



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 15. října 2020<sup>1</sup>

**Věc C-562/19 P**

**Evropská komise  
proti**

**Polské republice**

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Daň v oblasti maloobchodního prodeje – Článek 107 odst. 1 SFEU – Výhoda a selektivita – Kritérium přezkumu při tvorbě referenčního systému – Soudržnost referenčního systému – Zvýhodnění při progresivní sazbě daně – Nerovné zacházení – Důvody ospravedlňující nerovné zacházení – Zrušení záporného rozhodnutí a současně provedený přezkum rozhodnutí o zahájení řízení a příkazu k pozastavení podpory“

### I. Úvod

1. Toto řízení o kasačním opravném prostředku dává Soudnímu dvoru možnost, aby se opět<sup>2</sup> zabýval přezkumem nově přijatého daňového zákona z hlediska práva státních podpor. V souladu s mezinárodním trendem založilo Polsko přímou obchodní daň nikoliv na zisku, nýbrž na obratu, a zvolilo progresivní strukturu daně. Podobně jako v případě unijní daně z digitálních služeb navrhované Komisí<sup>3</sup> mají být touto daní dotčeny a zdaněny především podniky s vysokými obraty (tedy velké podniky).

2. Vzhledem k tomu, že průměrná sazba daně roste s velikostí obratu, dochází tak k určitému zmírnění respektive k přerozdělení daňové zátěže ve prospěch „menších“ podniků. Ačkoliv jsou si plánovaná unijní daň z digitálních služeb a daň v oblasti maloobchodního prodeje v Polsku v tomto ohledu podobné, spatřuje Komise v polské dani podporu ve prospěch „příliš málo zdaněných“ menších podniků. Z tohoto důvodu Komise již dopředu zakázala provádění tohoto zákona až do ukončení vyšetřovacího řízení, což Polsko – podobně jako Maďarsko v souběžném řízení<sup>4</sup> – považuje za zásah do své daňové autonomie.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Poprvé se tak stalo 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), kdy Komise napadala nový zákon o korporační dani pro Gibraltar. O podobnou situaci se jednalo v rozsudcích ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291).

3 – Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. března 2018, COM(2018) 148 final.

4 – Toto řízení probíhá před Soudním dvorem pod číslem C-596/19.

3. V tomto řízení o kasačním opravném prostředku tedy vyvstává nejen otázka, zda progresivní obchodní daň vůbec může představovat selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. To již Tribunál ve svém prvostupňovém rozsudku odmítl<sup>5</sup>. Vyvstává také otázka, zda je právo státních podpor tím správným nástrojem pro takto zevrubný přezkum vnitrostátních daňových zákonů a jejich několikaleté blokování, jak tomu je v tomto případě. S tím je spojena otázka, zda by v právu státních podpor nemělo být kritérium přezkumu (obecných) daňových zákonů jiné, než je tomu u individuálních podpor.

4. Mimoto je třeba vzít v potaz, že se intenzivní kontrola diskriminace uskutečňuje již prostřednictvím základních svobod. Soudní dvůr již u dvou podobných maďarských přímých obchodních daní založených na obratu rozhodl, že jsou se svou logikou přerozdělení slučitelné se základními svobodami<sup>6</sup>. Srovnávané skupiny jsou sice rozdílné, na což správně poukázala Komise během jednání: základní svobody zakazují v daňovém právu znevýhodňování zahraničních podniků, zákaz podpory zakazuje znevýhodňování „určitých podniků“. Oba zákazy diskriminace ale slouží vytvoření jednotného trhu. Je-li některé opatření slučitelné se zákazem diskriminace vyplývajícím ze základních svobod, pak by zpravidla nemělo ani představovat podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

## II. Právní rámec

5. Právní rámec tvoří články 107 a násl. SFEU. Řízení týkající se protiprávní podpory je upraveno v kapitole III nařízení (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU<sup>7</sup> (dále jen „nařízení 2015/1589“).

6. Článek 13 odst. 1 tohoto nařízení zní:

„Komise může poté, co poskytla dotyčnému členskému státu příležitost předložit jeho připomínky, přijmout rozhodnutí požadující, aby členský stát pozastavil veškerou protiprávní podporu do doby, než Komise rozhodne o slučitelnosti podpory s vnitřním trhem (dále jen ‚příkaz k pozastavení podpory‘).“

## III. Okolnosti sporu

7. Na začátku roku 2016 zvažovala polská vláda novou daň v oblasti maloobchodního prodeje zboží. Měla být vybírána z obratu a být progresivní. Komise poté, co byla o tomto návrhu informována, zaslala polským orgánům žádosti o informace a v této souvislosti uvedla:

8. „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. Vzhledem k tomu, že jsou splněny všechny podmínky uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU“, zakládají státní podpory ve smyslu tohoto článku.

9. Dne 6. července 2016 schválilo Polsko zákon o dani v oblasti maloobchodního prodeje. Předmětem daně je maloobchodní prodej zboží fyzickým osobám, které jsou spotřebiteli. Osobami povinnými k dani jsou všichni maloobchodníci bez ohledu na jejich právní formu. Základem daně je měsíční obrat přesahující 17 milionů polských zlotých (PLN), tj. přibližně 4 miliony eur. Sazba daně činí 0,8 % z části měsíčního obratu mezi 17 a 170 miliony PLN a 1,4 % z části měsíčního obratu překračující posledně uvedenou výši. Sporný zákon nabyl účinnosti dne 1. září 2016.

5 – Rozsudek ze dne 16. května 2019, Polsko v. Komise (T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338, dále jen „napadený rozsudek“).

6 – Rozsudky ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139).

7 – Nařízení Rady ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

10. Po několika výměnách dopisů 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“)<sup>8</sup>. Tímto rozhodnutím Komise nejen vyzvala zúčastněné strany, aby ve stanovené lhůtě předložily své připomínky, ale rovněž uložila polským orgánům na základě čl. 13 odst. 1 nařízení 2015/1589 povinnost okamžitě pozastavit „uplatňování progresivní sazby daně, a to do doby, než Komise přijme rozhodnutí o slučitelnosti těchto opatření s vnitřním trhem.“ Nato Polsko zavádění plánované daně pozastavilo.

11. Polská vláda kromě toho současně s dalším jednáním s Komisí podala dne 30. listopadu 2016 k Tribunálu žalobu, kterou se domáhala zrušení rozhodnutí o zahájení řízení (věc T-836/16). Usnesením ze dne 27. dubna 2017 povolil předseda devátého senátu Tribunálu vedlejší účastenství Maďarska na podporu návrhových žádání Polska.

12. Komise řízení uzavřela 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 (dále jen „záporné rozhodnutí“)<sup>9</sup>.

13. Komise v něm uvedla, že předmětné opatření představuje protiprávní státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem. Polské orgány musí podle tohoto rozhodnutí s konečnou platností zrušit veškeré platby pozastavené na základě rozhodnutí o zahájení řízení. Jelikož dotčené opatření nebylo uvedeno do praxe, nebylo podle Komise namíste přistoupit k navrácení podpory od příjemců.

14. Polská vláda podala dne 13. září 2017 k Tribunálu také žalobu na neplatnost záporného rozhodnutí (věc T-624/17). Usnesením ze dne 12. ledna 2018 povolil předseda devátého senátu Tribunálu vedlejší účastenství Maďarska na podporu návrhových žádání Polska.

15. V rozhodnutí o zahájení řízení a v záporném rozhodnutí (dále společně jen „napadená rozhodnutí“), s doplňující argumentací k některým aspektům v záporném rozhodnutí, Komise odůvodnila kvalifikaci předmětného opatření jako státní podpory s ohledem na definici uvedenou v čl. 107 odst. 1 SFEU v zásadě takto:

16. Nejprve měla Komise za to, že určitým podnikům s malým obratem bylo na základě zákona o dani v oblasti maloobchodního prodeje přiznáno zvýhodněné daňové zacházení oproti ostatním podnikům povinným k této dani. Jestliže se stát zřekne daňových příjmů, které by získal, kdyby všechny podniky podléhaly stejné průměrné daňové efektivní sazbě, jedná se o převod státních prostředků zvýhodněným podnikům. Nulové nebo nižší průměrné daňové sazby pro podniky s nízkým obratem v porovnání s vyššími průměrnými daňovými sazbami pro podniky s vyšším obratem zvýhodňují podniky s malým obratem.

17. Dále měla Komise za to, že relevantním referenčním systémem pro účely určení selektivní výhody je daň v oblasti maloobchodního prodeje, a to i u podniků s obratem nižším než 17 milionů PLN, avšak bez uplatnění progresivní struktury zdanění. Vzhledem k tomu, že progresivní struktura zdanění podniků vede nejen k rozdílným mezním daňovým sazbám, ale také k rozdílným průměrným daňovým sazbám, představuje tato struktura odchylku od předpokládaného referenčního systému s jedinou sazbou daně.

8 – Úř. věst. 2016, C 406, s. 76.

9 – Úř. věst. 2018, L 29, s. 38.

18. Odchylna od referenčního systému daná progresivní strukturou zdanění není podle Komise odůvodněna povahou nebo vnitřní strukturou tohoto systému. V rozhodnutí o zahájení řízení Komise uvedla, že cíle odvětvové politiky, jako například cíle regionální, environmentální nebo průmyslové politiky, nemohou být v tomto ohledu zohledněny. Polské orgány uvedly, že progresivním zdaněním je sledován cíl přerozdělování. Odůvodnily to tím, že podniky s vysokým obratem mohou mít prospěch z úspor z rozsahu, získat lepší dodací podmínky nebo rozvinout lepší daňové strategie, které nejsou menším podnikům dostupné.

19. Podle názoru Komise je takový cíl přerozdělení neslučitelný s daní založenou na obratu, která na podniky dopadá jen v závislosti na jejich objemu činnosti, ale nikoliv v závislosti na jejich nákladech, ziskovosti, daňové schopnosti nebo možnostech, jichž mohou podle polských orgánů využívat pouze velké podniky. Komise se domnívá, že progresivní daň z obratu může být odůvodněna, mají-li být kompenzovány nebo eliminovány některé negativní účinky dané činnosti (negativní externality), jež rostou s obratem, ale taková situace nebyla v projednávaném případě prokázána. V tvrzení polských orgánů, že progresivní struktura zdanění umožňuje zachování maloobchodu vůči obchodním řetězcům, spatřovala Komise důkaz pokusu o ovlivnění struktury hospodářské soutěže na trhu.

20. Usnesením ze dne 4. července 2018 spojil Tribunál věci T-836/16 a T-624/17 pro účely ústní části řízení.

21. Tribunál oběma žalobám podaným Polskem proti napadeným rozhodnutím vyhověl napadeným rozsudkem ze dne 16. května 2019 a zrušil jak rozhodnutí o zahájení řízení, tak záporné rozhodnutí.

#### **IV. Řízení před Soudním dvorem**

22. Dne 24. července 2019 podala Komise proti rozsudku Tribunálu tento kasační opravný prostředek. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

- napadený rozsudek zrušil;
- zamítl žalobní důvody uplatněné Polskou republikou proti napadeným rozhodnutím a uložil jí náhradu nákladů řízení;
- podpůrně vrátil věc Tribunálu, aby rozhodl o žalobních důvodech, které dosud nepřezkoumal.

23. Polská republika, podporovaná Maďarskem, navrhuje, aby Soudní dvůr:

- zamítl kasační opravný prostředek jako neopodstatněný;
- uložit Komisi náhradu nákladů řízení.

24. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru Polsko, Maďarsko a Komise a titíž účastníci se zúčastnili jednání o kasačním opravném prostředku konaného dne 1. září 2020.

#### **V. K důvodům kasačního opravného prostředku**

25. Komise vznáší dva důvody kasačního opravného prostředku. V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál tím, že v polském zákoně nespatořoval selektivní výhodu ve prospěch podniků s menším obratem, nesprávně použil čl. 107 odst. 1 SFEU. V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál nesprávně vyložil čl. 108 odst. 2 SFEU a čl. 13 odst. 1 nařízení 2015/1589, když zrušil i rozhodnutí o zahájení řízení, které obsahovalo rozhodnutí o prozatímním pozastavení podpory.

## **A. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávný výklad čl. 107 odst. 1 SFEU**

26. V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku se Komise dovolává nesprávného právního posouzení ze strany Tribunálu při výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise Tribunálu v zásadě vytýká, že nesprávně rozhodl, že se o selektivní výhodu, a tedy o podporu nejedná. Ve třech částech to Komise odůvodňuje tím, že Tribunál zvolil nesprávný referenční rámec (k tomu oddíl A.1.a), srovnatelnost podniků posuzoval s ohledem na nefiskální cíl (k tomu oddíl A.2.a) a při přezkumu selektivity zohlednil cíl, který není nutně spojen s daní v oblasti maloobchodního prodeje (k tomu oddíl A.2.b).

27. Podle ustálené judikatury Soudního dvora, ze které vycházel také Tribunál, je pro kvalifikaci jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžadováno, aby se zaprvé jednalo o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce. Začtvrté je třeba, aby narušoval nebo mohl narušit hospodářskou soutěž<sup>10</sup>. V projednávané věci se přezkum týká pouze právního názoru Tribunálu ohledně znaku selektivní výhody.

28. Podle obvyklého kritéria přezkumu je rozhodující, zda jsou podmínky pro daňové zvýhodnění zvoleny bez diskriminace podle měřítek vnitrostátního daňového systému<sup>11</sup>. K tomu je třeba nejprve identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim (takzvaný referenční rámec), který se v dotčeném členském státě používá. Na základě tohoto obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu je dále nutno určit, zda výhoda, kterou poskytuje dotčené daňové opatření, představuje neodůvodněnou výjimku, a má tedy selektivní povahu<sup>12</sup>.

### ***1. K existenci selektivní výhody resp. správné volby referenčního rámce (první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku)***

29. Komise Tribunálu především vytýká, že při přezkumu otázky, zda se jedná o selektivní výhodu, zvolil nesprávný referenční rámec. Zatímco Komise vycházela z daně založené na obratu s jednotnou (lineární) sazbou (v neznámé výši), Tribunál podle ní chybně vycházel z progresivní struktury zvolené polským zákonodárcem.

### ***a) Selektivní výhoda poskytovaná obecným daňovým zákonem: ke koncepci přezkumu při tvorbě referenčního rámce***

30. Vzhledem k tomu, že čl. 107 odst. 1 SFEU referenční rámec jako znak skutkové podstaty vůbec neobsahuje a jeho přezkum je opakovaně spojen s většími obtížemi – v tomto ohledu odkazují na pochybnosti vyslovené již několika generálními advokáty<sup>13</sup> – je potřeba zajít trochu více do hloubky.

10 – Rozsudky ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 38), 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 53), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40).

11 – V tomto smyslu viz také 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 54), a ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53); výslovně také mimo daňové právo viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

12 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

13 – Viz stanovisko generálního advokáta Saugmandsgaarda Øe ve věci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, body 61 a násl.), stanovisko generálního advokáta Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, body 88 a násl.), a moje stanoviska ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, body 151 a násl.), ve věci Vodafone Magyarországi (C-75/18, EU:C:2019:492, body 163 a násl.), ve věci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, body 76 a násl.), ve spojených věcech ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2017:853, body 74 a násl.) a ve spojených věcech ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, body 76 a násl.).



31. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se za státní podpory považují zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal<sup>14</sup>.

32. Tato judikatura byla přenesena na daňové právo. Daňové opatření, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, avšak staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním osobám povinným k dani, může spadat pod čl. 107 odst. 1 SFEU<sup>15</sup>. Za podpory jsou zejména považována opatření, která snižují náklady, jež *obvykle* zatěžují rozpočet podniku, a ač nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky<sup>16</sup>.

33. Tato judikatura byla vydána v kontextu výjimek v daňovém právu, které od platného zatížení podle daňového práva osvobozovaly nebo chránily jeden konkrétní podnik<sup>17</sup>. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci mohou z nezdanitelné částky (do 17 milionů PLN) „profitovat“ všechny podniky a na všechny podniky se také může uplatnit snížená sazba daně ve výši 0,8 % pro obraty od 17 do 170 milionů PLN měsíčně, nemůže se jednat o selektivní výhodu. Rozdílná průměrná sazba daně vyplývající z progresivní struktury daně může nanejvýš představovat selektivní zvýhodnění osob povinných k dani s nižším obratem.

#### 1) Zásada: určuje „obvyklé“ zdanění Komise, nebo členský stát?

34. První důvod kasačního opravného prostředku podaný Komisí nastoluje ve výsledku otázku pravomoci, tedy kdo určí, jaké daňové náklady obvykle zatěžují rozpočet podniku, takže by nezdanění jiných podniků představovalo jejich zvýhodnění. Podle názoru Komise je „obvyklým“ zdaněním daň z příjmu založená na obratu s lineární sazbou daně (v neznámé výši). Podle názoru polského zákonodárce je „obvyklým“ zdaněním daň z příjmu založená na obratu s progresivní sazbou daně od 0 % do necelých 1,4 %. Různé průměrné sazby daně, které vyplývají z progresivní struktury, jsou nezbytným důsledkem, a tedy obvyklým zdaněním. Polsko se v tomto ohledu dovolává své daňové suverenity.

35. Daňová autonomie členských států je opakovaně zdůrazňována a zohledňována také v judikatuře Soudního dvora. Soudní dvůr nedávno ve velkém senátu opět rozhodl, že členské státy mohou za současného stavu harmonizace unijního daňového práva zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější, takže uplatnění progresivního zdanění spadá do posuzovací pravomoci každého členského státu<sup>18</sup>. Podle názoru velkého senátu je v této souvislosti třeba „na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, uvést, že progresivní zdanění může vycházet z obratu, jelikož výše obratu představuje neutrální rozlišovací kritérium a relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani.“<sup>19</sup>

14 – Rozsudky ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65), a ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21), podobně 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 71 – „obvykle zatěžují rozpočet“).

15 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), 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 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14).

16 – Rozsudky ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66), ze dne 19. března 2013, Bouygues a Bouygues Télécom v. Komise (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), 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), a ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13).

17 – Viz rozsudky ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 28), ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 97), 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 68), ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550), a ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další (C-222/04, EU:C:2006:8, bod 132).

18 – Rozsudky ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69), a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarországi (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49).

19 – Rozsudky ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70), a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarországi (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 50).

36. Tato judikatura, která byla přijata v rámci základních svobod, platí stejnou měrou v právu státních podpor. Také zde Soudní dvůr již rozhodl, že při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti náleží stanovení základů daně a rozložení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států<sup>20</sup>. V zásadě tedy lze podle práva státních podpor posuzovat až výjimku z tohoto autonomně utvářeného daňového systému, nikoliv však samotné vytvoření daňového systému.

37. Komise to v zásadě uznává v bodě 156 svého sdělení o pojmu státní podpora uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie<sup>21</sup>, když uvádí, že „členské státy si mohou volně zvolit hospodářskou politiku, kterou považují za nejúčelnější, a zejména rozložit daňovou zátěž mezi jednotlivé výrobní činitele [...] v souladu s právem Unie“.

38. Není mi ostatně ani známo žádné ustanovení unijního práva, které členským státům – mimo harmonizované daně – ukládá konkrétní strukturu jejich vnitrostátních daní. Z unijního práva tedy nelze odvozovat „obvyklé“ zdanění. Výchozím bodem může být vždy jen rozhodnutí příslušného vnitrostátního zákonodárce o tom, co on považuje za obvyklé zdanění. V projednávané věci je to progresivně strukturovaná daň z příjmu pro maloobchodní podniky, která při určování základu daně vychází z obratu.

39. Vnitrostátní zákonodárce tedy může stanovit především předmět daně, základ daně a sazbu daně. Této pravomoci Polsko v tomto případě využilo tím, že zavedlo daň z příjmu založenou na obratu pro maloobchodní podniky s progresivní průměrnou sazbou daně od 0 % do necelých 1,4 % (která vyplývá z nezdanitelné částky a dvou sazeb). Tomu právo státních podpor nebrání.

## 2) Výjimka: přezkum soudržnosti Soudním dvorem v rozsudku Gibraltar

40. Nic jiného nevyplývá ani z rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku Gibraltar, jež Komise opakovaně cituje. Soudní dvůr v tomto rozhodnutí sice posuzoval systém daně z příjmů právnických osob na Gibraltar podle kritérií státní podpory a rozhodl, že se o podporu jedná. Svým chápáním obecného obvyklého zdanění však nenahradil jeho chápání členským státem.

41. Soudní dvůr v uvedené věci v žádném případě nerozhodl, že právo státních podpor stanoví určitý způsob zdanění. U dotčeného zákona zkoumal „pouze“ jeho vnitřní logiku. Podle tehdy zamýšlené daňové reformy mělo být zavedeno rovnoměrné zdanění příjmů založené na zisku pro všechny podniky usazené na Gibraltar<sup>22</sup>. Faktory zvolené zákonodárcem, jako je počet zaměstnanců, obchodní prostory a registrační poplatky, ale s rovnoměrným zdaněním příjmů všech podniků zjevně neměly nic společného. Spojené království se ani nepokusilo tyto faktory objasnit<sup>23</sup>.

42. V tomto směru sice tento rozsudek Soudního dvora představuje výjimku<sup>24</sup> z výše popsané zásady, podle níž členské státy stanoví referenční rámec autonomně, neboť Soudní dvůr u vytvářeného referenčního rámce skutečně posuzoval, zda nejde o státní podporu. Soudní dvůr ale v této věci nevykonával nic jiného než jistý druh kontroly zneužití při výkonu daňové suverenity členských států. Ve výsledku totiž pouze posuzoval, zda členský stát při výkonu daňové suverenity postupoval soudržně (a nedopustil se zneužití práva).

20 – Rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50), 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 97).

21 – Úř. věst. 2016, C 262, s. 1.

22 – Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 12).

23 – Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 149 a 150).

24 – V tomto smyslu také rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 32).

43. Na tuto otázku tehdy právem odpověděl záporně. Daňový zákon Gibraltarů sloužil pouze obcházení pravidel státní podpory tím, že s pomocí domněle obecného zdanění příjmů založeného na zisku mělo být dosaženo velmi nízkého zdanění určitých podniků zaměřených na zisk (tzv. společnosti „offshore“). Komise a Soudní dvůr v tom právem spatřovaly státní podporu. Selektivní výhoda spočívala ve vnitřním rozporu mezi odůvodněním resp. cílem zákona a jeho podobou. I přes zamýšlené obecné zdanění příjmů na základě zisku pro všechny podniky usazené na Gibraltarů byly některé podniky cíleně zdaněny pouze velmi málo<sup>25</sup>.

44. Soudní dvůr proto v tomto rozsudku – na rozdíl od mínění Komise v projednávané věci – svým chápáním obecného obvyklého zdanění právě nenahradil to, jak jej chápe členský stát. Také nerozhodl, že unijní právo stanoví určitou strukturu daňových sazeb. Pouze správně rozhodl, že obecné zdanění příjmů všech usazených podniků nemůže vycházet z faktorů, jež jsou svou podstatou cizí a jejichž cílem není nic jiného než zvýhodnění určitých podniků, které nevyužívají obchodní prostory a nemají mnoho zaměstnanců, jak tomu bylo v případě tzv. společností „offshore“<sup>26</sup>.

45. Soudní dvůr tím ve výsledku zabránil tomu, aby členské státy své obecné daňové právo zneužívaly k poskytování výhod jednotlivým podnikům a obcházely tak pravidla státních podpor. Toto zneužití daňové autonomie vyplývalo ze zjevně nesoudržné podoby daňového zákona pro Gibraltar.

### 3) Soudržnost polské daně v oblasti maloobchodního prodeje

46. Víc není nutno u obecného daňového zákona zkoumat. Respektuje-li unijní právo daňovou suverenitu členských států a právo státních podpor nestanoví žádnou konkrétní podobu vnitrostátních daňových systémů, pak může obecně platný daňový zákon – který referenční rámec teprve stanoví – představovat státní podporu pouze v případě jeho zjevné nesoudržnosti<sup>27</sup>.

47. Přezkum selektivní výhody se u obecně platného daňového zákona omezuje pouze na tento stupeň. Zbývající stupně, které jsou vždy náchylné ke sporům (jak se stanoví správný referenční rámec, existují výjimky nebo jedná se o výjimku z výjimky, je rozlišování v detailu odůvodněné a kdo za co nese důkazní břemeno), pak nejsou nutné.

48. Tribunál ve výsledku správně rozhodl, že o takovouto nesoudržnost se v případě polské daně v oblasti maloobchodního prodeje nejedná. V bodech 67 a násl. napadeného rozsudku proto konstatuje, že obvyklým daňovým režimem je polský zákon ve své konkrétní progresivní podobě, která má za následek vyšší zdanění podniků s vyšším obrátem a nižší zdanění podniků s nižším obrátem (bod 75). To vyplývá z logiky přerozdělování spojené s progresivní sazbou daně (bod 83). Pouze z progresivní struktury daně proto nelze vyvodit selektivní výhodu (bod 93). Vzhledem k tomu, že Komise netvrdila a neprokázala jinou nesoudržnost (body 94 a násl.), nelze sporný zákon podle Tribunálu považovat za státní podporu.

49. Argumenty, které proti těmto závěrům předkládá Komise v kasačním opravném prostředku, nepovažují za přesvědčivé<sup>28</sup>.

25 – Takto výslovně rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 99, 102 a 106).

26 – Takto výslovně 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 106).

27 – V tomto smyslu viz již moje stanoviska ve věcech Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, body 151 a násl.), Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, body 170 a násl.) a ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, body 81 a násl.).

28 – Jde víceméně o stále stejné argumenty jako v řízeních Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) a Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139).



*i) Daň z příjmu založená na obratu*

50. Zavedení daně z příjmu založené na obratu proto nelze považovat za nesoudržné. Všechny argumenty Komise vycházejí v konečném důsledku z toho, že se zdanění finanční výkonnosti musí vždy odvíjet od zisku (resp. efektivity, tedy ziskového rozpětí). Pouze v něm se podle ní správně promítá výkonnost podniku, která má být zdaněna. Komise také během jednání opakovaně tvrdila, že pouze daň z příjmu založená na zisku je způsobilá správně zdanit výkonnost.

51. Přitom však Komise nebere v potaz skutečnost, že i zisk je pouze (fiktivní) veličina, která je používána k rovnoměrnému zdanění výkonnosti. O reálné výkonnosti tato veličina vypovídá pouze omezeně, jak právě ukazuje diskuse týkající se tzv. BEPS<sup>29</sup>. Tato celosvětová diskuse se zakládá na skutečnosti, že podniky s vysokými zisky zjevně neplatí odpovídající daně, neboť mohou své daňové základy podstatně snížit („base erosion“) nebo zisk přesunout do zemí s nízkým zdaněním („profit shifting“).

52. Zdanění příjmů na základě zisku má – stejně jako zdanění příjmů na základě obratu – své výhody i nevýhody. Není však úkolem orgánu nebo soudu, nýbrž demokraticky legitimovaného zákonodárce, aby je zvažoval a nesl za ně odpovědnost. Daňový zákonodárce (v projednávané věci polský zákonodárce) může rozhodnout, která daň je podle jeho názoru vhodná. Právo státních podpor každopádně nepožaduje, aby byla zavedena daň, která je nejvhodnější z pohledu Komise.

53. Proto jsou irelevantní výpočty a statistiky předložené Komisí v kasačním opravném prostředku, neboť pracují se ziskovým rozpětím. Vychází-li polský zákonodárce z obratu právě proto, aby se vyhnul problémům se zdaňováním zisku, pak nelze vycházet ze ziskového rozpětí, které se zakládá na tomto snadněji ovlivnitelném zisku, k prokázání, daň založená na obratu je „nehodná“.

54. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, není nesporné, že by měla být upřednostňována daň z příjmu založená na zisku (slovy Komise je „vhodná“). Právě naopak, daň z příjmu založená na obratu se začíná prosazovat celosvětově, jak dokazuje také daň z digitálních služeb, kterou navrhuje Komise<sup>30</sup>. Ta zdaňuje podniky podle jejich ročního obratu. V tomto ohledu se polská daň v oblasti maloobchodního prodeje a plánovaná unijní daň z digitálních služeb neliší.

*ii) Progresivní zdanění*

55. Ani progresivní zdanění samo o sobě nepředstavuje nesoudržnost. Progresivní struktura daně z příjmů je zcela běžně uplatňována ke zdanění podle finanční výkonnosti. To platí jak pro daň z příjmu založenou na zisku, tak i pro daň z příjmu založenou na obratu. I zde ukazuje daň z digitálních služeb navrhovaná Komisí, že progresivní struktura daně je v daňovém právu obvyklým prostředkem pro zdanění velmi výkonných podniků.

56. Pakliže Komise ve svém písemném vyjádření popírá, že navrhovaná unijní daň z digitálních služeb má progresivní strukturu, je to pravda pouze na první pohled. Podle článku 8 návrhu činí sazba daně skutečně jednotně 3 %, a je tedy lineární. Komise však přehlíží, že každá nezdanitelná částka k lineární dani má za následek různé průměrné daňové sazby, a tedy progresivní křivku zdanění<sup>31</sup>. Podobně je

29 – Viz pouze OECD „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“ – dostupný na <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – s. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.“

30 – Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. března 2018, COM(2018) 148 final.

31 – V tomto smyslu viz již moje úvahy v mých stanoviscích ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 1 v poznámce pod čarou 3) a ve věci Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 3 v poznámce pod čarou 4).

tomu u nezdanitelné částky. Křivka zdanění navrhované unijní daně z digitálních služeb, která se zakládá na obratu, se se svými (dvěma průměrnými) sazbami daně pohybuje od 0 % do 3 %, přičemž průměrná sazba daně s růstem obrátů v okamžiku překročení prahových hodnot vzroste z 0 % na 3 %. Je tedy také progresivní.

57. Irelevantní je také argumentace Komise, podle níž je progresivní struktura vhodná pouze pro zdanění fyzických osob, neboť pouze u nich – podle tzv. teorie mezního užítku – individuální přírůstek užítku s rostoucím příjmem klesá. Z tohoto důvodu jsou progresivní sazby daně využívány pouze u fyzických osob.

58. Komise opomíjí skutečnost, že teorie mezního užítku je ekonomickou teorií, a nikoliv právním pravidlem. Vzhledem k nemožnosti „užitek“ změřit se dosud z této teorie nepodařilo dovést závazné (právní) závěry o správné sazbě daně<sup>32</sup>. V minulosti byly naopak za diskriminující považovány lineární sazby daně<sup>33</sup>.

59. Důvod, proč se progresivní zdanění – jak Komise právem zdůrazňuje – přednostně využívá u zdanění fyzických osob, proto zřejmě tkví spíše v tom, že se právnické osoby mohou tomuto progresivnímu účinku dle libosti vyhýbat odštěpováním resp. většími koncernovými strukturami. Tento problém ale neznamená, že progresivní zdanění podniků, které se týká jak fyzických, tak i právnických osob, je nesoudržné.

60. Ani příklady zdanění, které Komise uvádí a vnímá je jako nespravedlivé, nedokládají nesoudržnost. Komise má například za to, že polská progresivní sazba daně není vhodným prostředkem, neboť u 10násobného obratu by musela být zaplácena 30násobně vyšší daň. Tento příklad ale pouze ukazuje logické důsledky progresivní daňové křivky. U unijní daně z digitálních služeb navrhované Komisí lze nalézt ještě extrémnější výsledky<sup>34</sup>.

61. Nehledě na to je kritérium vhodnosti beztak nesprávným kritériem. Vhodnost vnitrostátní daně musí, jak bylo uvedeno výše (bod 52), posoudit vnitrostátní zákonodárce. Právo státních podpor může v případě, kdy se referenční rámec teprve stanoví, pouze napravit nesoudržnosti. Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje však progresivní strukturu daně provádí soudržně.

## **b) Závěr**

62. Tribunál proto právem rozhodl, že se nejedná o podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. První část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je neopodstatněná, a musí být proto zamítnuta.

## **c) Podpůrně: obvyklé kritérium přezkumu selektivní výhody**

63. Ani v případě, že by se Soudní dvůr při přezkumu takového obecného daňového zákona, o jaký jde v projednávané věci, neomezil na přezkum soudržnosti, nelze v rozhodnutí Tribunálu o neexistenci státní podpory spatřovat nesprávné právní posouzení.

32 – Srovnej mezi mnoha dalšími a velmi výstižně Birk/Desens/Tappe (vyd.), *Steuerrecht*, 22. vydání 2019, bod 38.

33 – Ještě v roce 1958 Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavní soud, Německo) v rozsudku ze dne 24. června 1958 – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 a 69) konstatoval: „Spravedlnost si zde žádá, aby ve smyslu vyvážené rovnosti zaplatil hospodářsky výkonnější subjekt vyšší procentní sazbu svého příjmu jako daň než subjekt hospodářsky slabší.“

34 – Podnik s celosvětovým obratem nad 750 milionů eur, který nepřekročí hranici 50 milionů eur v Unii (obrat přesně 50 milionů eur), zaplatí podle návrhu Komise přesně 0 eur daní. Jiný podnik s celosvětovým obratem více než 750 milionů eur, který překročí limit 50 milionů eur v Unii o 50 milionů eur, zaplatí na dani 3 miliony eur. Dvojnásobný obrat dosažený v Unii (100 místo 50 milionů eur) vede k nepoměrně vyšší daňové zátěži.

64. Podle obvyklého kritéria přezkumu je třeba nejprve identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotyčném členském státě používá. Na základě tohoto obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu je nutno v druhém kroku určit, zda výhoda, kterou poskytuje dotčené daňové opatření, představuje neodůvodněnou výjimku, a má tedy selektivní povahu<sup>35</sup>.

65. Posledně uvedené předpokládá, že se jedná o nerovné zacházení s podniky ve srovnatelné situaci, které není odůvodněné<sup>36</sup>. Opatření, které je výjimkou z uplatnění obecné daňové soustavy, může být odůvodněno, je-li dotyčný členský stát schopen prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy<sup>37</sup>. Toto hodnocení selektivity je ve výsledku přezkumem diskriminace<sup>38</sup>.

66. Tribunál právem konstatoval, že Komise zvolila nesprávný referenční rámec. Rozhodným referenčním rámcem může být pouze existující vnitrostátní zákon, a nikoliv hypotetický nebo fiktivní zákon. Všechno ostatní by Komisi umožnilo, aby sama převzala roli příslušného vnitrostátního zákonodárce a jako referenční rámec určila ten daňový systém, který upřednostňuje.

67. Odvolává-li se Komise v tomto ohledu na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Gibraltar, pak tvrzení obsažená v tomto rozsudku nechápe správně, jak již bylo vyloženo v bodech 40 a násl. výše. Soudní dvůr si v uvedené věci v žádném případě sám nevytvořil fiktivní referenční rámec.

68. Již volba nesprávného referenčního rámce Komisí – jak Soudní dvůr již rozhodl<sup>39</sup> – „nutně postihuje celou analýzu podmínky týkající se selektivity“. Již proto tedy musí být napadené záporné rozhodnutí zrušeno. První část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je proto neopodstatněná i při použití obvyklého kritéria přezkumu.

## ***2. K dalším dvěma částem prvního důvodu kasačního opravného prostředku***

69. Dvěma dalšími částmi prvního důvodu kasačního opravného prostředku napadá Komise doplňující úvahy Tribunálu a vytýká mu, že i v nich chybně konstatoval, že se o státní podporu nejedná. Vzhledem k tomu, že doplňující úvahy Tribunálu podle bodů 69 a 70 napadeného rozsudku pouze ověřují, zda z rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku Gibraltar nevyplývá něco jiného, což bylo odmítnuto již výše (body 40 a násl.), není nutno se ostatními částmi prvního důvodu kasačního opravného prostředku zabývat.

70. Tribunál však dále zkoumal, zda se i přesto nejedná o podporu. Je možné, že Tribunál v bodech 69 a 70 nastolil ve prospěch Komise hypotézu, že Komise v napadených rozhodnutích mimoto vycházela také ze správného referenčního rámce (progresivní obchodní daně založené na obratu) a také na tomto základě konstatovala existenci podpory. V opačném případě by další přezkum srovnatelnosti situací a odůvodnění nerovného zacházení postrádal smysl. Tribunál také v tomto ohledu popřel existenci státní podpory. To Komise napadá dvěma dalšími částmi důvodu kasačního opravného prostředku. Během jednání přitom vyšlo najevo, že Komise Tribunálu především vytýká, že popřel srovnatelnost podniků s vysokými a nízkými obraty.

35 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

36 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58), v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40), ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65), a ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43).

37 – Rozsudky ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65 a citovaná judikatura).

38 – Stanovisko generálního advokáta Bobka ve věci Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:289, bod 29).

39 – Rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107).

**a) Podpůrně: ke druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku – ke srovnatelnosti podniků s vysokými a nízkými obraty**

71. Proto – a protože během jednání o tom účastníci vedli dlouhou diskusi – ještě podpůrně ověřím, zda také za tohoto předpokladu (volba správného referenčního rámce Komisí) Tribunál správně rozhodl, že se o selektivní výhodu nejedná. Komise spatřuje nesprávné právní posouzení v tom, že Tribunál dospěl k závěru, že podniky s vysokými obraty a podniky s nízkými obraty nejsou srovnatelné, když vycházel z nesprávného cíle zákona (druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku).

72. Také tato část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je neopodstatněná. Je-li referenčním rámcem progresivní daň z příjmu založená na obratu, pak důsledné naplňování tohoto rámce už není výjimkou, kterou je nutno nějakým způsobem odůvodňovat, nýbrž pravidlem.

73. Mimoto nelze v tomto referenčním rámci ani spatřovat neodůvodnitelné nerovné zacházení s podniky ve srovnatelné situaci. Větší a menší maloobchodní podniky se v tomto referenčním systému liší právě svým obratem a z něj odvozovanou finanční výkonností. Z pohledu členského státu, který v projednávané věci není zjevně nesprávný (k soudržnosti viz body 46 a násl. výše), se nenacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

74. Komise má naproti tomu zjevně za to, že z cíle daně, kterým je získávat příjmy do státního rozpočtu, plyne, že každá osoba povinná k dani má být zdaňována ve stejné (relativní) výši. Z tohoto důvodu měl Tribunál v otázce srovnatelnosti vycházet pouze z cíle dosažení daňových příjmů. S ohledem na tento cíl nehraje podle Komise výše obrátů žádnou roli, proto není nižší zdanění podniků s nižšími obraty odůvodněné.

75. Tento argument nelze přijmout. Cíl daně nelze v rámci přezkumu podpor omezit pouze na dosahování příjmů. Rozhodující je spíše konkrétní cíl zdanění, jež sleduje zákonodárce<sup>40</sup> a který prostřednictvím výkladu plyne z druhu daně a její podoby. V případě progresivní daně je absolutní a relativně vyšší zdanění osob povinných k dani s vyšší výkonností přirozeným cílem. K tomu je tedy nutno přihlídnout také při přezkumu srovnatelnosti, jak správně učinil Tribunál.

76. Tribunál v bodě 75 napadeného rozsudku v tomto ohledu konstatoval, že se lze domnívat, že podnik s vysokým obratem může mít díky různým úsporám z rozsahu úměrně nižší náklady než podnik se skromnějším obratem, a může tak platit vyšší daň. Ani tomu nelze právně nic vytknout. Jak již totiž Soudní dvůr uvedl<sup>41</sup>, výše obratu může představovat relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani.

77. Pro tuto skutečnost hovoří zaprvé to, že bez vysokých obrátů nejsou vysoké zisky vůbec možné, a zadruhé to, že zisk z dodatečného obratu (mezní zisk) z důvodu klesajících fixních nákladů za jednotku zpravidla roste. Vzhledem k tomu nelze vyhodnocení obratu jako ukazatele velikosti nebo postavení na trhu a potenciálních zisků podniku *také* jako výrazu jeho finanční výkonnosti, a tedy zdanění podle tohoto ukazatele, v žádném případě považovat za neobhajitelné<sup>42</sup>.

40 – Takto také Soudní dvůr ve svých rozsudcích ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 48 a násl. – s cíli sledovanými určitým daňovým režimem), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 55 – ), 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 85), 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 95 – s ohledem na dotčený daňový režim).

41 – Rozsudky ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70), a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 50).

42 – Viz moje stanoviska ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 101), ve věci Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, body 121 a násl.) a ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 61).



78. Jak vyplynulo z jednání, Komise se intenzivně zamýšlela nad správným zdaněním výkonnosti. Identifikovala přitom správně nevýhody daně z příjmů založené na obratu a představila možná smysluplnější varianty. Nebylo však vyjasněno, co mají tyto bezesporu propracované úvahy z oblasti daňového práva společného s pravidly státních podpor. Příslušný dotaz Soudního dvora během jednání ponechala Komise také bez odpovědi. Je možné, že výpočet zisku pomocí porovnání provozního jmění je přesnější než vazba na čistý obrat. Právo státních podpor se však neptá po smysluplnějším nebo přesnějším daňovém systému, jak tvrdí Komise, nýbrž po selektivním zvýhodňování určitých podniků vůči jiným podnikům ve stejné situaci.

79. Z toho vyplývá, že také druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je neopodstatněná.

***b) Podpůrně k třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku: odůvodnění rozlišování***

80. V rámci třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise Tribunálu vytýká, že se dopustil nesprávného právního posouzení, neboť při odůvodnění nerovného zacházení přihlédl k externím důvodům.

81. Tato část kasačního opravného prostředku se zakládá na nesprávné domněnce, že se jedná o nerovné zacházení se srovnatelnými osobami povinnými k dani, neboť pouze v takovém případě vyvstává otázka odůvodnění. Vzhledem k tomu, že tomu tak není – jak bylo objasněno výše – posoudím tuto část kasačního opravného prostředku pouze podpůrně pro případ, že Soudní dvůr i navzdory očekávání rozhodne, že se maloobchodní podnik s čistým měsíčním obratem např. 50 000 eur/PLN a maloobchodní podnik s čistým měsíčním obratem např. 200 milionů eur/PLN nacházejí ve stejné situaci.

82. Pak by bylo nutno ověřit, zda se Tribunál nedopustil omylu, když nerovné zacházení, které s rozdílnou průměrnou sazbou progresivní daně souvisí, považoval za odůvodněné. Na rozdíl od názoru Komise přicházejí pro odůvodnění nerovného zacházení do úvahy také jiné než čistě fiskální důvody. V tomto ohledu může být rozlišování odůvodněno také srozumitelnými důvody mimo daňové právo, jak tomu bylo ve věci ANGED, kde se například jednalo o důvody ochrany životního prostředí a územního plánování v souvislosti s daní z plochy maloobchodních prodejen<sup>43</sup>.

83. V projednávané věci Tribunál nepřihlédl k žádným nesprávným ospravedlňujícím důvodům. V bodech 75 a 76 napadeného rozsudku Tribunál považoval rozdílnou průměrnou sazbu daně vzhledem k principu zdanění podle výkonnosti a tím také zamýšlenému přerozdělení daňové zátěže mezi výkonnějšími osobami povinnými k dani a méně výkonnými osobami povinnými k dani za odůvodněnou.

84. Tomu nelze právně nic vytknout. Nelze ani konstatovat, že se odůvodnění progresivního průběhu sazby polské daně z reklamy nenachází v samotném konkrétním daňovém zákoně, nýbrž že jsou touto sazbou sledovány účely, které nejsou tomuto zákonu vlastní<sup>44</sup>. Výše obratu je (každopádně nikoliv zjevně chybně) indikátorem určité finanční výkonnosti. V tomto smyslu lze na obrat – jak Komise sama ukazuje návrhem daně z digitálních služeb<sup>45</sup> – nahlížet také jako na (o něco přibližnější) ukazatel větší hospodářské síly, a tedy větší finanční výkonnosti.

43 – Rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a násl.), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a násl.), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a násl.).

44 – Takto výslovně rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 70).

45 – Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. března 2018, COM(2018) 148 final.



85. Kromě toho myšlenka principu sociálního státu, k níž se Evropská unie hlásí v čl. 3 odst. 3 SEU, také odůvodňuje progresivní sazbu daně, která finančně výkonnější subjekty zatěžuje relativně více než osoby povinné k dani, jejichž výkonnost není tak vysoká. To každopádně platí pro daň, která se týká také fyzických osob, jak je tomu v projednávaném případě.

86. Irelevantní je též výtku Komise, že Tribunál v bodě 94 napadeného rozsudku obrátil důkazní břemeno. Zakládá se totiž na nesprávném názoru, že progresivní daně založené na obratu jsou ze své podstaty podporami, které musí být odůvodněny.

### 3. Závěr

87. První důvod kasačního opravného prostředku uplatněný Komisí je tedy v celém rozsahu neopodstatněný.

### B. K druhému důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávný výklad čl. 108 odst. 2 SFEU a článku 13 nařízení 2015/1589

88. V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál při zrušení rozhodnutí o zahájení řízení a příkazu k pozastavení podpory nevzal v potaz skutečnost, že podmínky stanovené v čl. 108 odst. 2 SFEU a v článku 13 nařízení 2015/1589 byly splněny. Z tohoto důvodu jsou rozhodnutí o zahájení řízení a příkaz k pozastavení podpory nadále v souladu s právem a nemohou být zrušeny jen proto, že bylo zrušeno záporné rozhodnutí.

89. Z judikatury Soudního dvora – kterou Tribunál zohlednil – vyplývá, že pro účely zahájení řízení o státní podpoře podle čl. 108 odst. 2 SFEU stačí pochybnosti o existenci podpory<sup>46</sup>. V důsledku toho může mít *izolované* napadení rozhodnutí o zahájení řízení úspěch jedině tehdy, jestliže se Komise dopustila zjevně nesprávného posouzení<sup>47</sup>. Totéž platí pro příkaz k předběžnému pozastavení podpory podle článku 13 nařízení 2015/1589. Takový příkaz je v zásadě možný bez ohledu na to, zda se v případě předmětného opatření v konečném důsledku skutečně jedná o podporu<sup>48</sup>.

90. Komise se tedy dovolává mírnějšího kritéria přezkumu rozhodnutí o zahájení řízení, jež Soudní dvůr rozvinul pro případ izolovaného napadení rozhodnutí o zahájení řízení či příkazu k pozastavení podpory<sup>49</sup>.

91. Toto zvláštní kritérium přezkumu (bod 89) má Komisi umožnit provést odpovídající řízení o státní podpoře na základě důvodného podezření o existenci podpory a zjistit nezbytné skutečnosti, i když ještě není jisté, že podpora skutečně existuje. Toto je základem, smyslem a účelem mírnějšího kritéria přezkumu v okamžiku zahájení řízení o státní podpoře až do přijetí konečného rozhodnutí.

46 – Srov. rozsudky ze dne 24. ledna 2013, 3F v. Komise (C-646/11 P, nezveřejněný, EU:C:2013:36, bod 27), ze dne 21. července 2011, Alcoa Trasformazioni v. Komise (C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 60), a ze dne 10. května 2005, Itálie v. Komise (C-400/99, EU:C:2005:275, bod 47).

47 – Rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 78), a ze dne 21. července 2011, Alcoa Trasformazioni v. Komise (C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 61), a rozsudek Tribunálu ze dne 9. září 2014, Hansestadt Lübeck v. Komise (T 461/12, EU:T:2014:758, bod 12).

48 – Srov. stanovisko generálního advokáta Mengozziho ve věci Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:442, bod 27) a mé stanovisko ve věci Maďarsko v. Komise (C-456/18 P, EU:C:2020:8, body 36 a 69).

49 – Srov. situaci v rozsudku ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971) – Rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení; obdobná situace byla předmětem rozsudků ze dne 24. ledna 2013, 3F v. Komise (C-646/11 P, nezveřejněný, EU:C:2013:36, body 28 a 29), a ze dne 10. května 2005, Itálie v. Komise (C-400/99, EU:C:2005:275, bod 47 – Zahájení řízení).

92. Jednak se nejistota zohledněná zvláštním kritériem přezkumu váže spíše k faktické nejistotě, a nikoliv k právní nejistotě. Právní nejistota může být dalším řízením o státní podpoře vedeným Komisí jen stěží rozptýlena. V projednávané věci je to zřejmé: buď je progresivní sazba daně z příjmu založené na obratu *per se* selektivní výhodou, nebo jí není. Toto právní posouzení bylo k okamžiku rozhodnutí o zahájení řízení stejné jako k okamžiku přijetí záporného rozhodnutí, neboť rámcové právní podmínky se mezitím nezměnily. Komise tudíž nese – jako vždy – při soudním přezkumu svého jednání riziko, že se její právní názor ukáže jako chybný.

93. A jednak neexistuje žádný důvod pro zvláštní (mírnější) kritérium přezkumu, jestliže je napadené záporné rozhodnutí stejně jako v projednávané věci zkoumáno současně s rozhodnutím o zahájení řízení a příkazem k pozastavení podpory a je nesporné, že z materiálního hlediska státní podpora nikdy neexistovala. Potřeba nerušeného provedení řízení o státní podpoře již není dána, pokud již toto řízení bylo ukončeno a vzhledem k neexistenci podpory již ani nemůže být znovu otevřeno.

94. Otázkou, zda byl úsudek Komise ve smyslu zvláštního posuzovacího kritéria zjevně nesprávný – k čemuž se vzhledem k výše uvedeným úvahám (body 26 a násl.) přikláním<sup>50</sup> – se proto není nutné zabývat.

95. Automatické zrušení rozhodnutí o zahájení řízení je totiž v projednávané věci myslitelné i v případě, že by Soudní dvůr nekonstatoval zjevnou neexistenci podpory v okamžiku rozhodnutí o zahájení řízení. Právní předpisy, které Komisi umožňují přijmout rozhodnutí o zahájení řízení (čl. 108 odst. 2 SFEU) a příkaz k pozastavení podpory (článek 13 nařízení 2015/1589) již při pochybnostech, zda není dána státní podpora, zjevně vycházejí z domněnky, že podpora *možná* existuje<sup>51</sup>. Je-li však posledně uvedená možnost *s konečnou platností* vyloučena z důvodu pravomocného zrušení rozhodnutí, kterým se končí řízení, neexistuje již důvod nevázat osud těchto rozhodnutí na osud prohlášení neplatnosti záporného rozhodnutí. Každopádně to platí v případě, že jsou všechna rozhodnutí napadena společně a jsou stížena stejným materiálním nesprávným právním posouzením, a sice neexistencí podpory.

96. Obě rozhodnutí (rozhodnutí o zahájení řízení a příkaz k pozastavení podpory) – která s konečnou platností přestanou být relevantní buď s pravomocným záporným rozhodnutím<sup>52</sup>, nebo jako v projednávaném případě se zrušením záporného rozhodnutí – v případě společného přezkumu sdílejí, rovněž z důvodů hospodárnosti řízení, hmotněprávní osud rozhodnutí, kterým se příslušné řízení ukončuje. Zrušení napadeného rozhodnutí o zahájení řízení a v něm obsaženého příkazu k pozastavení podpory je v tomto směru jen deklaratorním zrušením, díky kterému unijní soudy nemusí konstatovat, že rozhodnutí a z něho plynoucí právní důsledky již nejsou relevantní.

97. Z toho plyne, že i druhý důvod kasačního opravného prostředku, a tudíž i kasační opravný prostředek podaný Komisí je v celém rozsahu neopodstatněný.

50 – Jak je patrné z rozsudku ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 50), není okolnost, že ještě neexistovalo soudní rozhodnutí ke konkrétní právní otázce, dostatečná k tomu, aby bylo vyloučeno zjevně nesprávné posouzení ze strany Komise.

51 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, bod 35): „Oznamovací povinnost a zákaz provedení zamýšlených opatření stanovené v čl. 108 odst. 3 SFEU se totiž týkají záměrů, jež lze kvalifikovat jako státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.“

52 – K této zvláštní situaci viz mé stanovisko ve věci Maďarsko v. Komise (C-456/18 P, EU:C:2020:8, bod 32).

## VI. K nákladům řízení

98. Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora platí, že není-li kasační opravný prostředek opodstatněný, rozhodne Soudní dvůr o nákladech řízení. Podle čl. 138 odst. 1, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 jednacího řádu, 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 Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné jí uložit náhradu nákladů řízení.

99. Podle čl. 184 odst. 1 ve spojení s čl. 140 odst. 1 ponese Maďarsko jakožto vedlejší účastník vlastní náklady řízení.

## VII. Závěry

100. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

- „1) Kasační opravný prostředek podaný Komisí se zamítá.
- 2) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady vynaložené Polskou republikou.
- 3) Maďarsko ponese vlastní náklady řízení.“