň zatížení, stejně jako zdanitelný základ, zdanitelné plnění a okruh osob povinných k dani, základními vlastnostmi právního režimu daňového zatížení. Jak to zdůrazňuje polská vláda, Komise sama uvedla v bodě 134 sdělení o pojmu státní podpory, že „[v] případě daní nebo sazeb je referenční systém založen na prvcích, jako jsou zdanitelný základ, osoby povinné k dani, zdanitelné plnění a daňové sazby“. V případě neexistence úrovně zatížení umožňující určit, jaká je struktura „obvyklého“ režimu, je mimo jiné nemožné přezkoumat, zda existuje zvýhodňující odchylka ve prospěch určitých podniků (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, EU:C:2006:511, bod 56, a ze dne 7. března 2012, British Aggregates v. Komise, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, bod 52). To je důvod, proč případně, jestliže v rámci téže daně mají některé podniky odlišné daňové sazby, včetně osvobození některých podniků, je třeba určit, jaká je „obvyklá“ situace v odvětví, která je součástí „obvyklého“ režimu, bez jejíhož určení nelze použít metodu připomínanou v bodech 60 a 61 výše.
- 66 Z napadených rozhodnutí a z argumentace Komise v žalobní odpovědi ostatně vyplývá, že Komise usilovala o určení „obvyklého“ režimu obsahujícího daňovou strukturu, na kterou odkazuje. Z bodů 26 a 32 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, a z bodů 47, 49 a 54 konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, zejména vyplývá, že podle Komise musí být tento režim režimem, v němž je obrat maloobchodníků prvně zdaněn jedinou sazbou PLN (lineární). Komise mimo jiné vyjádřila politování, že jí polské orgány nesdělily hodnotu této jediné sazby (bod 26 rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, a bod 47 konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí), a rovněž navrhl, aby byla stanovena maximální sazba ve výši 1,4 % nebo nejvyšší průměrná efektivní daňová sazba určená pro osoby povinné k dani (bod 51 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí). Je však třeba shledat, že „obvyklý“ režim jediné sazby, na který v určitých pasážích napadených rozhodnutí Komise odkazuje, je režimem hypotetickým, z něhož nelze vycházet. Analýza toho, zda se jedná o selektivní povahu daňového zvýhodnění či nikoli, která je činěna ve druhé etapě metody připomenuté v bodech 60 a 61 výše, musí být učiněna s ohledem na skutečné vlastnosti „obvyklého“ daňového režimu, v němž se nachází, určené v první etapě této metody, a nikoli s ohledem na předpoklady, které nebyly přijaty příslušným orgánem.
- 67 V důsledku toho Komise v napadených rozhodnutích označila „obvyklý“ režim buď jako neúplný, bez sazby daně, nebo jako hypotetický, s jedinou sazbou daně, což představuje nesprávné právní posouzení.
- 68 S ohledem na odvětvovou povahu dotčené daně a neexistenci stupnice sazeb rozlišovaných pro určité podniky, samotný „obvyklý“ režim, který mohl být v projednávaném případě použit, byl, jak to tvrdí polská vláda, sám o sobě maloobchodní daní se svou strukturou sestávající ze stupnice progresivní sazby a jejích prahových hodnot, avšak včetně, na rozdíl od toho, co tvrdí tato vláda, snížení základu stanoveného pro část obratu mezi 0 až 17 miliony PLN, protože toto snížení je *de facto* součástí struktury zdanění, a že i když je odpovídající činnost osvobozena od daně, spadá do její odvětvové působnosti.

- 69 Avšak i kdyby se Komise dopustila nesprávného určení příslušného „obvyklého“ daňového režimu, je třeba ověřit, zda závěr, ke kterému dospěla, není odůvodněn jinými důvody obsaženými v napadených rozhodnutích, které umožňují určit existenci selektivní výhody ve prospěch určitých podniků.
- 70 Komise se totiž neomezila na konstatování, že se dotčená progresivní struktura daně odchyluje od „obvyklého“ režimu, který byl v projednávaném případě označen za nekompletní nebo hypotetický, ale rovněž v podstatě odůvodnila existenci selektivní výhody ve prospěch podniků s nižším obrátem s odkazem na 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) týkající se daňového režimu, který byl sám o sobě diskriminační s ohledem na cíl, který měl nadále sledovat, tj. s ohledem na jeho povahu. V projednávaném případě měla Komise za to, že struktura maloobchodní daně s jejími progresivními sazbami a pásmy byla v rozporu s cílem sledovaným touto daní a měla v tomto ohledu diskriminační účinky v rámci podniků tohoto odvětví. Je tudíž třeba ověřit, zda je toto posouzení opodstatněné.
- 71 V bodě 23 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, a v bodě 46 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, tak Komise uvedla, že „je také nezbytné vyhodnotit, zda hranice uvedeného systému byly členským státem vymezeny důsledně, nebo naopak jednoznačně svévolným nebo předpojatým způsobem s cílem zvýhodnit určité podniky proti jiným“. V bodě 47 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, uvedla, že „podniky s nižším obrátem tudíž podléhají nižší průměrné efektivní daňové sazbě než podniky s vyšším obrátem, [což bývají rovněž podniky zahraničních vlastníků,] ačkoliv oba typy podniků vykonávají stejnou činnost“. V bodech 28 a 29 rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, uvedla, že „cílem daně je získávat příjmy pro rozpočet“, že „[s] ohledem na tento cíl má Komise za to, že všichni maloobchodníci jsou ve srovnatelné právní a skutkové situaci bez ohledu na jejich obrat [...], že „zdá se proto, že Polsko záměrně navrhlo daň způsobem, který zvýhodňuje určité podniky“ a že „systém byl záměrně selektivní způsobem neopodstatněným cílem daně“. Bod 49 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, obsahuje obdobná posouzení jako v bodě 44 téhož rozhodnutí, avšak nicméně tentokrát s informací o tom, že cílem daně je „zdanit obrat všech podniků v maloobchodním odvětví“.
- 72 Avšak zaprvé cíl identifikovaný v rozhodnutí o zahájení řízení, prvním napadeném rozhodnutí, v bodech 28 a 29 odůvodnění, a sice podpora veřejného rozpočtu, je, jak Komise sama uvedla ve svých žalobních odpovědích, společný pro všechny daně, které nejsou dotčeny a tvoří podstatu daňových systémů, a sám o sobě nepostačuje k určení povahy jednotlivých daní například podle typu osob povinných k dani, kterých se týká, podle toho, zda se jedná o daně obecné, nebo odvětvové, nebo podle případného zvláštního cíle, který sledují, například daně, které mají snížit zásahy do životního prostředí (ekologické daně). Ostatně progresivní struktura sazby daně nemůže být jako taková v rozporu s cílem shromažďovat rozpočtové příjmy.
- 73 Zadruhé cíl identifikovaný v konečném rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí, v bodech 44 a 49 odůvodnění, tj. zdanění obratu všech podniků dotčeného odvětví, nelze přijmout. Žádné okolnosti uvedené ve spisu neumožňují konstatovat, že polský zákonodárce měl tento záměr. Naopak jak důvodová zpráva k zákonu o maloobchodní dani (v tomto ohledu viz oddíl nazvaný „daňová povinnost a daňová sazba“), tak vyjádření polských orgánů během správního řízení, které vedlo ke konečnému rozhodnutí, druhému napadenému rozhodnutí (v tomto ohledu viz bod 27 odůvodnění tohoto rozhodnutí), dokládají, že cílem bylo zavést odvětvovou daň dodržující zásadu přerozdělování daní.
- 74 Konkrétně z písemností obsažených ve spisu vyplývá, že zákon o maloobchodní dani zavedl daň z obratu maloobchodníků bez ohledu na jejich právní status pro jejich prodej zboží fyzickým osobám, která je spojena s logikou přerozdělování. Dotčená daň, i když byla prezentována jako umožňující financování opatření rodinné politiky, měla být příjmem do rozpočtu. Žádný jiný zvláštní účel, například usilující o kompenzaci nebo zabránění vzniku negativních účinků, které mohou vzniknout dotčenou činností, nebyl uveden.

- 75 Dále na rozdíl od toho co tvrdí Komise, dotčené daňové úspory, charakterizované progresivní strukturou zdanění, byly *a priori* v souladu s tímto cílem, přestože dotčená daň byla daní z obratu. Lze se totiž důvodně domnívat, že podnik s vysokým obratem může mít díky různým úsporám z rozsahu úměrně nižší náklady než náklady spojené se skromnějším obratem – jelikož pevné jednotkové náklady (např. budovy, daně z nemovitosti, náklady na zaměstnance) a proměnné jednotkové náklady (například dodávky surovin) se snižují s objemem činnosti – a tak může dosáhnout disponibilního příjmu proporcionálně většího, který ho činí způsobilým k proporcionálně větší platbě na základě obratu.
- 76 Je tedy třeba potvrdit, co v podstatě tvrdí polská vláda, a sice že cílem této daně bylo zavést odvětvové zdanění obratu maloobchodníků vycházející z logiky přerozdělování.
- 77 Komise se tudíž v projednávaném případě dopustila dalšího nesprávného posouzení, když jako cíl maloobchodní daně uvedla jiný cíl než ten uvedený polskými orgány.
- 78 Toto druhé nesprávné posouzení je mimo jiné spjato s prvním nesprávným posouzením Komise, jelikož cíl zdanit obrat „všech podniků“ dotčeného odvětví, který uvedla, ve skutečnosti znamená v jeho logice neexistenci snížení základu, jakož i existenci jediné daňové sazby, což odpovídá hypotetickému daňovému režimu, který se snažila určit, jak o tom svědčí totožné poslední věty bodu 32 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, a bodu 54 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, uvedené níže:
- „[Referenční systém spočívá] v uložení jediné (lineární) daňové sazby z maloobchodního prodeje (všem podnikům působícím v maloobchodním odvětví v Polsku [...].“
- 79 V této fázi analýzy je otázkou, zda Komise ještě mohla bez ohledu na výše uvedená nesprávná posouzení, pokud jde o definici referenčního režimu a jeho cíl, správně určit skutečnosti prokazující existenci selektivních výhod v maloobchodní dani s ohledem na referenční systém a jeho cíl uvedené v bodech 68 a 76 výše, jak vyplývají z polských právních předpisů. Konkrétně je otázkou, zda prokázala, že struktura zdanění zvolená polskými orgány je v rozporu s cílem tohoto režimu.
- 80 Je třeba připomenout, že unijní soudce opakovaně rozhodl o existenci, či neexistenci selektivních výhod v rámci daňových režimů nebo obecněji v režimu povinných příspěvků, které jsou charakterizovány existencí pravidel pro úpravu těchto příspěvků podle situace osob povinných k dani. V tomto ohledu skutečnost, že je daň charakterizována progresivní strukturou zdanění, sníženími daňového základu, omezeními nebo jinými prostředky úprav, a z toho vyplývají různé skutečné úrovně zdanění podle výše zdanitelného základu osob povinných k dani nebo podle uvedených parametrů prostředků úprav nevyjadřuje nutně, jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 58 až 62 výše, existenci daňové výhody ve prospěch určitých podniků.
- 81 Tato úvaha je znázorněna zejména jednotlivými konkrétními případy spojenými s otázkou formulovanou v bodě 79 výše, které umožňují vymezit, za jakých okolností může být určena, či neurčena existence odchylky od „obvyklého“ režimu z důvodu skutečnosti, že opatření úpravy dotčené daně nezohledňuje povahu uvedeného režimu, tj. jeho cíl.
- 82 V případě, kdy tedy taková odchylka byla identifikována, v rozsudcích ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, body 49 až 55), ze dne 22. prosince 2008, *British Aggregates v. Komise* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 86 a 87), ze dne 26. dubna 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 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 85 až 108) a 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, body 58 až 94 ve spojení s bodem 123), pokud jde o omezení (v prvním z těchto rozsudků), osvobození (ve třech následujících rozsudcích) a snížení zdanitelného základu (v posledním rozsudku), Soudní dvůr měl vzhledem k cílům dotčených daní, které směřovaly



především k boji proti negativním externalitám, zejména environmentálním, v případě uvedených prvních tří rozsudků k zavedení obecného režimu zdanění všech podniků v případě následujícího rozsudku a k amortizaci v souvislosti s daní z příjmu právnických osob ve vztahu ke goodwillu nabytí aktiv podniků za určitých okolností v případě posledního z uvedených rozsudků za to, že výhody vyhrazené určitým podnikům oproti jiným nacházejícím se ve srovnatelné situaci vzhledem k těmto cílům jsou z tohoto důvodu selektivní.

- 83 Z těchto rozsudků vyplývá, že bez ohledu na okolnost, že cíl daně zahrnuje, nebo nezahrnuje účel spojený s dopadem na činnost podniků povinných k dani, že výhoda míří na zvláštní hospodářské odvětví oproti jiným podnikům povinným k dani nebo na zvláštní formy provozní činnosti podniků, nebo dokonce že výhoda je potenciálně přístupná každému podniku povinnému k dani, jestliže tato výhoda vede k rozdílnému zacházení, které je v rozporu s cílem daně, má selektivní povahu. Cíl daně může nicméně sám zahrnovat úpravu směřující k rozložení daňového zatížení nebo omezení jeho dopadu. Zvláštní situace, které odlišují určité osoby povinné k dani od jiných, mohou být rovněž zohledněny, aniž by cíl daně byl opomenut.
- 84 V tomto ohledu v rozsudku ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, body 33 až 36), uvedeném v bodě 82 výše, Soudní dvůr uvedl, že částečné vrácení daně z energie spotřebované podniky, které je použitelné, pokud tato daň překročí určitý práh čisté hodnoty toho, co uvedené podniky vyrobí, nepředstavuje státní podporu, pokud se vztahuje na všechny podniky podléhající této dani bez ohledu na účel jejich činnosti, přestože může vést k rozdílným úrovním zdanění mezi podniky, které spotřebovávají stejné množství energie.
- 85 Rovněž v 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, body 77 až 83), uvedeném v bodě 82 výše, Soudní dvůr rozhodl, že výhody, které mohou vyplývat z obecného omezení dvou daní z příjmu právnických osob, jejichž zdanitelným základem není zisk, ve výši 15 % ze zisku, vedoucí k tomu, že podnikům se stejným zdanitelným základem může být vyměřena odlišná daň, jsou určeny na základě objektivních kritérií nezávislých na volbě dotyčných podniků, a nejsou tedy selektivní.
- 86 V rozsudku ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos a další* (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 48 až 62) Soudní dvůr rozhodl, že v rámci daně z příjmu právnických osob, která v této věci představuje „obvyklý“ režim, nepředstavuje úplné osvobození od daně družstevních společností selektivní výhodu z důvodu, že nejsou ve srovnatelné faktické a právní situaci s obchodními společnostmi za předpokladu, že je ověřeno, že jednají jasně v souladu s požadavky vlastními logice družstva zahrnujícími zejména ziskovou marži nižší, než je marže kapitálových společností.
- 87 V rozsudku ze dne 29. března 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, body 37 až 44), Soudní dvůr rozhodl, rovněž se zohledněním zvláštní situace určitých podniků, že mechanismus paušální úpravy dřívějších daňových sporů, otevřený pro podniky splňující objektivní kritéria, který je nestaví do srovnatelné skutkové a právní situace se situací jiných podniků, nevede k selektivní výhodě, i když může vést k tomu, že příjemci tohoto mechanismu zaplatí menší daně, pokud nedojde ke změně, než ostatní podniky.
- 88 Stejně tak v rozsudku ze dne 26. dubna 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), uvedeném v bodě 82 výše, Soudní dvůr uvedl, že v rámci daně pro maloobchodní prodejny, jejichž zdaňovací základ je v zásadě tvořen prodejní plochou, kde cílem této daně je napravovat a kompenzovat negativní externalitu v oblasti životního prostředí a územního plánování, snížení o 60 % nebo úplné osvobození, kterého požívají prodejny vykonávající určité činnosti, jakož i ty, jejichž prodejní plocha je nižší než určitý práh, nepředstavuje státní podporu, jestliže je ověřeno, že tyto různé prodejny byly přesto v odlišné situaci než jiné prodejny povinné k dani vzhledem k dopadům, na které dotčená daň cílila s cílem korigovat a kompenzovat, tj. vzhledem k cílům této daně.

- 89 Tyto příklady potvrzují, že existují daně, jejichž povaha nebrání tomu, aby byly doprovázeny prostředky pro úpravu, které mohou vést až k úplnému osvobození, za předpokladu, že uvedené prostředky nepovedou k poskytování selektivních výhod. Stručně řečeno, nemají selektivní povahu, pokud tyto rozdíly ve zdanění a výhody, které z nich mohou vyplývat, i když odůvodněné samotnou logikou, kterou se řídí rozložení daně mezi daňovými poplatníky, vyplývají z čistého a jednoduchého, neodchylujícího se použití „obvyklého režimu“, pokud je se srovnatelnými situacemi zacházeno stejně a prostředky pro úpravu neopomíjejí cíl dotčené daně. Rovněž zvláštní ustanovení stanovená pro určité podniky z důvodu situací jim vlastních, která je opravňují k úpravě, nebo dokonce k osvobození od daně, by neměla být analyzována jako představující selektivní výhodu, jestliže tato ustanovení nejsou v rozporu s cílem dotčené daně. V tomto ohledu na základě skutečnosti, že z tohoto opatření mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky jeho využití, nelze konstatovat jeho selektivnost (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 59 a citovaná judikatura). Takové nástroje splňují podmínky souladu s povahou a strukturou systému, do něhož spadají, uvedené v bodě 61 výše.
- 90 Naproti tomu, pokud se na podniky nacházející se ve srovnatelné situaci z hlediska cíle daně nebo logiky, která odůvodňuje jeho úpravu, neuplatňuje v tomto ohledu rovné zacházení, představuje tato diskriminace selektivní výhodu, která může představovat státní podporu, pokud jsou splněny ostatní podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 91 Rovněž zvláště progresivní daňové struktury, včetně těch snižujících významně zdanitelný základ, jež nejsou v rámci daňové oblasti členských států výjimečné, nezahrnují samy o sobě existenci prvků státní podpory. Ve sdělení o pojmu „státní podpora“ Komise v tomto ohledu v bodě 139 uvádí, že progresivní povaha daně z příjmu může být odůvodněna povahou přerozdělování doprovázející takovou daň. Nic však neumožňuje omezit, jak činí Komise v bodě 58 a 59 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí, tento typ posouzení na daně z příjmu a vyloučit ho pro daně týkající se činnosti podniků, a nikoli jejich čistého příjmu nebo jejich zisku. Z judikatury připomínané v bodech 58 až 62 výše totiž nevyplývá, že k tomu, aby se členský stát vyhnul posouzení opatření úpravy daně jako selektivní výhody, může použít pouze kritéria úpravy omezená pro určité účely, jako je přerozdělování bohatství nebo kompenzace a odrazování od určitých negativních účinků, které mohou dotyčnou činností vzniknout. Za tímto účelem je nezbytné, aby zamýšlená úprava nebyla svévolná na rozdíl od případu ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 22. prosince 2008, *British Aggregates v. Komise* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), uvedený v bodě 82 výše, aby byla uplatňována nediskriminačním způsobem a byla v souladu s cílem dotyčné daně. Například prostředky pro úpravu uváděné v bodech 84, 85 a 87 výše, o kterých Soudní dvůr rozhodl, že nejsou selektivní, neodpovídají logice zdanění úměrně k negativním externalitám, a ostatně ani logice přerozdělování, ale jiným účelům. Kromě toho, jak již bylo uvedeno v bodě 75 výše, není vyloučeno, že logika přerozdělování může také odůvodnit progresivitu daně z obratu, což v projednávaném případě správně tvrdí polská vláda. Logika přerozdělovací může ostatně dokonce odůvodnit úplné osvobození pro určité podniky, jak dokládá věc uvedená v bodě 86 výše.
- 92 Proto pokud jde o daň z obratu, kritérium úpravy ve formě progresivního zdanění od určitého prahu, dokonce zvýšeného, které může odpovídat přání danit činnost podniku, teprve pokud dosáhne určité výše, neznamená samo o sobě existenci selektivní výhody.
- 93 Z bodů 79 až 92 výše tudíž vyplývá, že Komise nemohla právem vyvodit existenci selektivní výhody doprovázející daň v odvětví maloobchodu pouze z progresivní struktury této nové daně.
- 94 Pokud by však Komise v napadených rozhodnutích prokázala, že konkrétně stanovená progresivní struktura zdanění byla přijata způsobem, který značně rozšiřuje podstatu cíle dotčené daně, bylo by možné mít za to, že výhoda, kterou z toho mohou mít podniky s nulovým nebo nízkým zdaněním oproti jiným podnikům, je selektivní.
- 95 Je proto tudíž třeba ještě ověřit, zda Komise v napadených rozhodnutích toto prokázala.

- 96 Je přitom nutno konstatovat, že v napadených rozhodnutích měla Komise pouze za to, že samotný princip progresivního zdanění vede k selektivní výhodě (body 32 a 37 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, body 47, 49 a 54 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí), což s ohledem na to, co je uvedeno v bodě 92 výše, představuje nesprávné právní posouzení.
- 97 Pouze v bodě 51 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí, Komise uvedla skutečnosti, které by mohly vést k prokázání toho, že progresivní struktura zavedená v projednávaném případě pro daň v oblasti maloobchodního prodeje není slučitelná s jejím s cílem, jak je uveden v bodě 76 výše. Komise v něm totiž uvedla, že z různých veřejných údajů v podstatě vyvodila, že v září 2016 pouze 109 osob povinných k dani z 200 000 podniků působících v odvětví maloobchodního prodeje překročilo prahovou hodnotu měsíčního obratu 17 milionů PLN, řádově 4 miliony eur, od něhož je obrat zdaňován.
- 98 Avšak tato ojedinělá skutková okolnost, která nebyla, jak to potvrdili účastníci řízení na jednání, s polskými orgány během správního řízení projednána, však nebyla spojena s jinou úvahou než s tou týkající se samotné zásady progresivního zdanění, a nepostačuje v důsledku toho k tomu, aby představovala odůvodnění umožňující prokázat, že progresivní struktura zavedená v projednávaném případě pro maloobchodní daň není slučitelná s cílem této daně.
- 99 Kromě toho Komise sice v napadených rozhodnutích uvedla, že struktura progresivního zdanění maloobchodní daně vede k rozdílnému zacházení s podniky, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, jinými slovy, že vede k diskriminačnímu zacházení. Avšak poukázala v tomto ohledu, přestože ji konkrétně ilustrovala, pouze na skutečnost, že průměrná efektivní sazba daně a mezní sazba zdanění podniků se musí lišit v závislosti na výši jejich obratu (body 24, 25, 27, 28, 32 a 37 odůvodnění rozhodnutí o zahájení řízení, prvního napadeného rozhodnutí, a body 47, 49, 53 a 54 odůvodnění konečného rozhodnutí, druhého napadeného rozhodnutí). Tato variace průměrné efektivní daňové sazby a mezní sazby v závislosti na výši zdanitelného základu je vlastní jakémukoliv daňovému systému s progresivní strukturou a takový systém není, jak bylo uvedeno v bodě 92 výše, jako takový a pouze z tohoto důvodu, takové povahy, aby vedl ke vzniku daňových výhod. Ostatně, pokud progresivní daňová struktura odráží cíl sledovaný touto daní, nelze mít za to, že dva podniky s různým zdanitelným základem jsou s ohledem na tento cíl ve srovnatelné skutkové situaci.
- 100 Komise v napadených rozhodnutích rovněž poukázala na okolnosti, že maloobchodní daň *de facto* zatěžuje více zahraniční podniky než polské podniky a zatěžuje více distribuční sítě organizované na integrovaném základě (model holdingové společnosti) než distribuční sítě, které široce využívají franšízového systému.
- 101 Pokud jde o první z těchto okolností, zpochybňovanou polskou vládou, postačuje shledat, jak je uvedeno v bodě 47 výše, že Komise sama na jednání připomněla, že napadená rozhodnutí nejsou opodstatněna, pokud jde o prokázání selektivních výhod zavedených strukturou sazby této daně, pokud jde o určení diskriminace podle země původu osob povinných k dani. Kromě toho je třeba zdůraznit, že i kdyby byly prokázány, jestliže okolnosti uvedené v bodě 100 výše jsou pouze důsledkem použití progresivní daňové struktury odpovídající cíli a systematické dotčené daně a jestliže jednotlivé podniky, na které se může daň vztahovat, si mohou svobodně rozhodnout o jejich organizačním modelu, nemohou tyto okolnosti vést k závěru, že se srovnatelnými faktickými a právními situacemi je zacházeno rozdílně, nebo naopak. Ostatně, jak uvedla polská vláda ve svých žalobách, aniž to Komise zpochybňovala, franšíza je v Polsku využívána zahraničními distribučními řetězci i distribučními řetězci polského původu. Situace obchodu, který je franšízou, se navíc liší od situace integrovaného obchodu. Prvně uvedený je v zásadě nezávislý, jak po stránce právní, tak po stránce finanční, na svém poskytovateli franšízy, což není případ integrovaného obchodu ve vztahu k podniku, který ho řídí, ať již se jedná o dceřinou společnost nebo pobočku v rámci distribuční sítě.

- 102 V důsledku toho se Komisi v napadených rozhodnutích nepodařilo prokázat existenci selektivní výhody, která zavádí rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl určený polským zákonodárcem maloobchodní dani nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Nesprávná posouzení, kterých se dopustila pokud jde o definici „obvyklého“ daňového režimu, cíl tohoto režimu a pokud jde o existenci, podle ní, *par nature* daňových výhod v rámci progresivní daňové struktury obratu, jí neumožnila ověřit, zda konkrétně zavedená progresivní struktura vedla s ohledem na cíl dotčené daně k rozdílnému zacházení s podniky, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, například přesvědčivě ověřit, zda dotčená odvětvová daň nezatěžuje ve skutečnosti velmi nedostatečně část činnosti, kterou měla zasáhnout, a vede tak k daňové výhodě podniků, které se této části neúčastní, přestože vykazují významnou činnost v odvětví.
- 103 Je tudíž třeba, aniž je nutné přezkoumat ostatní žalobní důvody a argumenty polské vlády, zrušit konečné rozhodnutí, druhé napadené rozhodnutí, na základě žalobního důvodu vycházejícího z nesprávné právní kvalifikace dotčeného opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 104 S ohledem na týž důvod, pokud jde o rozhodnutí o zahájení řízení, první napadené rozhodnutí, je třeba připomenout, že již bylo rozhodnuto, že pokud Komise přezkoumává opatření podpory s ohledem na článek 107 SFEU, aby určila, zda jsou slučitelná s vnitřním trhem, je povinna zahájit řízení uvedené v čl. 108 odst. 2 SFEU, jestliže po fázi předběžného přezkoumání nemohla vyloučit všechny obtíže týkající se slučitelnosti těchto opatření s vnitřním trhem. Stejně zásady se uplatní, jestliže má Komise nadále pochybnosti o samotné kvalifikaci zkoumaného opatření jakožto podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Nelze tudíž v zásadě Komisi vytýkat zahájení uvedeného řízení na základě zejména pochybností o tom, zda opatření, která jsou jeho předmětem, mají charakter podpor (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. května 2005, Itálie v. Komise, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 47).
- 105 S ohledem na důsledky zahájení řízení stanoveného v čl. 108 odst. 2 SFEU, pokud jde o opatření posuzovaná jakožto nové podpory podléhající předchozímu schválení Komisí na základě čl. 108 odst. 3 SFEU (dále jen „nové podpory“), jestliže dotčený členský stát v přezkumné fázi řízení tvrdí, že tato opatření nepředstavují podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, musí Komise nicméně provést dostatečné zkoumání otázky na základě informací, které jí byly v tomto stadiu poskytnuty, a to i pokud toto zkoumání nevýstí v konečné posouzení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. května 2005, Itálie v. Komise, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 48). Toto zahájení řízení má zejména obvykle za následek pozastavení přezkoumávaných opatření, zvláště pokud je, jako je tomu v projednávaném případě, nařízené Komisí dotčenému členskému státu na základě čl. 13 odst. 1 nařízení 2015/1589.
- 106 V tomto ohledu, jestliže předběžná kvalifikace jako nové podpory Komisí vyplývá ze skutkové nebo hospodářské nejistoty ohledně povahy, obsahu a účinků dotčeného opatření a jeho obsahu, a i když se v konečném důsledku jeví, že tato kvalifikace byla nesprávná s ohledem na nově zjištěné skutečnosti, rozhodnutí o zahájení řízení není o nic méně odůvodněné s ohledem na samotné legitimní pochybnosti, které měla Komise v okamžiku přijetí tohoto rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. května 2005, Itálie v. Komise, C-400/99, EU:C:2005:275, body 48 a 49). V této souvislosti bylo rozhodnuto, že přezkum legality rozhodnutí zahájit formální vyšetřovací řízení prováděný Tribunálem musí být nutně omezený a v případě, že žalobci zpochybňují posouzení Komise týkající se kvalifikace sporného opatření jako státní podpory, se přezkum unijního soudu omezuje na ověření toho, zda se Komise nedopustila zjevně nesprávného posouzení, když měla za to, že nemůže překonat veškeré obtíže ohledně tohoto bodu během prvotního přezkumu dotčeného opatření (rozsudky ze dne 21. července 2011, Alcoa Trasformazioni v. Komise, C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 61, a ze dne 9. září 2014, Hansestadt Lübeck v. Komise, T-461/12, EU:T:2014:758, bod 42).
- 107 Pokud se zohledněním skutečností, které již měla Komise k dispozici v okamžiku zahájení řízení, je tedy zjevné, že kvalifikace dotčeného opatření jako nové podpory musí být od tohoto stadia vyloučena, musí být rozhodnutí o zahájení řízení vůči tomuto opatření zrušeno (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. května 2005, Itálie v. Komise, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 48).



- 108 Stejně je tomu i v projednávané situaci, kdy Komise v zásadě založila svou předběžnou kvalifikaci jako nové podpory na analýze informací, které měla k dispozici, jež se jeví jako zjevně nesprávná. Rozhodnutí o zahájení řízení, první napadené rozhodnutí, totiž nebylo odůvodněno s ohledem na otázku existence nové podpory legitimními pochybnostmi se zohledněním stavu spisu, ale přijetím postoje podporovaného právní argumentací neumožňující legálně odůvodnit toto rozhodnutí, jak vyplývá z bodů 63 až 102 výše. Principiální povaha stanoviska zastávaného Komisí, podle něhož především obnáší progresivní sazba použitá na daň z obratu sama o sobě selektivní výhodu, je ostatně potvrzena skutečností, že jeho odůvodnění se objevuje bez významných rozdílů v uvedeném rozhodnutí a v konečném rozhodnutí, druhém napadeném rozhodnutí.
- 109 Rozhodnutí o zahájení řízení, první napadené rozhodnutí, musí být tudíž rovněž zrušeno, včetně příkazu v něm uvedeného k pozastavení „použití progresivní sazby daně“, neboť takový příkaz předpokládá, že státní opatření, kterého se týká, bylo správně kvalifikováno jako nová protiprávní podpora na základě předběžné analýzy za podmínek uvedených v bodech 104 až 108 výše, jak vyplývá z čl. 13 odst. 1 nařízení 2015/1589, podle kterého „Komise může poté, co poskytla dotyčným členským státům příležitost předložit jeho připomínky, přijmout rozhodnutí požadující, aby členský stát pozastavil veškerou protiprávní podporu do doby, než Komise rozhodne o slučitelnosti této podpory s vnitřním trhem“. Toto ustanovení se totiž týká pouze nových protiprávních podpor ve smyslu čl. 1 písm. f) téhož nařízení, tj. opatření, která musí především být schopna odpovídat, v rámci předběžné analýzy uvedené výše, definici státní podpory, jak je obsažena v čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. dubna 2018, Maďarsko v. Komise, T-554/15 a T-555/15, napadený kasačním opravným prostředkem, EU:T:2018:220, body 30, 153 a 154). V projednávaném případě tak vydání příkazu k pozastavení opatření nelze oddělit od rozhodnutí o zahájení řízení a musí být zrušeno, aniž je třeba přezkoumat, zda kdyby bylo přijato samostatně, je žalobní důvod předložený polskou vládou vycházející z porušení čl. 13 odst. 1 nařízení č. 2015/1589 opodstatněný, či nikoli, s ohledem na argumenty vznesené na jeho podporu.
- 110 S ohledem na výše uvedené není třeba zkoumat ostatní žalobní důvody a argumenty předložené polskou vládou vůči rozhodnutí o zahájení řízení, prvním napadenému rozhodnutí.
- 111 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že oběma žalobám na neplatnost Polské republiky musí být vyhověno.

### **K nákladům řízení**

- 112 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Polská republika požadovala náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení.
- 113 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady řízení. Maďarsko musí tudíž nést vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (devátý rozšířený senát)

rozhodl takto:

- 1) Rozhodnutí Komise C(2016)5596 final ze dne 19. září 2016 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polsko – Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje, se zrušuje.**

- 2) **Rozhodnutí Komise (EU) 2018/160 ze dne 30. června 2017 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kterou poskytlo Polsko v souvislosti s daní pro maloobchodní odvětví, se zrušuje.**
- 3) **Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Polskou republikou ve věcech T-836/16 a T-624/17.**
- 4) **Maďarsko ponese vlastní náklady řízení ve věcech T-836/16 a T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 16. května 2019.

Podpisy.