



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

16. března 2021 *

[znění opravené usnesením ze dne 13. dubna 2021]

„Kasační opravný prostředek – Článek 107 odst. 1 SFEU – Státní podpory – Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje – Článek 108 odst. 2 SFEU – Rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení – Prvky určení referenčního rámce – Progresivita sazeb – Existence výhody selektivní povahy – Důkazní břemeno“

Ve věci C-562/19 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podaný dne 24. července 2019,

Evropská komise, zastoupená K. Herrmann, P.-J. Loewenthalem a V. Bottkou, jako zmocněnci,

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

příčemž dalšími účastníky řízení jsou:

[ve znění oprav provedených usnesením ze dne 13. dubna 2021] **Polská republika**, zastoupená B. Majczynou, M. Rzotkiewiczem a M. Szydłem, jako zmocněnci,

žalobkyně v prvním stupni,

Maďarsko, zastoupené M. Z. Fehérem a G. Koósem, jako zmocněnci,

vedlejší účastník v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev, E. Regan, A. Kumin a N. Wahl, předsedové senátů, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb a N. Jääskinen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. září 2020,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 15. října 2020,

* Jednací jazyk: polština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Evropská komise se v rámci kasačního opravného prostředku domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 16. května 2019, Polsko v. Komise (T-836/16 a T-624/17, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2019:338), kterým Tribunál zrušil jednak rozhodnutí Komise C(2016) 5596 final ze dne 19. září 2016 o opatření SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polsko – Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje, kterým se zahajuje formální vyšetřovací řízení uvedené v čl. 108 odst. 2 SFEU ve vztahu k tomuto opatření a kterým se Polské republice ukládá, aby pozastavila uplatňování progresivní daňové sazby v oblasti maloobchodního prodeje (dále jen „rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení“), a jednak rozhodnutí Komise (EU) 2018/160 ze dne 30. června 2017 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kterou poskytlo Polsko v souvislosti s daní pro maloobchodní odvětví (Úř. věst. 2018, L 29, s. 38, dále jen „záporné rozhodnutí“) (dále jen společně „sporná rozhodnutí“).

Skutečnosti předcházející sporu

- 2 Skutečnosti předcházející sporu popsal Tribunál v bodech 1 až 16 napadeného rozsudku. Lze je shrnout následovně.
- 3 Na začátku roku 2016 zvažovala polská vláda zavedení nové daně v oblasti maloobchodního prodeje zboží, jejímž základem by byl obrat a která by měla progresivní povahu.
- 4 Komise, která byla o tomto záměru informována, zaslala polským orgánům žádost o informace, v níž uvedla, že progresivní sazby daně z obratu ve skutečnosti souvisejí s velikostí podniku, a nikoliv s jeho ziskovostí, takže vedou k diskriminaci mezi podniky a mohou způsobit vážné narušení trhu. Tyto sazby podle tohoto orgánu zakládají nerovné zacházení s podniky, a měly by být proto považovány za selektivní. Komise měla za to, že jsou splněny všechny podmínky stanovené v čl. 107 odst. 1 SFEU, a dospěla proto k závěru, že uvedené sazby zakládají „státní podpory“ ve smyslu tohoto ustanovení.
- 5 Dne 6. července 2016 přijala Polská republika zákon o maloobchodní dani, který se týká maloobchodního prodeje zboží fyzickým osobám, které jsou spotřebiteli, a nabyl účinnosti dne 1. září 2016 (dále jen „dotčené daňové opatření“). Osobami povinnými k této dani jsou všichni maloobchodníci bez ohledu na jejich právní formu a základem této daně je měsíční obrat přesahující 17 milionů polských zlotých (PLN) (přibližně 3 750 000 eur). V případě měsíčního obratu, jehož výše nepřesahuje tuto částku, je její sazba nulová, poté se zvyšuje na 0,8 % z části měsíčního obratu mezi 17 a 170 miliony PLN (přibližně 37 500 000 eur) a na 1,4 % z části měsíčního obratu překračující poslední uvedenou výši.
- 6 Dne 19. září 2016 přijala Komise rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení. Tímto rozhodnutím vyzvala polské orgány, aby předložily své připomínky, a rovněž jim na základě čl. 13 odst. 1 nařízení Rady (EU) 2015/1589 ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9), nařídila, aby okamžitě pozastavily „uplatňování progresivní sazby [dotčeného daňového opatření], a to do [okamžiku přijetí] rozhodnutí o slučitelnosti tohoto opatření s vnitřním trhem“. S ohledem na toto rozhodnutí Polská republika uplatňování dotčeného daňového opatření pozastavila.
- 7 Dne 30. června 2017 ukončila Komise formální vyšetřovací řízení tím, že přijala záporné rozhodnutí. V podstatě měla za to, že dotčené daňové opatření představuje státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem a že bylo provedeno protiprávně, takže polské orgány musí s konečnou platností

zrušit veškeré platby pozastavené na základě rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení. Vzhledem k tomu, že dotčené daňové opatření nebylo uvedeno do praxe, nebylo podle Komise namíste přistoupit k navrácení jednotlivých částí podpory od příjemců.

- 8 Komise ve sporných rozhodnutích odůvodnila kvalifikaci dotčeného daňového opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU v podstatě následovně.
- 9 Pokud jde o přičitatelnost tohoto opatření státu a jeho financování ze státních prostředků, Komise měla za to, že jelikož se Polská republika rozhodla pro progresivní daň z obrátu, zřekla se části daňových příjmů, které by získala, kdyby všechny podniky podléhaly stejné průměrné daňové efektivní sazbě. Důsledkem dotčeného daňového opatření by tedy byl převod státních prostředků ve prospěch určitých podniků.
- 10 Co se týče existence výhody, Komise připomněla, že opatření snižující náklady, jež podniky obvykle nesou, přinášejí, stejně jako pozitivní plnění, výhodu. Uvedla, že podnikům s nízkým obrátem bude na základě uplatňování dotčeného daňového opatření přiznáno zvýhodněné daňové zacházení oproti ostatním podnikům povinným k této dani. Nulové nebo nižší průměrné daňové sazby pro podniky s nízkým obrátem v porovnání s vyššími průměrnými daňovými sazbami pro podniky s vyšším obrátem totiž zvýhodňují podniky s nízkým obrátem.
- 11 Při posuzování podmínky týkající se selektivity, během něhož má být zjištěno, zda dotčené daňové opatření může neoprávněně zvýhodňovat určité podniky, měla Komise za to, že relevantním referenčním daňovým rámcem je daň v oblasti maloobchodního prodeje, a to i u podniků s obrátem nižším než 17 milionů PLN (přibližně 3 750 000 eur), avšak bez uplatnění progresivní struktury zdanění. Vzhledem k tomu, že tato progresivita vede nejen k rozdílným mezním sazbám, ale také k rozdílným průměrným daňovým sazbám mezi podniky, představuje odchylku od tohoto referenčního rámce, u něhož se má za to, že má jen jednu daňovou sazbu.
- 12 Tato odchylka přitom není odůvodněna povahou nebo vnitřní strukturou uvedeného referenčního rámce. Podle názoru Komise je totiž cíl přerozdělení, kterého se dovolávají polské orgány, neslučitelný s výběrem daně založené na obrátu, jelikož na podniky dopadá v závislosti na jejich objemu činnosti, a nikoliv v závislosti na jejich nákladech, ziskovosti, daňové schopnosti nebo možnostech, jichž mohou podle těchto orgánů využívat pouze velké podniky.
- 13 V tvrzení polských orgánů, že progresivita zdanění umožňuje zachování maloobchodu vůči obchodním řetězcům, konečně Komise spatřovala důkaz pokusu o ovlivnění struktury hospodářské soutěže na trhu.

Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

- 14 Dne 30. listopadu 2016 podala Polská republika u Tribunálu žalobu znějící na zrušení rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení (věc T-836/16). Rozhodnutím ze dne 27. dubna 2017 povolil předseda devátého senátu Tribunálu vedlejší účastenství Maďarska na podporu návrhových žádání Polské republiky.
- 15 Dne 13. září 2017 podala Polská republika u Tribunálu druhou žalobu znějící na zrušení záporného rozhodnutí (věc T-624/17). Rozhodnutím ze dne 12. ledna 2018 rovněž povolil předseda devátého senátu Tribunálu vedlejší účastenství Maďarska na podporu návrhových žádání Polské republiky v rámci řízení o této druhé žalobě.
- 16 Rozhodnutím ze dne 4. července 2018 Tribunál podle článku 68 svého jednacího řádu spojil věci T-836/16 a T-624/17 pro účely ústní části řízení.

- 17 Polská republika vznesla na podporu žaloby proti rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení (věc T-836/16) čtyři žalobní důvody. První žalobní důvod vycházel z toho, že dotčené daňové opatření bylo nesprávně kvalifikováno jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, druhý a třetí žalobní důvod vycházely z toho, že příkaz Komise k pozastavení uplatňování dotčeného opatření odporuje čl. 13 odst. 1 nařízení 2015/1589 a zásadě proporcionality, a čtvrtý žalobní důvod vycházel z toho, že odůvodnění rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení je chybné a nedostatečné.
- 18 Na podporu žaloby proti zápornému rozhodnutí (věc T-624/17) vznesla Polská republika dva žalobní důvody – první vycházel z toho, že dotčené daňové opatření bylo nesprávně kvalifikováno jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a druhý vycházel z toho, že odůvodnění, které Komise uvedla na podporu tohoto rozhodnutí, je chybné a nedostatečné.
- 19 Tribunál napadeným rozsudkem vyhověl prvnímu žalobnímu důvodu uplatněnému Polskou republikou ve věci T-624/17, přičemž rozhodl, že Komise měla nesprávně za to, že zavedení progresivní daně z obratu z maloobchodního prodeje zboží vede k selektivní výhodě. Vyhověl rovněž čtvrtému žalobnímu důvodu vznesenému Polskou republikou ve věci T-836/16, přičemž rozhodl, že Komise nemohla předběžně kvalifikovat dotčené daňové opatření jako novou podporu, aniž vycházela z existence legitimních pochybností vyplývajících v tomto směru ze stávajících informací obsažených ve spisu. V důsledku toho sporná rozhodnutí, včetně příkazu k pozastavení uplatňování dotčeného daňového opatření připojeného k rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, zrušil a o ostatních žalobních důvodech, které mu byly předloženy, nerozhodl.

Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

- 20 Komise v rámci kasačního opravného prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek,
 - vydal ve věci konečné rozhodnutí, jímž zamítne žalobní důvody, které Polská republika vznesla proti sporným rozhodnutím v řízení v prvním stupni, a uložil jí náhradu nákladů řízení, a
 - podpůrně vrátil věc Tribunálu, aby rozhodl o žalobních důvodech, kterými se dosud nezabýval.
- 21 Polská republika navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zamítl kasační opravný prostředek jako neopodstatněný a
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.
- 22 Maďarsko, které podporuje návrhová žádání Polské republiky, navrhuje, aby Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl jako neopodstatněný.

Ke kasačnímu opravnému prostředku

- 23 Komise vznáší na podporu kasačního opravného prostředku dva důvody.

K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku vycházejícímu z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU

- 24 V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál tím, že rozhodl, že progresivita dotčeného daňového opatření nevede k selektivní výhodě svědčící ve prospěch podniků s nízkým obratem z maloobchodního prodeje zboží, porušil čl. 107 odst. 1 SFEU. Tribunál se podle tohoto orgánu dopustil nesprávného právního posouzení při výkladu a uplatnění všech tří fází analýzy selektivity tohoto opatření. V tomto ohledu má Komise nejprve za to, že Tribunál nesprávně konstatoval, že progresivita daně je součástí referenčního rámce, z jehož hlediska je třeba posoudit selektivitu dotčeného daňového opatření. Dále tvrdí, že Tribunál nemohl zkoumat srovnatelnost podniků podléhajících uvedenému opatření z hlediska jiného cíle, než je daňový cíl tohoto opatření. A nakonec Komise tvrdí, že Tribunál v rámci analýzy odůvodnění tohoto opatření nesprávně přihlédl k cíli přerozdělení, který s uvedeným opatřením není neodmyslitelně spjat.
- 25 Polská republika a Maďarsko tuto argumentaci zpochybňují.
- 26 Nejprve je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že zásahy členských států v oblastech, které nebyly v rámci unijního práva harmonizovány, nejsou vyloučeny z působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se kontroly státních podpor (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). Členské státy tedy nesmí přijímat žádná daňová opatření, která mohou představovat státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.
- 27 Z ustálené judikatury Soudního dvora v tomto ohledu rovněž plyne, že pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU je vyžadováno, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí zásah příjemci poskytovat selektivní výhodu. Začtvrté musí narušovat či hrozit narušením hospodářské soutěže (viz zejména 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 53 a citovaná judikatura).
- 28 Pokud jde o podmínku týkající se selektivity výhody, jejíž naplnění je pro kvalifikaci opatření coby „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU nezbytné a jde přitom o jedinou otázku, kterou Komise zpochybňuje v rámci prvního důvodu tohoto kasačního opravného prostředku, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že z této podmínky plyne povinnost určit, zda v rámci daného právního režimu může dotčené vnitrostátní opatření zvýhodňovat „určité podniky nebo určitá odvětví výroby“ vůči ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a se kterými je tak zacházeno odlišně, což lze v zásadě kvalifikovat jako diskriminaci (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 35 a citovaná judikatura).
- 29 Pokud je kromě toho dotčené opatření koncipováno jako režim podpory, a nikoliv jako individuální podpora, je na Komisi, aby prokázala, že ačkoliv toto opatření stanoví obecnou výhodu, přináší prospěch pouze určitým podnikům nebo určitým odvětvím činnosti (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 30. června 2016, *Belgie v. Komise*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 49).
- 30 Co se konkrétně týče vnitrostátních opatření, která poskytují daňovou výhodu, je třeba připomenout, že takové opatření, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do výhodnější situace oproti ostatním daňovým poplatníkům, může poskytnout příjemcům selektivní výhodu, a představuje tudíž „státní podporu“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Za státní podporu jsou zejména považována opatření, která snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a ač nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tudíž tutéž povahu a stejné účinky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. března 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, body 13 a 14, jakož i 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 71 a 72). Takovou podporu ve smyslu tohoto ustanovení naproti tomu nepředstavuje daňové zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 23 a citovaná judikatura).

- 31 Za účelem kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ musí Komise v této souvislosti předně identifikovat referenční rámec, tj. „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotčeném členském státě, a dále prokázat, že se předmětné daňové opatření od tohoto referenčního rámce odchyluje v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi subjekty, které se s ohledem na cíl tohoto referenčního rámce nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36 a citovaná judikatura).
- 32 Opatření rozlišující mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nicméně pod pojem „státní podpora“ nespadají, pokud se dotyčným členskému státu podaří prokázat, že je toto rozlišování odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo systematiky soustavy, do níž tato opatření patří (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise, C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43; ze dne 29. března 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40, jakož i ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 44).
- 33 Právě s ohledem na tyto úvahy je třeba posoudit, zda Tribunál v projednávaném případě nerespektoval čl. 107 odst. 1 SFEU, jak jej vykládá Soudní dvůr, pokud v podstatě rozhodl, že Komise neprokázala, že důsledkem progresivity dotčeného daňového opatření je poskytnutí selektivní výhody „určitým podnikům nebo určitým odvětvím výroby“.
- 34 V první části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení tím, že jí vytkl, že posoudila případnou existenci selektivní výhody z hlediska nesprávného referenčního rámce, a tím, že konstatoval, že progresivní sazby daně stanovené polským zákonodárcem jsou nedílnou součástí tohoto referenčního rámce.
- 35 Selektivní výhoda plynoucí z dotčeného daňového opatření podle názoru Komise nespočívá v existenci osvobození od daně ve vztahu k části obratu do určité výše, jelikož z tohoto osvobození ve vztahu k části obratu, která nepřesahuje horní hranici osvobozeného pásma, mají prospěch všechny dotčené podniky, nýbrž v rozdílné průměrné sazbě daně, která je důsledkem progresivity sazeb. Tato rozdílnost zvýhodňuje podniky s nízkým obratem tím, že nedůvodně zmírňuje daňovou zátěž těchto podniků oproti daňové zátěži ostatních podniků v referenčním rámci, přičemž tento rámec podle Komise spočívá v dani z obratu s jednotnou sazbou. Zdanění progresivními sazbami se tedy neliší od situace, kdy se na určitou skupinu osob povinných k dani vztahuje jedna sazba a na jinou skupinu osob povinných k dani druhá sazba, což odpovídá rozdílnému zacházení se srovnatelnými podniky.
- 36 Předně tudíž vyvstává otázka, zda – jak tvrdí Komise – měla být progresivita sazeb stanovená dotčeným daňovým opatřením z referenčního rámce, z jehož hlediska je třeba posoudit, zda mohla být prokázána existence selektivní výhody, vyloučena nebo zda – jak rozhodl Tribunál v bodech 63 až 67 napadeného rozsudku – je naopak jeho nedílnou součástí.
- 37 V oblasti základních svobod vnitřního trhu Soudní dvůr rozhodl, že za současného stavu harmonizace unijního daňového práva mohou členské státy zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější, takže uplatnění progresivního zdanění spadá do posuzovací pravomoci každého členského státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49, a Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69 a citovaná judikatura). Tento závěr se vztahuje i na oblast státních podpor (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a citovaná judikatura).

- 38 Z toho vyplývá, že mimo oblasti, ve kterých je unijní daňové právo harmonizováno, spadá určení základních znaků každé daně do posuzovací pravomoci členských států v souladu s jejich daňovou autonomií, přičemž tato pravomoc musí být v každém případě vykonávána v souladu s unijním právem. Tak je tomu zejména v případě volby daňové sazby, která může být proporcionální nebo progresivní, ale i v případě určení základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti.
- 39 Tyto základní znaky tedy v zásadě definují referenční rámec nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba podle judikatury připomenuté v bodě 31 tohoto rozsudku posoudit podmínku týkající se selektivity.
- 40 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že unijní právo v oblasti státních podpor v zásadě nebrání tomu, aby se členské státy rozhodly pro progresivní sazby daně, které mají zohledňovat daňovou schopnost osob povinných k dani. Skutečnost, že využití progresivního zdanění je v praxi běžnější v oblasti zdanění fyzických osob, neznamená, že je členským státům zakázáno využívat tento způsob zdanění i pro účely zohlednění daňové schopnosti právnických osob a zejména pak podniků.
- 41 Unijní právo tedy nebrání tomu, aby progresivní zdanění vycházelo z obratu, a to ani v případě, kdy není určeno ke kompenzaci negativních účinků, které by mohla mít zdaněná činnost. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, totiž výše obratu obecně představuje neutrální rozlišovací kritérium a relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, bod 50, a Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70). Z žádné normy ani zásady unijního práva, a to ani v oblasti státních podpor, nevyplývá, že progresivní sazby jsou vyhrazeny pouze pro zdanění zisku. Stejně jako obrat je ostatně i zisk pouhým relativním ukazatelem daňové schopnosti. Okolnost, že jde údajně o – jak se domnívá Komise – relevantnější nebo přesnější ukazatel, než je obrat, není v oblasti státních podpor rozhodná, jelikož cílem unijního práva v této oblasti je pouze odstranit selektivní výhody, z nichž by mohly mít prospěch určité podniky na úkor podniků ostatních, které se nacházejí ve srovnatelné situaci. Totéž platí o případném dvojím ekonomickém zdanění souvisejícím s kumulací daně z obratu a daně ze zisku.
- 42 Z výše uvedeného vyplývá, že referenční rámec nebo „obvyklý“ daňový režim pro účely analýzy podmínky selektivity v zásadě tvoří základní znaky daně, mezi které patří i progresivní sazby daně. Není ovšem vyloučeno, že se v těchto znacích může v některých případech objevit zjevně diskriminační prvek; tuto okolnost ale musí Komise prokázat.
- 43 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), výše uvedené úvahy nezpochybňuje. Jak naopak v podstatě uvedla generální advokátka v bodech 40 až 45 svého stanoviska, ve věci, v níž byl vydán zmíněný rozsudek, byl daňový systém nastaven podle zjevně diskriminačních parametrů, jejichž cílem bylo obejít unijní právo v oblasti státních podpor. Tato skutečnost se ve zmíněné věci projevila ve volbě daňových kritérií zvýhodňujících některé *offshore* společnosti, která podle všeho neodpovídala cíli zavést všeobecné zdanění všech podniků, na který poukazoval dotčený zákonodárce.
- 44 Jak v projednávané věci vyplývá z bodů 3 až 5 tohoto rozsudku, polský zákonodárce prostřednictvím dotčeného daňového opatření zavedl daň v oblasti maloobchodního prodeje vycházející z obratu z této činnosti, která má – na rozdíl od toho, co tvrdí Komise – povahu přímé daně. Její sazba je nulová u obratu do 17 milionů PLN (přibližně 3 750 000 eur), poté se zvyšuje na 0,8 % u obratu mezi 17 a 170 miliony PLN (přibližně 37 500 000 eur) a na 1,4 % z části obratu překračující poslední uvedenou částku. Komise neprokázala, že tato progresivita sazeb, pro kterou se polský zákonodárce rozhodl, když využil posuzovací pravomoci, kterou má v rámci své daňové autonomie, byla koncipována zjevně diskriminačním způsobem ve snaze obejít požadavky vyplývající z unijního práva v oblasti státních podpor. Za těchto podmínek bylo třeba mít za to, že progresivita sazeb dotčeného daňového opatření je vlastní referenčnímu rámci nebo „obvyklému“ daňovému režimu, z jehož hlediska měla být v projednávaném případě posouzena existence selektivní výhody.

- 45 Tribunál se tudíž nedopustil nesprávného právního posouzení, když v bodech 63 až 67 napadeného rozsudku rozhodl, že pokud měla Komise za to, že progresivní stupnice dotčeného daňového opatření není součástí referenčního rámce, z jehož hlediska musí být posouzena selektivita tohoto opatření, nesprávně vycházela z referenčního rámce, který byl nekompletní a nereálný. Z toho plyne, že první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku musí být zamítnuta jako neopodstatněná.
- 46 Vzhledem k tomu, že pochybení při určení referenčního rámce nutně postihuje celou analýzu podmínky týkající se selektivity [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107], o druhé a třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku není třeba rozhodovat.
- 47 Z výše uvedeného vyplývá, že první důvod kasačního opravného prostředku musí být v plném rozsahu zamítnut jako neopodstatněný.

Ke druhému důvodu kasačního opravného prostředku vycházejícímu z porušení čl. 108 odst. 2 SFEU a článku 13 nařízení 2015/1589

- 48 V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál tím, že zrušil rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, včetně příkazu k pozastavení uplatňování dotčeného opatření, porušil čl. 108 odst. 2 SFEU a článek 13 nařízení 2015/1589. Konkrétně Komise tvrdí, že Tribunál postupoval nesprávně, když toto rozhodnutí přezkoumal ve stejném rozsahu jako záporné rozhodnutí, ačkoli měl přezkoumávat pouze to, zda nedošlo ke zjevně nesprávnému posouzení, k němuž v projednávané věci nedošlo. Dále Tribunálu vytýká, že zrušil příkaz k pozastavení uplatňování daného opatření, který Komise přijala na základě čl. 13 odst. 1 nařízení 2015/1589, v důsledku zrušení rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, a to s odůvodněním, že jeho úděl je spjat s údělem tohoto rozhodnutí, ačkoliv se od posledně uvedeného rozhodnutí, jehož legalita musí být posuzována samostatně, odlišuje.
- 49 Polská republika a Maďarsko tuto argumentaci zpochybňují.
- 50 Je třeba připomenout, že Komise je povinna zahájit formální vyšetřovací řízení, pokud po předběžném posouzení ve smyslu článku 4 nařízení 2015/1589 není přesvědčena, že je oznámené opatření slučitelné s vnitřním trhem. Totéž platí i tehdy, pokud má pochybnosti o samotné kvalifikaci tohoto opatření jako „podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 10. května 2005, Itálie v. Komise, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 47; ze dne 21. července 2011, Alcoa Trasformazioni v. Komise, C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 60, a ze dne 24. ledna 2013, 3F v. Komise, C-646/11 P, nezveřejněný, EU:C:2013:36, bod 27).
- 51 Podle čl. 13 odst. 1 nařízení 2015/1589 kromě toho platí, že Komise může poté, co poskytla dotyčnému členskému státu příležitost předložit připomínky, po tomto státu požadovat, aby pozastavil veškerou protiprávní podporu do doby, než přijme konečné rozhodnutí o slučitelnosti podpory s vnitřním trhem. Takový příkaz se odlišuje od rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a lze ho vydat jak současně s posledně uvedeným rozhodnutím, tak později (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. října 2001, Itálie v. Komise, C-400/99, EU:C:2001:528, bod 47, a ze dne 4. června 2020, Maďarsko v. Komise, C-456/18 P, EU:C:2020:421, bod 35).
- 52 S ohledem na zásady připomenuté v bodě 50 tohoto rozsudku se přezkum legality rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení unijním soudem, pokud žalobce zpochybňuje posouzení provedené Komisí v souvislosti s kvalifikací dotčeného opatření coby „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, omezuje na ověření toho, zda se tento orgán nedopustil ve fázi předběžného posouzení upraveného v článku 4 nařízení 2015/1589 zjevně nesprávného posouzení (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 21. července 2011, Alcoa Trasformazioni v. Komise, C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 61, a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck, C-524/14 P,

EU:C:2016:971, bod 78). Totéž platí pro přezkum legality příkazu k pozastavení uplatňování dotčeného opatření přijatého na základě čl. 13 odst. 1 tohoto nařízení s ohledem na předběžnou povahu kvalifikace přijatého opatření coby státní podpory, kterou v této fázi Komise provádí.

- 53 Je nicméně třeba uvést, že s ohledem na právní důsledky zahájení řízení stanoveného v čl. 108 odst. 2 SFEU, pokud jde o opatření posuzovaná jakožto nové podpory, které spočívají v povinnosti okamžitě pozastavit uplatňování těchto opatření, musí Komise v případě, kdy dotčený členský stát tvrdí, že tato opatření podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU nepředstavují, provést dostatečné zkoumání otázky na základě informací, které jí uvedený stát v této fázi poskytl, a to i pokud toto zkoumání nevyústí v konečné posouzení (rozsudek ze dne 10. května 2005, *Itálie v. Komise*, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 48). Pokud tedy s ohledem na skutečnosti, které jsou Komisi známy v okamžiku zahájení řízení, vše nasvědčuje tomu, že kvalifikace dotčeného opatření jako nové podpory musí být od této fáze zjevně vyloučena, rozhodnutí o zahájení řízení v souvislosti s tímto opatřením musí být zrušeno.
- 54 V projednávané věci Tribunál v bodě 108 napadeného rozsudku v podstatě rozhodl, že Komise založila předběžnou kvalifikaci dotčeného daňového opatření jako nové podpory na zjevně nesprávné analýze. Konkrétně jí vytkl, že vycházela především z přesvědčení, že zavedení daně z obratu s progresivními sazbami v zásadě představuje státní podporu, ačkoli měla provést podrobnou analýzu, jejímž cílem by bylo potvrdit legitimní pochybnosti, které měla o kvalifikaci dotčeného daňového opatření jako takového, a to s přihlédnutím ke skutečnostem, jež jí byly známy. Dovodil z toho, že musí být zrušeno jak rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, tak příkaz k pozastavení uplatňování dotčeného opatření, který k němu byl připojen.
- 55 Pokud Tribunál poté, co připomněl zásady uvedené v bodě 52 tohoto rozsudku, rozhodl tímto způsobem, pouze přezkoumal, zda předběžná kvalifikace státní podpory, kterou Komise provedla v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, není stížena vadou spočívající ve zjevně nesprávném posouzení; takto přitom měl postupovat. Z bodu 108 napadeného rozsudku totiž vyplývá, že Tribunál zrušil rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení kvůli neexistenci podrobných informací, které by v projednávané věci potvrdzovaly legitimní pochybnosti Komise ohledně kvalifikace dotčeného daňového opatření jako státní podpory, a v žádném případě tak neučinil na základě důvodů, z nichž předtím rozhodl, že je třeba zrušit záporné rozhodnutí, a na které odkazoval pouze mimochodem.
- 56 Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, Tribunál kromě toho nezrušil příkaz k pozastavení uplatňování dotčeného daňového opatření toliko v důsledku zrušení rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení. V bodě 109 napadeného rozsudku pouze rozhodl, že důvody zrušení posledně uvedeného rozhodnutí, které vycházejí ze zjevně nesprávného posouzení, jehož se Komise dopustila v souvislosti s předběžnou kvalifikací dotčeného daňového opatření jako státní podpory, v projednávané věci odůvodňují i zrušení příkazu k pozastavení uplatňování tohoto opatření, jehož vydání takové předběžné kvalifikaci rovněž podléhá.
- 57 Za těchto podmínek musí být druhý důvod kasačního opravného prostředku v plném rozsahu zamítnut jako neopodstatněný.
- 58 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že kasační opravný prostředek musí být v plném rozsahu zamítnut.

K nákladům řízení

- 59 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 téhož jednacího řádu, se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Polská republika požadovala náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení.
- 60 Článek 184 odst. 4 jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že pokud se vedlejší účastník řízení v prvním stupni, který sám nepodal kasační opravný prostředek, účastnil písemné nebo ústní části řízení před Soudním dvorem, Soudní dvůr může rozhodnout, že tento účastník řízení nese vlastní náklady řízení. V projednávané věci je třeba uvést, že Maďarsko, vedlejší účastník řízení v prvním stupni, které kasační opravný prostředek nepodalo, se písemné i ústní části řízení před Soudním dvorem účastnilo, ale nepožadovalo, aby byla Komisi uložena náhrada nákladů řízení. Za těchto podmínek je třeba rozhodnout, že ponese vlastní náklady řízení o kasačním opravném prostředku [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v úpadku) v. Komise, C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 113 a 114].

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

- 1) Kasační opravný prostředek se zamítá.**
- 2) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**
- 3) Maďarsko ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy