



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (devátého senátu)

27. června 2019\*

„Státní podpory – Maďarská daň z obratu ze šíření reklamy – Progresivní sazba daně – Snížení vyměřovacího základu ve výši 50 % ztrát nahlášených společnostmi, které v roce 2013 nevykázaly zisk – Rozhodnutí kvalifikující opatření podpory jako neslučitelná s vnitřním trhem a nařizující jejich vrácení – Pojem ‚státní podpora‘ – Podmínka selektivity“

Ve věci T-20/17,

**Maďarsko**, zastoupené M.-Z. Fehérem, G. Koósem a E.-Zs. Tóth, jako zmocněnci,

žalobce,

podporované

**Polskou republikou**, zastoupenou B. Majczynou, M. Rzotkiewiczem a A. Kramarczyk-Szaładzińską, jako zmocněnci,

vedlejší účastníci řízení,

proti

**Evropské komisi**, zastoupené V. Bottkou a P.-J. Loewenthalem, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh podaný na základě článku 263 SFEU a znějící na zrušení rozhodnutí Komise (EU) 2017/329 ze dne 4. listopadu 2016 o opatření SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Maďarskem ve věci zdanění obratu z reklamy (Úř. věst. 2017, L 49, s. 36),

TRIBUNÁL (devátý senát),

ve složení S. Gervasoni, předseda, L. Madise (zpravodaj) a R. da Silva Passos, soudci,

vedoucí soudní kanceláře: N. Schall, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. ledna 2019,

vydává tento

\* Jednací jazyk: maďarština.

## Rozsudek

### Skutečnosti předcházející sporu

- 1 Dne 11. června 2014 maďarský parlament přijal zákon č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (dále jen „zákon o dani z reklamy“). Zákon, který vstoupil v platnost dne 15. srpna 2014, zavedl novou zvláštní daň s progresivní sazbou z příjmů spojených s šířením reklamy v Maďarsku (dále jen „daň z reklamy“), která se uplatní vedle stávajících obchodních daní, zejména daně z příjmu. Při přezkumu zákona o dani z reklamy provedeném Evropskou komisí na základě kontroly státních podpor maďarské orgány tvrdily, že účelem zákona je podporovat zásadu daňové proporcionality.
- 2 Podle zákona o dani z reklamy je osobou povinnou k dani subjekt, který reklamu zveřejní. Osobami povinnými k dani jsou tedy subjekty, které reklamu zveřejňují (tiskoviny, audiovizuální média, venkovní reklamní média), ale nikoli inzerenti (pro které je reklama zveřejněna), ani reklamní agentury, které jsou zprostředkovateli mezi inzerenty a šířiteli reklamy. Daňovým základem, na nějž se daň vztahuje, je čistý roční obrat dosažený šířením reklamy. Územní působnost daně zahrnuje území Maďarska.
- 3 Rozmezí progresivních sazeb bylo určeno takto:
  - 0 % z daňového základu nepřesahujícího 0,5 miliardy maďarských forintů (HUF) (přibližně 1 562 000 eur);
  - 1 % z daňového základu od 0,5 miliard HUF do 5 miliard HUF (přibližně 15 620 000 eur);
  - 10 % z daňového základu od 5 miliard HUF do 10 miliard HUF (přibližně 31 240 000 eur);
  - 20 % z daňového základu od 10 miliard HUF do 15 miliard HUF (přibližně 47 000 000 eur);
  - 30 % z daňového základu od 15 miliard HUF do 20 miliard HUF (přibližně 62 500 000 eur);
  - 40 % z daňového základu přesahujícího 20 miliard HUF (přibližně 94 000 000 eur) (tato sazba byla od 1. ledna 2015 zvýšena na 50 %).
- 4 Osoby povinné k dani, jejichž výše zisku před zdaněním v hospodářském roce 2013 byla rovna nule nebo byla záporná, mohly ze svého daňového základu pro rok 2014 odečíst 50 % ztrát převedených z předchozích hospodářských let.
- 5 Komise po výměně dopisů s maďarskými orgány zahájila rozhodnutím ze dne 12. března 2015 formální vyšetřovací řízení v oblasti státních podpor na základě čl. 108 odst. 2 SFEU týkající se zákona o dani z reklamy, protože měla za to, že progresivní charakter sazby daní a ustanovení o odpočtu převedených ztrát z daňového základu představují státní podporu. V rozhodnutí Komise uvedla, že progresivní daňové sazby rozlišují mezi podniky s vysokými výnosy z reklamy (tudíž většími podniky) a podniky s nízkými výnosy z reklamy (tudíž menšími podniky), přičemž podnikům s nízkými výnosy z reklamy je z titulu jejich velikosti poskytována selektivní výhoda. Komise měla rovněž za to, že možnost podniků, které v roce 2013 nevykázaly zisk, započíst 50 % ztrát, jim poskytuje selektivní výhodu představující státní podporu.
- 6 V rámci téhož rozhodnutí Komise vydala příkaz k pozastavení dotčeného opatření na základě čl. 11 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339).

- 7 Následně Maďarsko z vlastního podnětu změnilo daň z reklamy, bez předchozího oznámení Komisi či schválení Komisí, zákonem č. LXII z roku 2015, přijatým 4. června 2015, kterým bylo šestistupňové rozmezí progresivních daňových sazeb od 0 do 50 % nahrazeno následujícím, dvoustupňovým:
  - 0 % z daňového základu nepřesahujícího 100 milionů HUF (přibližně 312 000 eur);
  - 5,3 % z daňového základu od 100 milionů HUF.
- 8 Zákon č. LXII z roku 2015 rovněž zavedl možnost zpětného uplatnění svých ustanovení od vstupu v platnost zákona o dani z reklamy v roce 2014. Osoba povinná k dani si mohla zvolit, zda si na obrát v předchozím hospodářském roce přeje uplatňovat původní či nová rozpětí daňové sazby.
- 9 Komise uzavřela formální vyšetřovací řízení rozhodnutím (EU) 2017/329 ze dne 4. listopadu 2016 o opatření SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Maďarskem ve věci zdanění obratu z reklamy (Úř. věst. 2017, L 49, s. 36, dále jen „napadené rozhodnutí“). V článku 1 napadeného rozhodnutí Komise konstatovala, že daňový režim tvořený progresivní daňovou sazbou a ustanoveními o snížení daňové povinnosti formou započtení ztrát vykázaných podniky, které v roce 2013 nedosáhly zisku, zavedený zákonem č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy, včetně jeho znění ze dne 4. června 2015, představuje státní podporu protiprávně zavedenou Maďarskem v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, která je s ohledem na článek 107 SFEU navíc neslučitelná s vnitřním trhem.
- 10 V člancích 2 a 3 napadeného rozhodnutí Komise nicméně uvedla, že některé jednotlivé podpory poskytnuté v rámci uvedeného režimu, nepředstavují státní podpory neslučitelné s vnitřním trhem, pokud splňují určité podmínky.
- 11 V článku 4 napadeného rozhodnutí Komise nařídila Maďarsku zajistit navrácení od příjemců podpor prohlášených za neslučitelné s vnitřním trhem.
- 12 V tomto ohledu maďarské orgány musí vybrat od podniků, které měly příjmy z reklamy v průběhu období od vstupu v platnost daně z reklamy v roce 2014, buď do zrušení daně, nebo do jejího nahrazení režimem plně slučitelným s pravidly týkajícími se státních podpor, rozdíl mezi: (1) částkou daně, kterou by podniky musely zaplatit v rámci uplatnění referenčního systému v souladu s pravidly státní podpory (s jednotnou daňovou sazbou ve standardní výši 5,3 % použitou na celý obrát z reklamy bez odpočtu případných převedených ztrát), a (2) částkou, kterou již podniky zaplatily, nebo měly zaplatit. Pokud je rozdíl mezi částkou (1) a částkou (2) kladný, částka podpory by měla být navržena včetně úroku z navrácené podpory ke dni, kdy byla daň splatná. Komise nicméně uvedla, že navrácení není nutné, pokud Maďarsko zruší dotčený daňový režim se zpětným účinkem k datu jeho vstupu v platnost v roce 2014. To by Maďarsku nezabránilo zavést do budoucna, například od roku 2017, daňový systém, který není progresivní a mezi hospodářskými subjekty podléhajícími dani nerozlišuje.
- 13 Komise v napadeném rozhodnutí odůvodnila kvalifikaci dotčeného režimu jako státní podpora v zásadě následovně, s přihlédnutím k definici uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 14 Především ohledně přičitatelnosti dotčeného opatření státu a jeho financování ze státních prostředků měla Komise za to, že tím, že zákon o dani z reklamy byl přijat maďarským parlamentem, se Maďarsko zřeklo prostředků, které by jinak muselo vybrat od podniků s nižší úrovní obratu (tedy od menších podniků), kdyby podléhaly téže úrovni zdanění jako podniky s vyšším obrátem (tedy většími podniky).
- 15 Ohledně existence výhody Komise připomněla, že opatření zmírňující náklady, které jsou obvykle součástí rozpočtu podniku, představují, jako všechny kladné přínosy, zvýhodnění. V projednávané věci zdanění podstatně nižší daňovou sazbou snižuje náklady, které musí nést podniky s nízkým obrátem, oproti podnikům s vysokým obrátem, a představuje proto zvýhodnění ve prospěch menších podniků oproti větším podnikům. Komise dodala, že možnost, stanovená zákonem o dani z reklamy pro

podniky, které v roce 2013 nevykázaly zisk, započíst 50 % převedených ztrát do daňového základu, rovněž představuje zvýhodnění, protože snižuje daňovou zátěž uvedených podniků oproti podnikům, které z tohoto odpočtu prospěch mít nemohou.

- 16 Ohledně skutečnosti, že daná opatření zvýhodňují určité podniky (kritérium selektivity), Komise uvedla, že pokud jde o daňové zvýhodnění, musí být provedena víceetapňová analýza. Nejdříve je třeba určit referenční daňový režim, poté určit, zda se dané opatření od uvedeného systému odchyluje tím, že rozlišuje mezi podniky, které se nacházejí s ohledem na cíle sledované daným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a nakonec, v případě kladné odpovědi, musí být stanoveno, zda je tato odchylka odůvodněna povahou nebo obecným režimem referenčního daňového systému. Záporná odpověď v druhé etapě či kladná odpověď ve třetí etapě umožňuje vyloučit existenci selektivní výhody ve prospěch určitých podniků, zatímco kladná odpověď ve druhé etapě a záporná odpověď ve třetí etapě naopak umožňuje její existenci konstatovat.
- 17 V projednávané věci Komise nejdříve uvedla, že referenční systém představuje uplatnění zvláštní daně z reklamy odváděné z obratu z poskytování reklamních služeb. Podle Komise však progresivní struktura sazeb daně z reklamy nemůže být součástí uvedeného referenčního systému. Podle Komise totiž musí referenční režim splňovat následující dvě podmínky, aby nebyl považován za státní podporu:
- jediná sazba daně pro všechny příjmy z reklamy;
  - neexistence prvku, který by mohl určitým podnikům přinést selektivní výhodu.
- 18 V tomto ohledu Komise dále uvedla, že progresivní struktura zdanění tím, že stanovila nejen marginální, ale také průměrné daňové sazby odlišné pro jednotlivé podniky, představuje odchylku od referenčního systému, kterým je daň z reklamy uložena jednotnou sazbou všem hospodářským subjektům šířícím reklamu v Maďarsku.
- 19 Mimoto měla Komise za to, že možnost, stanovená pouze pro podniky, které v roce 2013 nevykázaly zisk, započíst 50 % převedených ztrát do daňového základu pro rok 2014, představuje odchylku od referenčního režimu, tedy od pravidla zdanění v závislosti na obratu z reklamy. Podle Komise vzhledem k tomu, že se daň z reklamy pojí k obratu, nelze náklady z příslušného daňového základu odečíst, na rozdíl od toho, co platí o daních založených na zisku.
- 20 Komise měla rovněž za to, že odchylka od referenčního systému představovaná progresivní strukturou zdanění nebyla odůvodněna povahou či obecnou strukturou systému. Maďarské orgány argumentovaly tím, že obrat a velikost podniku odrážejí platební schopnost tohoto podniku, a podnik s vysokým obratem z reklamy má tudíž vyšší platební schopnost než podnik s nízkým obratem z reklamy, ale Komise se domnívá, že informace, které Maďarsko předložilo, nepotvrdily, že obrat skupiny podniků odráží jejich platební schopnost, ani to, že strukturu progresivity daně lze odůvodnit povahou a obecným režimem daňového systému. Podle Komise mohou být progresivní sazby daní z obratu odůvodněny pouze pro účely vyrovnání či zabránění nepříznivým účinkům, které by mohly vzniknout v důsledku dané činnosti, a to tím spíše v případě vysokého obratu, ale taková situace nebyla v projednávané věci nijak prokázána.
- 21 Mimoto Komise popřela, že odpočet 50 % převedených ztrát lze odůvodnit jako opatření směřující k zabránění daňovým únikům a obcházení daňové povinnosti, jak tvrdily maďarské orgány. Podle Komise opatření zavádí svévolné rozlišování mezi dvěma skupinami podniků, které jsou ve srovnatelné právní a skutkové situaci, tedy mezi podniky, které uplatnily převedené ztráty z minulých let a v roce 2013 nebyly ziskové na jedné straně a na druhé straně podniky, které v roce 2013 ziskové byly, ale mohly převést ztráty z předchozích účetních období.

- 22 Toto ustanovení mimoto neomezuje odpočitatelné ztráty na ztráty za rok 2013, ale umožňuje podnikům, které v roce 2013 nedosáhly zisku, uplatnit jejich převedené ztráty kumulované z předcházejících let. Odpočet ztrát, které již existovaly v době přijetí zákona o dani z reklamy, by mohlo být selektivní, neboť umožnění tohoto odpočtu by mohlo zvýhodňovat určité podniky s výraznými převedenými ztrátami.
- 23 Toto rozlišování je svévolné a není v souladu s povahou daně založené na obratu; nelze je považovat za opatření podílející se na boji proti daňovým podvodům a daňovým únikům, což by rozdílné zacházení mohlo odůvodnit.
- 24 S ohledem na výše uvedené Komise dospěla k závěru, že povaha a obecný režim daňového systému neodůvodňují dotčená opatření, která poskytují selektivní výhodu jednak podnikům s nízkou úrovní obratu (tedy menším podnikům), a jednak podnikům, které v roce 2013 nedosáhly zisku, a mohly tudíž započíst 50 % převedených ztrát do daňového základu pro rok 2014.
- 25 Konečně měla Komise za to, že dotčené opatření narušovalo hospodářskou soutěž nebo by ji mohlo narušit a ovlivňovalo obchod mezi členskými státy. V tomto ohledu zejména uvedla, že maďarský reklamní trh je otevřený hospodářské soutěži a vyznačuje se přítomností hospodářských subjektů z jiných členských států a že podniky, které měly prospěch z nejnižších daňových sazeb tak měly prospěch z provozní podpory.
- 26 Pokud jde o pozměněnou daň z reklamy z roku 2015, Komise uvedla, že se zakládá na stejných zásadách a prvcích, které charakterizují daň z reklamy z roku 2014.
- 27 Zprvé Komise zdůraznila, že nová struktura daňových sazeb vždy stanovila výjimku pro podniky s obratem nepřesahujícím 100 milionů HUF (sazba 0 %), zatímco podniky s vyšším obratem odváděly daň z reklamy ve výši 5,3 %. Komise dala Maďarsku příležitost odůvodnit uplatnění 0 % sazby daně na obrat z reklamy do 100 milionů HUF logikou daňového systému (například s ohledem na administrativní zátěž). Maďarsko však nepředložilo argumenty, jimiž by prokázalo, že náklady na výběr daně (administrativní zátěž) převyšují částku vybrané daně (přibližně až 17 000 eur ročně).
- 28 Zadruhé podle Komise volitelnost zpětného uplatňování pozměněné daně z reklamy umožňuje podnikům obejít daňovou povinnost, kterou jim tato zpětná účinnost ukládá, a poskytuje hospodářskou výhodu podnikům, které se tak vyhnou platbě ve výši 5,3 % a zachovají si sazby ve výši 0 % či 1 %.
- 29 Zatřetí, pokud jde o možnost odečíst 50 % převedených ztrát od daňového základu pro rok 2014, poskytnutou podnikům, které v roce 2013 nedosáhly zisku, která nebyla změnou z roku 2015 zrušena, měla Komise za to, že nový režim nepřinesl změny.
- 30 S ohledem na výše uvedené Komise dospěla k závěru, že zákon o dani z reklamy ve znění z roku 2015 zachoval tytéž prvky, které v souvislosti s režimem z roku 2014 kvalifikovala jako státní podporu.
- 31 Dne 16. května 2017 přijal maďarský parlament zákon č. XLVII z roku 2017 o změně zákona o dani z reklamy. Tento zákon v podstatě zrušil daň z reklamy se zpětným účinkem.
- 32 Komise v tomto ohledu v písemnostech před Tribunálem uvedla, že Maďarsko nevyužilo možnost stanovenou v bodě 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle níž mohlo do dvou měsíců po přijetí napadeného rozhodnutí stanovit jednotnou daňovou sazbu se zpětnou účinností. Komise nicméně konstatovala, že Maďarsko se zpětnou účinností zrušilo předtím uhrazenou daň z reklamy („považovanou za daňový přeplatek“) a že toto ustanovení bylo přijato výslovně s cílem vyhovět rozhodnutí, a uvedla, že povinnost navrácení dříve identifikované podpory tím zanikla.

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

- 33 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 16. ledna 2017 podalo Maďarsko projednávanou žalobu.
- 34 Samostatným podáním došlým téhož dne Maďarsko podalo žádost o odklad výkonu napadeného rozhodnutí (věc T-20/17 R).
- 35 Předseda Tribunálu usnesením ze dne 23. března 2017, Maďarsko v. Komise (T-20/17 R, nezveřejněné, EU:T:2017:203), zamítl návrh na předběžné opatření a rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.
- 36 Komise předložila svou žalobní odpověď dne 27. března 2017.
- 37 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 19. května 2017 navrhla Polská republika svůj vstup do tohoto řízení jako vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání Komise. Rozhodnutím ze dne 30. května 2017 předseda devátého senátu Tribunálu toto vedlejší účastenství povolil.
- 38 Maďarsko dne 15. května 2017 předložilo repliku, Komise dne 28. června 2017 předložila dupliku a Polská republika dne 26. července 2017 předložila vyjádření vedlejšího účastníka řízení.
- 39 Maďarsko a Komise předložily vyjádření ke spisu vedlejší účastnice Polské republiky dne 7. listopadu 2017.
- 40 Dopisem ze dne 15. prosince 2017 podalo Maďarsko odůvodněnou žádost o konání jednání.
- 41 Na návrh soudce zpravodaje rozhodl Tribunál (devátý senát) o zahájení ústní části řízení. Tribunál rovněž rozhodl položit Maďarsku tři otázky, na které mělo odpovědět na jednání.
- 42 Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání konaném dne 10. ledna 2019.
- 43 Žalobce podporovaný Polskou republikou navrhuje, aby Tribunál:
- napadené rozhodnutí zrušil;
  - podpůrně, částečně zrušil napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž kvalifikuje jako zakázanou státní podporu také změny provedené v právní úpravě změnou z roku 2015;
  - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 44 Komise navrhuje, aby Tribunál:
- žalobu zamítl jako neopodstatněnou;
  - uložil Maďarsku a Polské republice náhradu nákladů řízení.

## **Právní otázky**

- 45 Maďarsko vznáší na podporu žaloby tři důvody, přičemž první vychází z existence nesprávné právní kvalifikace dotčených opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, druhý vychází z nedodržení povinnosti uvést odůvodnění a třetí vychází z překročení pravomoci.

- 46 V projednávané věci považuje Tribunál za vhodné přezkoumat nejdříve žalobní důvod vycházející z nesprávné právní kvalifikace dotčených opatření jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 47 Úvodem je třeba konstatovat, že ačkoli Komise v odůvodnění napadeného rozhodnutí měla za to, že volitelnost zpětného uplatňování daně z reklamy v podobě z roku 2015 zvýhodňovala některé podniky, jak bylo uvedeno v bodě 28 výše, toto konstatování nebylo promítnuto do výroku napadeného rozhodnutí, a – jak na jednání potvrdil právní zástupce Komise – tento prvek nebyl označen jako prvek státní podpory. Není tedy třeba přezkoumávat argumenty vznesené proti tomuto posouzení Komise.
- 48 Ve zbývající části Maďarsko tvrdí, že Komise měla nesprávně za to, že daň z reklamy obsahovala selektivní opatření zvýhodňující některé podniky. Podle Maďarska ani progresivní struktura daně, ani snížení daňového základu pro podniky, které v roce 2013 vykázaly ztrátu, nepředstavuje státní podporu.

### *K progresivní struktuře daně*

- 49 Maďarsko úvodem tvrdí, že neexistuje povinnost odůvodnit – jako takovou – progresivní strukturu zdanění na základě obratu, pro účely vyloučení, že jde o státní podporu. Není totiž rozdíl mezi daněmi založenými na zisku, jejichž progresivitu Komise akceptuje, na jedné straně a daněmi vycházejícími z obratu na druhé straně, protože oba typy zdanění mají stejnou povahu s ohledem na kritéria kvalifikace státních podpor, pokud jsou charakterizovány stupnicí progresivních sazeb. Daňová různorodost umožňuje vnitrostátnímu zákonodárci používat početné nástroje k dosažení optimálního rozdělení veřejných nákladů. Podle Maďarska v současném unijním právním řádu stále ještě existuje pravomoc členských států určovat sazby v oblasti přímých daní, pročež není třeba podrobně odůvodňovat pravidla týkající se daně z reklamy, konkrétně použití stupnice progresivních sazeb. Analýza existence státních podpor v rámci daní nezávisí na důvodech, na kterých se zakládá jejich základní struktura.
- 50 Maďarsko na podporu své argumentace odkazuje na rozsudky ze dne 9. května 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185); ze dne 17. září 1987, Feldain (433/85, EU:C:1987:371); ze dne 27. října 2005, Distribution Casino France a další (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657), a ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), a uvádí, že v žádné z věcí týkajících se daňových systémů členských států charakterizovaných stupnicí progresivních sazeb podle jednotlivých pásem, které Soudní dvůr přezkoumával, nebylo nerozhodnuto, že dotčený systém sám o sobě vytvořil státní podporu nebo porušil unijní právo z důvodu použití stupnice progresivních sazeb podle jednotlivých pásem. Judikatura Soudního dvora tedy umožňuje členským státům použít progresivní zdanění v případě daně, která vychází z jiného daňového základu, než je zisk, aniž by to ze zásady vedlo k zavedení státní podpory.
- 51 Maďarsko má za to, že kdyby bylo rozhodnuto, že Komise správně kvalifikovala daň z reklamy jako státní podporu, mohlo by to vést ke zpochybnění všech systémů progresivního zdanění z pohledu státních podpor, což by vedlo ke svévolnému zákazu využití takového daňového opatření.
- 52 Přesněji s ohledem na kritéria státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU uvádí Maďarsko následující.
- 53 Pokud jde o kritérium využití státních prostředků a kritérium existence výhody, Maďarsko zpochybňuje tvrzení Komise uvedené v bodě 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle kterého „se Maďarsko zřiká prostředků, které by jinak muselo vybrat od podniků s nižší úrovní příslušného obratu (tedy od menších podniků), pokud by podléhaly téže úrovni zdanění jako podniky s vyšším obratem (tedy „větší podniky)“. Daň z reklamy totiž nezbavuje „podniky s nižší úrovní příslušného obratu“ žádné daňové

zátěže, protože jejich daňový základ nedosáhl pásma, od kterého se uplatňují vyšší sazby. Uvedené podniky by v „nižším“ pásmu daňového základu platily daň ve stejné výši, jakou by platily „podniky s vyšším obratem“ ve stejném pásmu daňového základu.

- 54 Pokud jde o srovnání jednotlivých sazeb uskutečněné v napadeném rozhodnutí (body 50 až 59 odůvodnění napadeného rozhodnutí), Maďarsko tvrdí, že Komise nemůže ani vytvořit fiktivní referenční systém s jednotnou sazbou či průměrnou sazbou ani přezkoumávat legalitu daňového systému členského státu srovnáním s takovým fiktivním systémem. Judikatura Soudního dvora neumožňuje konstatovat existenci odchylky od referenčního režimu odkazem na jiný referenční režim svévolně definovaný pro účely identifikace výhody.
- 55 Nebylo tak správně prokázáno, že progresivní struktura daně z reklamy poskytuje selektivní výhodu. Jak totiž zdůrazňuje rovněž polská vláda, tato struktura, která je podle Komise důvodem selektivity, se neodchyluje od referenčního systému, do kterého spadá, protože je jeho složkou.
- 56 Maďarsko tvrdí, že neexistuje žádné rozlišování ohledně daňového základu daně z reklamy a že je to tatáž průměrná sazba, která se v systému progresivního zdanění podle pásem uplatňuje na kohokoli, kdo má stejný daňový základ, takže daň z něho vypočtená je tatáž. Neexistuje tedy žádná odchylka od referenčního systému.
- 57 Maďarsko rovněž uvádí, že na rozdíl od daňového systému dotčeného 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), který byl zaveden za účelem zvýhodnění určité skupiny podniků, v dané věci *offshore* společností (které s ohledem na neexistenci zaměstnanců a provozoven byly *de facto* osvobozeny od daní), daň z reklamy platí každý poplatník v závislosti na svém obratu na základě sazeb použitelných jednotným způsobem v jednotlivých pásmech. Tyto dvě věci tedy nelze srovnávat.
- 58 Maďarsko dodává, že situace v projednávané věci neodpovídá ani situaci, v níž lze daň považovat za nedílnou součást opatření státní podpory, jak bylo určeno v rozsudku ze dne 27. října 2005, Distribution Casino France a další (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657), jestliže výnos této daně je nezbytně určen k financování podpory. Připomíná v tomto ohledu, že v rozsahu, v němž příjmy pocházející z daně z reklamy patří do všeobecného státního rozpočtu, bylo nemožné přesně určit, které náklady byly z těchto příjmů financovány.
- 59 Maďarská vláda konstatuje, že vzhledem k tomu, že podle původních pravidel upravujících daň z reklamy a podle pravidel zavedených změnou z roku 2015, byla výše daně z reklamy stejná pro stejný daňový základ, progresivní stupnice této daně podle jednotlivých pásem neimplikuje ani selektivitu, ani peněžitou výhodu.
- 60 Polská vláda dodává, že i za předpokladu, že by progresivní daňové sazby nebyly součástí referenčního systému specifického pro daň z reklamy, nezvýhodňují podniky, které se s ohledem na hlavní cíl daně nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, jako ostatní podniky. V rozsahu, v němž je struktura uvedených daní založena na progresivitě podle pásem a nikoli na globální progresivitě, totiž dodržuje zásadu rovného zacházení. Ve stejném pásmu obratu se totiž se všemi podniky zachází naprosto stejným způsobem, protože podléhají stejné daňové sazbě, a žádnou kategorii podniků nelze označit za privilegovanou.
- 61 Na tyto argumenty, že progresivita daně z reklamy nepředstavuje státní podporu, Komise namítá, že situace, které vedly k vydání rozsudků ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), a 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), odpovídají situaci týkající se daně z reklamy v projednávané věci.

- 62 Konkrétně z rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732) vyplývá, že k odpovědi na otázku, zda je daňové opatření selektivní ve prospěch určitých podniků, nepostačuje přezkoumat, zda existuje odchylka od pravidel referenčního systému, jako jsou pravidla stanovená samotným dotčeným státem, ale rovněž je třeba ověřit, zda meze či struktura tohoto referenčního systému byly definovány koherentním způsobem, nebo naopak zjevně svévolně či zaujatě, takže zvýhodňují uvedené podniky s ohledem na normální cíl daného systému, což byl případ v projednávané věci. Komise uvádí, že Soudní dvůr v daném rozsudku rozhodl, že selektivní výhoda, z níž měly prospěch určité podniky osvobozené od daně, vyplývala ze samotné koncepce dotčené daně, zatímco jejím cílem bylo zavést všeobecné zdanění.
- 63 Na základě podobné situace bylo konstatováno, v bodech 50 až 54 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že Maďarsko od počátku záměrně koncipovalo systém progresivních sazeb daně z reklamy podle pásem jako selektivní referenční systém, aby zvýhodnilo určité podniky ve srovnání s ostatními.
- 64 Komise dodává, že rozsudek ze dne 27. října 2005, Distribution Casino France a další (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657), na jehož základě chce Maďarsko prokázat, že neexistence souvislosti mezi daní z reklamy a financování specifických opatření umožňuje vyloučit existenci prvků státní podpory, je irelevantní, protože v projednávané věci nejde o opatření podpory financované pomocí daně, ale o podpory, které daň sama o sobě poskytuje od svého zavedení.
- 65 Komise mimoto tvrdí, že jednotná sazba daně pro každé pásmo neznamená rovné zacházení s osobami povinnými k dani, neboť pouze ty s vyšším obratem spadají do vyšších pásem a postihují je vyšší daně. Z pohledu osoby povinné k dani je významná průměrná skutečná sazba a celková částka daně a ne to, zda je v daném pásmu sazba jednotná, či nikoli. Ve srovnání s daní z obratu s jedinou sazbou uvalenou na všechny osoby povinné k dani ve stejné míře, progresivní daň z reklamy uvaluje všeobecně nejvyšší daňovou zátěž na podniky spadající do nejvyšších daňových pásem.
- 66 Komise dodává, že v rozporu s tím, co uvedlo Maďarsko, nedefinovala nový referenční systém „spočívající na průměrné daňové sazbě“. Průměrná sazba, na kterou Komise odkazuje, je vlastní každému z podniků, ale v bodech 48 a 56 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise popsala daň z reklamy s jedinou sazbou vybranou jako referenční systém, pro niž neexistují ani pásma, ani progresivní sazby, což je podle ní jediný systém, který může předejít diskriminaci mezi podniky nacházejícími se s ohledem na cíl sledovaný daní z reklamy ve srovnatelné situaci. Toto odůvodnění sleduje logiku odůvodnění uvedeného Soudním dvorem 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). Komise uvádí, že když v napadeném rozhodnutí odkazovala na daň z reklamy s jedinou sazbou, která nevede ke státní podpoře, ponechala Maďarsku rozhodnutí o úrovni daně sazby. To odráží skutečnost, že neomezila svrchovanost Maďarska v daňové oblasti, ale pouze uplatnila pravidla v oblasti státních podpor.
- 67 Odkazem na body 46 až 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise konkrétněji připomíná třístupňovou analýzu, kterou provádí pro účely posouzení selektivní povahy daně z reklamy.
- 68 Pokud jde o selektivní povahu poskytnuté výhody, Komise v napadeném rozhodnutí prokázala, že progresivní daňové sazby vedly k rozlišování mezi podniky s vysokými příjmy z reklamy (tedy velkými podniky, jako je společnost Magyar RTL) a podniky s nízkými příjmy z reklamy (tedy menšími podniky), a že v důsledku toho vedly k poskytnutí selektivní výhody posledně uvedeným podnikům na základě jejich velikosti (body 49 až 56 odůvodnění). Přitom daň z obratu s jedinou nediskriminační sazbou by znamenala, že podnik musí zaplatit vyšší částku s nárůstem obratu, přičemž všechny podíly obratu podléhají jediné sazbě. Na rozdíl od daní vycházejících ze zisku, není účelem daně na základě

obratu přihlížet k nákladům, které vzniknou při dosahování uvedeného obratu, a k těmto nákladům skutečně nepřihlíží. To je vysvětleno skutečností, že vyšší obrat nevede nutně k vyššímu zisku a obrat sám o sobě neodráží daňovou schopnost.

- 69 Komise připomíná, že v případech daní z obratu jsou podle ní existence více pásem a uplatňování progresivních daňových sazeb podle daných pásem odůvodněny povahou systému pouze ve výjimečných případech, tedy pokud specifický cíl daně vyžaduje uplatnění progresivních sazeb. Progresivní sazby daně z obratu by například byly opodstatněné, pokud negativní externality vytvořené činnostmi, které se má daň týkat, se zvyšují rovněž progresivně – tj. více než proporcionálně – v závislosti na obratu. Ale Maďarsko neprokázalo, že progresivita daně z reklamy byla odůvodněna případnými negativními externalitami vytvořenými reklamou.
- 70 Je třeba přezkoumat argumenty shrnuté výše.
- 71 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.
- 72 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 jsou 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. Vysoký úřad*, 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).
- 73 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).
- 74 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 a obdobně viz rozsudek 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).
- 75 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 (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 88 a citovaná judikatura].

- 76 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 odchyľuje od „obvyklého“ režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí, s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu, ve srovnatelné skutkové a právní situaci (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, *Portugal 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).
- 77 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, ani na účely, které by mohly být sledovány zaváděním výjimek z tohoto daňového systému.
- 78 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.
- 79 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 a obdobně viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Komise v. Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 54 až 63).
- 80 Je přitom správné, že Maďarsko tvrdí, že sazby daně nelze vyloučit z obsahu daňového režimu, jak to učinila Komise (viz bod 48 odůvodnění 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 podpora“ vycházejícího z čl. 107 odst. 1 [SFEU] (Úř. věst. 2016, C 262, s. 1), 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 75 a 76 výše.

- 81 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 52 a 53 odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že podle Komise má tento systém být systém, v němž je daň z obratu uložena jedinou sazbou, bez ohledu na její výši. Komise mimo jiné vyjádřila politování, že jí maďarské orgány nesdělily hodnotu této jediné sazby (bod 52 odůvodnění napadeného rozhodnutí), a dokonce navrhuje, aby sazba ve výši 5,3 % byla použita pro všechny příjmy z reklamy (body 91 a 93 odůvodnění 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 75 až 76 výše, totiž 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.
- 82 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.
- 83 S ohledem na progresivní povahu dotčené daně a neexistenci stupnice sazeb rozlišovaných pro určité podniky, samotný „obvyklý“ režim, který mohl být v projednávaném případě použit, byl, jak tvrdí maďarská vláda, daň z reklamy sama o sobě, se strukturou zahrnující jedinou stupnici progresivních sazeb a jednotlivými pásmy.
- 84 Avšak i když se Komise dopustila nesprávného určení příslušného „obvyklého“ daňového režimu, je třeba ověřit, zda závěr, ke kterému dospěla, není odůvodněn jinými důvody obsaženými v napadeném rozhodnutí, které umožňují určit existenci selektivní výhody ve prospěch určitých podniků.
- 85 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 obratem 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.
- 86 V bodě 49 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že „[j]e 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 51 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedla, že „[v] důsledku progresivní struktury sazeb zavedené zákonem tak různé podniky podléhají různým úrovním zdanění (vyjádřené jako podíl z jejich celkového ročního obratu z reklamy) v závislosti na jejich velikosti, neboť výše obratu z reklamy dosahovaná podnikem do určité míry souvisí s velikostí daného podniku“. V bodě 54 odůvodnění napadeného rozhodnutí mimoto uvedla, že „[r]eferenční systém je tedy vzhledem ke své podobě selektivní způsobem, který není odůvodněn s ohledem na cíl daně z reklamy, jímž je prosazovat zásadu sdílení veřejného břemene a inkasovat finanční prostředky pro státní rozpočet“.
- 87 Nicméně cíl uvedený Komisí, tedy zajistit rozpočtové příjmy, je 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. Stejně tak cíl podporovat spravedlivé zdanění je velmi obecný a může stát za většinou daní. Nemůže tedy odpovídat specifickému cíli daně.

- 88 Ze skutečností uvedených ve spisu plyne, že zákon o dani z reklamy zavedl daň z obratu ze šíření reklamy, kterou maďarské orgány zamýšlely spojit s logikou přerozdělování, jak je uvedeno v bodě 33 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žádný jiný zvláštní účel, například usilující o kompenzaci nebo zabránění vzniku negativních účinků, které mohou vzniknout dotčenou činností, nebyl uveden, a proto je třeba mít za to, že vnitrostátní zákonodárce směřoval k výše uvedenému cíli. Přitom v napadeném rozhodnutí měla Komise právě za to, že přerozdělení daně vyjádřené progresivní sazbou bylo neslučitelné s daní z obratu, pro účely závěru, že tento cíl nemůže sloužit pro účely analýzy existence selektivních výhod.
- 89 Nicméně v rozporu s tím, co tvrdí Komise, struktura daně z reklamy, charakterizovaná progresivními sazbami, byla *a priori* koherentní s cílem maďarských orgánů, i když dotčenou daní byla daň 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 způsobit k proporcionálně větší platbě na základě daně z obratu.
- 90 Komise se tudíž v projednávaném případě dopustila dalšího nesprávného posouzení, pokud jde o určení cíle daně z reklamy, kterým skutečně bylo zavést odvětvové zdanění obratu s logikou přerozdělení, jak uvedly maďarské orgány.
- 91 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 83 a 88 výše, jak vyplývají ze zákona o dani z reklamy. Konkrétně je otázkou, zda prokázala, že struktura zdanění zvolená maďarskými orgány je v rozporu s cílem tohoto režimu.
- 92 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, nutně neznamená, jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 73 až 77 výše, existenci daňové výhody ve prospěch určitých podniků.
- 93 Tato úvaha je znázorněna zejména jednotlivými konkrétními případy spojenými s otázkou formulovanou v bodě 91 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.
- 94 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 výše (v prvním z těchto rozsudků), osvobození (ve třech následujících rozsudcích) a snížení

zdanitelného základu (v posledním rozsudku), Soudní dvůr měl vzhledem k cílům dotyčných 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.

- 95 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, ačkoliv 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 byl cíl daně opomenut.
- 96 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 94 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.
- 97 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 94 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.
- 98 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.
- 99 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 než ostatní podniky, pokud nedojde ke změně ostatních prvků.
- 100 Stejně tak v rozsudku ze dne 26. dubna 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), uvedeném v bodě 94 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.

- 101 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 76 výše.
- 102 Naproti tomu, pokud se na podniky nacházející se ve srovnatelné situaci z hlediska cíle daně nebo logiky, která odůvodňuje jeho úpravy, 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.
- 103 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“ (viz bod 80 výše) 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 68 a 69 odůvodnění napadeného rozhodnutí, tento typ posouzení na daně z příjmu nebo daně směřující ke kompenzaci a odrazení od určitých negativních účinků, který by mohla způsobit dotčená činnost, a vyloučit ho pro daně týkající se činnosti podniků, a nikoli jejich čistého příjmu nebo jejich zisku. Z judikatury připomínané v bodech 73 až 77 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 externalit. 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 94 výše, aby byla uplatňována nediskriminačním způsobem a byla v souladu s cílem dotčené daně. Například prostředky pro úpravu uváděné v bodech 96, 97 a 99 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 89 výše, není vyloučeno, že logika přerozdělování může také odůvodnit progresivitu daně z obratu, což v projednávaném případě správně tvrdí maďarská vláda. Logika přerozdělovací může ostatně dokonce odůvodnit úplné osvobození pro určité podniky, jak dokládá věc uvedená v bodě 98 výše.
- 104 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.
- 105 Z bodů 91 až 104 výše tudíž vyplývá, že Komise nemohla právem vyvodit existenci selektivní výhody doprovázející daň v odvětví maloobchodu pouze z progresivní struktury této nové daně.
- 106 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.

- 107 Je proto tudíž třeba ještě ověřit, zda Komise v napadených rozhodnutích toto prokázala.
- 108 V tomto ohledu v bodě 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise uvedla, že z údajů o zálohách na daň předložených maďarskými orgány dne 17. února 2015 vyplývá, že 30 % a 40 % sazby daně, tedy dvě nejvyšší rozmezí sazby daně, se v roce 2014 týkaly pouze jednoho podniku, který zaplatil 80 % uvedených záloh. Měla za to, že tyto údaje prokazují konkrétní dopady odlišného zacházení s podniky na základě zákona o dani z reklamy, jakož i selektivní povahu progresivních sazeb, jež zákon stanoví.
- 109 Toto konstatování však není spojeno s jinou úvahou, než s tou týkající se samotné zásady progresivního zdanění, a nepostačuje v důsledku toho k tomu, aby představovalo odůvodnění umožňující prokázat, že progresivní struktura zavedená v projednávaném případě není slučitelná s cílem této daně.
- 110 Mimoto Komise sice v napadeném rozhodnutí uvedla, že progresivní struktura daně z reklamy vedla k rozdílnému zacházení s podniky, které se nacházely ve srovnatelné skutkové a právní situaci, jinými slovy, že vedla k diskriminačnímu zacházení. Nicméně v tomto ohledu v zásadě poukazovala pouze na skutečnost, že průměrná skutečná sazba a marginální sazba daně se musí lišit v závislosti na obratu a velikosti podniků (body 50, 51, 58 a 59 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Toto odlišení průměrné skutečné sazby a marginální sazby v závislosti na velikosti vyměřovacího základu je vlastní všem daňovým systémům s progresivní strukturou a takový systém, jak bylo uvedeno v bodě 104 výše, sám o sobě a pouze z tohoto důvodu není takové povahy, aby poskytoval selektivní výhody. Navíc, pokud progresivní struktura zdanění vyjadřuje cíl sledovaný touto daní, nelze mít za to, že dva podniky s různým vyměřovacím základem daně se s ohledem na tento cíl nacházejí ve srovnatelné skutkové situaci.
- 111 V důsledku toho, s ohledem na 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, se Komisi v napadeném rozhodnutí nepodařilo prokázat existenci selektivní výhody, a tedy státní podpory, z důvodu progresivní struktury daně z reklamy, ať již v původním znění nebo v pozměněném znění z roku 2015.

***Ke snížení daňového základu v roce 2014 z důvodu odpočtu ve výši 50 % ztrát nahlášených podniky, které v roce 2013 nevykázaly zisk***

- 112 Podle Maďarska dotčené snížení vyměřovacího základu neposkytuje žádnému podniku selektivní výhodu. Představuje ekvivalentní snížení z důvodu ztrát v předchozích letech vyměřovacího základu daně z příjmu, které mohly uplatnit společnosti, které vykázaly zisk v roce 2013. Snížení daňového základu z důvodu ztrát tedy existuje bez rozdílu pro všechny osoby povinné k dani z reklamy, bez ohledu na to, zda jej v roce 2013 využily, či nikoli. Možnost snížit vyměřovací základ nové daně z reklamy odpovídá snaze zmírnit v prvním roce daňovou zátěž podniků, které již jsou ve ztrátě, jak maďarské orgány vysvětlují od počátku předběžného posouzení této daně Komisí a jak bylo uvedeno v bodě 33 napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu Maďarsko tvrdí, že podniky, které byly v roce 2013 ve ztrátě, se ve vztahu k daňovým povinnostem v hospodářském roce 2014 nenacházejí ve srovnatelné situaci s podniky, které v roce 2013 vykázaly zisk.
- 113 Mimoto podle Maďarska věci, v nich byly vydány 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) a ze dne 21. května 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), jeho postoj ospravedlňují. Ve druhém rozsudku Soudní dvůr považoval s ohledem na unijní právo za přijatelnou právní úpravu, která v rámci daně s jiným vyměřovacím základem, než jsou příjmy, zavedla zdanění, které přesto příjmy zohledňovalo. Maďarsko v toho vyvodilo, že není vyloučeno zavést pravidlo umožňující poskytnutí výhody založené na kritériích, která nejsou spojena se zdanitelným základem dotčené daně, aniž by však poskytovalo státní podporu. První rozsudek rovněž ilustruje možnost

modulovat daň na základě kritérií, která nejsou spojena se zdanitelným základem, a umožňuje tvrdit, že snížení dotčeného vyměřovacího základu představuje obecné daňové opatření, protože se uplatní bez rozdílu na všechny podniky na základě objektivního kritéria spojeného s jejich ziskovostí.

- 114 V odpovědi na tyto argumenty Komise uvádí, že posouzení selektivity s ohledem na referenční systém musí být provedeno ve vztahu k dani z reklamy, a nikoli ve vztahu k celému maďarskému daňovému systému a s ohledem na daň z příjmu. Dotčené opatření poskytuje selektivní výhodu, protože umožňuje snížit daňový základ daně z reklamy, a v důsledku toho daňovou zátěž dotčených podniků ve srovnání s podniky, které z tohoto snížení nemohou mít prospěch. V tomto ohledu Komise tvrdí, že odpočet ztrát existujících před přijetím zákona o dani z reklamy je selektivní jednak proto, že jej nelze považovat za nedílnou součást referenčního systému, jak bylo uvedeno v bodě 55 odůvodnění napadeného rozhodnutí, a jednak proto, že může odchýlně od referenčního systému zvýhodňovat určité podniky, které nahlásily značné ztráty, jak se uvádí v bodech 62 až 64 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zavedení daně z reklamy v průběhu roku, se snahou zmírnit daňovou zátěž v prvním roce, jež rovněž uvádí Maďarsko za účelem odůvodnění opatření, nemá dopad pouze na finanční plány osob povinných k dani, které v roce 2013 vykázaly ztrátu, ale také na finanční plány osob povinných k dani, které v daném roce vykázaly zisk. Obě skupiny podniků jsou ve srovnatelné situaci s ohledem na cíl daně. Mimoto Komise tvrdí, že na rozdíl od daní založených na zisku se daň z reklamy zakládá na obratu. Přitom náklady, tedy ztráty, nejsou obecně odečitatelné od takového daňového základu, jak bylo uvedeno v bodě 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
- 115 Podle Komise rozsudky uvedené Maďarskem jeho argumentaci nepodporují. Konkrétně Komise vysvětluje, že maďarský systém daně z reklamy není srovnatelný s francouzskou daní z obývané nemovitosti dotčenou v rozsudku ze dne 21. května 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), která je podle Komise daní z majetku. Vzhledem k tomu, že základem daně z reklamy je obrat, odpočet nahlášených ztrát není spojen s daným vyměřovacím základem, ale se zcela odlišným prvkem, tedy ziskem. Vnitřní logika daně tedy neodůvodňuje odečitatelnost ztrát.
- 116 Komise dodává, že v každém případě je selektivita daného opatření prokázána skutečností, že odpočet ztrát je omezen z časového hlediska na daň splatnou v roce 2014, a připomíná, že z hlediska osobního bylo vyhrazeno pouze podnikům, které v roce 2013 vykázaly ztrátu.
- 117 Je třeba především odmítnout argumenty Maďarska, které odkazují na možnost paralelní dotčené možnosti, kterou měly podniky, které v roce 2013 vykázaly zisk, odečíst své starší ztráty od základu daně ze zisku. Uvedené argumenty nejsou účinné pro určení existence selektivní výhody v rámci jediného referenčního režimu, který má být zohledněn, tedy daně z reklamy s progresivními sazbami (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestad t Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 54 a 55). Jedinou otázkou je, zda snížení vyměřovacího základu pro podniky, které v roce 2013 nedosáhly zisku, zavádí do tohoto systému prvek, který je v rozporu s jeho cílem a je diskriminační, protože poskytuje selektivní výhodu, jak tvrdí Komise po posouzení, které provedla v bodech 62 až 65 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
- 118 V tomto ohledu je třeba s přihlédnutím k tomu, co je uvedeno v bodech 95 a 101 výše, připomenout, že i když určité úpravy daně nevyplynou z samotné povahy, jinými slovy z cíle referenčního daňového systému, nelze je s ohledem na konkrétní situace posuzovat tak, že představují selektivní výhodu, pokud nejsou v rozporu s cílem dotčené daně a nejsou diskriminační.
- 119 V projednávaném případě je zaprvé nepřesné mít za to, jak to v zásadě učinila Komise v bodě 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že snížení daňového základu by v zásadě mohlo přinést selektivní výhodu z důvodu, že v případě daně z obratu „náklady nelze z daňového základu [...] běžně odečíst“.
- 120 Jak totiž bylo připomenuto v bodě 97 výše, Soudní dvůr 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) rozhodl, že horní hranice zdanění stanovená na základě objektivních kritérií nezávislých

na vůli dotčených podniků, jinými slovy na namátkových skutečnostech, nemá selektivní povahu, ani když jsou uvedená kritéria oddělená od vyměřovacího základu dotčené daně, jak plyne zejména z bodů 81 a 83 uvedeného rozsudku. Lze poznamenat, že jedním z kritérií pro uplatnění posuzované horní hranice daně, která byla v daném rozsudku posouzena jako neselektivní, bylo právě nedosažení zisku, zatímco vyměřovací základ dotčené daně byl odlišný. Logicky tomu musí být stejně, pokud jde nikoli o horní hranici, ale o snížení vyměřovacího základu daně, jako v projednávané věci. Mimoto nelze mít za to, že úsilí vyvinuté maďarským zákonodárcem, na které odkazuje Komise v napadeném rozhodnutí a které bylo připomenuto v bodě 112 výše, je v rozporu s cílem daně z reklamy uvedeným v bodě 90 výše. Cíl daně z reklamy totiž zahrnuje přerozdělení, s nímž je v souladu snížení vyměřovacího základu stanovené s cílem snížení daňové zátěže podniků, které v daňovém období předcházejícím zdanění daní z reklamy vykázaly ztrátu.

- 121 Zadruhé z rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 77 až 83) rovněž plyne, že Komise v bodě 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí nesprávně tvrdí, že opatření v projednávané věci zavádí svévolné rozlišování mezi jednotlivými skupinami podniků, které se nachází ve srovnatelné skutkové a právní situaci v rozsahu, v němž byla možnost snížit o 50 % nahlášených ztrát vyměřovací základ daně z reklamy v roce 2014 vyhrazena podnikům, které v roce 2013 nedosáhly zisku.
- 122 Rozlišovací kritérium určené maďarskými orgány – nedosažení zisku v roce 2013 – je totiž objektivní. Skutečnost, zda dané kritérium splní, je totiž pro dotčené podniky náhodná. Konečně s ohledem na cíl maďarského zákonodávce zavést odvětvové zdanění s přerozdělením zavádí toto kritérium, které má za cíl v prvním roce zavedení daně z reklamy zmírnit daňovou zátěž pro osoby povinné k dani nacházející se v obtížné situaci, rozdílné zacházení mezi podniky, které nejsou ve srovnatelné situaci: jednak podniky, které v roce 2013 dosáhly zisku, a jednak podniky, které zisk v tomtéž roce nevykázaly. Lze zajisté mít za to, že rozlišovací kritérium stanovené maďarským zákonodárcem může s ohledem na určité konkrétní situace podniků, které vykázaly stejně významnou ztrátu v roce 2013 a v předchozích letech, vést k účinkům zvaným „prahové“, pokud jsou navíc dané podniky v roce 2013 blízko situaci hospodářské rovnováhy, ale tyto účinky jsou vlastní radě ustanovení o úpravě daní, které nezbytně obsahují meze, a nelze pouze z této skutečnosti vyvodit, že taková ustanovení poskytují selektivní výhodu.
- 123 Konečně okolnost, že dotčená výhoda byla stanovena pouze pro první daňový rok uplatňování dotčené daně, a nikoli pro následující daňové roky, neumožňuje mít za to, že podniky, které z ní v prvním roce měly prospěch, dostaly podporu ve srovnání s podniky, které by mohly využít téže výhody, kdyby byla zachována v dalších letech. Zákonodávce není povinen zachovat daňovou výhodu a v tomto ohledu nelze srovnávat situace mezi dvěma různými daňovými roky. Komise navíc nezastávala tuto myšlenku v napadeném rozhodnutí, ale uvedla ji až v duplice.
- 124 Je tedy třeba učinit závěr, že Komise v odpočtu ve výši 50 % ztrát nahlášených podniky, které v roce 2013 nevykázaly zisk, z daňového základu v prvním daňovém roce uplatňování daně z reklamy, neurčila právem diskriminační prvek v rozporu s cílem uvedené daně, který by představoval selektivní výhodu s povahou státní podpory.
- 125 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, aniž je třeba přezkoumávat další žalobní důvody a argumenty maďarské vlády, že napadené rozhodnutí musí být v plném rozsahu zrušeno.

## K nákladům řízení

- 126 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Maďarsko požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla v projednávané věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení vynaložených Maďarskem, včetně nákladů řízení o předběžném opatření.
- 127 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady řízení. Polská republika tedy ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (devátý senát)

rozhodl takto:

- 1) **Rozhodnutí Komise (EU) 2017/329 ze dne 4. listopadu 2016 o opatření SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Maďarskem ve věci zdanění obratu z reklamy se zrušuje.**
- 2) **Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Maďarskem, včetně nákladů řízení o předběžném opatření.**
- 3) **Polská republika ponese vlastní náklady řízení.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 27. června 2019.

Podpisy.