



Sbírka soudních rozhodnutí

Věc C-562/19 P

Evropská komise

v.

Polská republika

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 16. března 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“

- 1. Podpory poskytované státy – Pojem – Přiznání zvýhodněného daňového zacházení některým podnikům ze strany orgánů veřejné moci – Zahrnutí – Zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty – Vyloučení (Článek 107 odst. 1 SFEU)*

(viz body 27–30)
- 2. Podpory poskytované státy – Pojem – Selektivní povaha opatření – Odchylnka od obecného daňového systému – Základní znaky referenčního rámce nebo obvyklého daňového režimu – Základní znaky dotčené daně – Progresivní daňová struktura – Zahrnutí – Omezení – Zjevně diskriminační prvek (Článek 107 odst. 1 SFEU)*

(viz body 31, 32, 37–39, 40, 42)
- 3. Podpory poskytované státy – Pojem – Selektivní povaha opatření – Zavedení progresivního zdanění z obratu – Volba spadající do posuzovací pravomoci členských států – Kritéria pro posouzení – Neutrální a relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani – Neexistence zjevně diskriminačních parametrů – Neexistence selektivity (Článek 107 odst. 1 SFEU)*

(viz body 40–45)
- 4. Podpory poskytované státy – Rozhodnutí Komise o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, které se týká státního opatření spojeného s příkazem k pozastavení uplatňování tohoto opatření – Soudní přezkum – Meze – Zjevně nesprávné posouzení (Článek 108 odst. 2 a 3 SFEU)*

(viz body 50, 52, 55)

5. *Podpory poskytované státy – Rozhodnutí Komise o zahájení formálního vyšetřovacího řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, které se týká státního opatření spojeného s příkazem k pozastavení uplatňování tohoto opatření – Předběžná kvalifikace coby nové podpory – Zjevně nesprávné posouzení – Důsledky – Zrušení rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení – Zrušení příkazu k pozastavení uplatňování dotčeného opatření [Článek 108 odst. 2 SFEU; nařízení Rady č. 2015/1589, čl. 1 písm. f) a čl. 13 odst. 1]*

(viz body 51, 53, 56)

Shrnutí

Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje a maďarská daň z reklamy neodporují unijnímu právu v oblasti státních podpor

Soudní dvůr tedy zamítl kasační opravné prostředky Komise a potvrdil rozsudky Tribunálu

Zákonem, který nabyl účinnosti dne 1. září 2016, Polsko zavedlo daň v oblasti maloobchodu. Vyměřovací základ této daně tvořil měsíční obrat převyšující 17 milionů polských zlotých (PLN) (přibližně čtyři miliony eur) dosažený každým maloobchodníkem působícím v maloobchodním prodeji zboží spotřebitelům. Tato daň měla dvě sazby: sazbu 0,8 % z obrátu mezi 17 a 170 miliony PLN a sazbu 1,4 % z části obrátu překračující posledně uvedenou výši.

Po ukončení formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se tohoto opatření, které bylo zahájeno rozhodnutím ze dne 19. září 2016¹, Evropská komise v rozhodnutí ze dne 30. června 2017² konstatovala, že tato progresivní daň představuje státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem, a nařídila Polsku, aby zrušilo všechny neuhrazené platby této daně s účinkem od data jeho přijetí.

Tribunál, u kterého podalo Polsko žalobu, rozsudkem ze dne 16. května 2019³ zrušilo rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení i záporné rozhodnutí Komise týkající se daňového opatření přijatého Polskem. Rozhodl, že Komise měla nesprávně za to, že zavedení progresivní daně z obrátu z maloobchodního prodeje zboží vede k selektivní výhodě svědčící ve prospěch podniků s nízkým obrátem z této činnosti, a že pokud jde o rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, nemohla s ohledem na stávající informace obsažené ve spisu v okamžiku přijetí tohoto rozhodnutí dotčené daňové opatření předběžně kvalifikovat jako novou podporu, aniž vycházela z existence legitimních pochybností v tomto směru.

Co se týče Maďarska, to zavedlo zákonem, který nabyl účinnosti dne 15. srpna 2014, progresivní daň z příjmů, kterých je v tomto členském státě dosahováno šířením reklamy. Tato daň, jejímž základem byl čistý obrat šířitelů reklamy (subjekty vydávající tisk, audiovizuální média, venkovní reklamní média) působících v Maďarsku, měla nejprve šest progresivních sazeb v závislosti na obrátu a následně byla upravena tak, že se uplatňovala pouze ve dvou sazbách; osoby povinné

¹ – Rozhodnutí ze dne 19. září 2016 o státní podpoře SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polská daň v oblasti maloobchodního prodeje – Výzva k předložení připomínek podle čl. 108 odst. 2 [SFEU] (Úř. věst. 2016, C 406, s. 76, dále jen „rozhodnutí o zahájení“ nebo „rozhodnutí o zahájení týkající se Polska“).

² – Rozhodnutí (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 týkající se Polska“).

³ – Rozsudek ze dne 16. května 2019, Polsko v. Komise (T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338).

k dani, jejichž výše zisku před zdaněním ve zdaňovacím období 2013 byla rovna nule nebo byla záporná, přitom mohly od svého daňového základu odečíst 50 % ztrát převedených z předcházejících zdaňovacích období.

Po ukončení formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se tohoto opatření, které bylo zahájeno rozhodnutím ze dne 12. března 2015⁴, Komise v rozhodnutí ze dne 4. listopadu 2016⁵ konstatovala, že daňové opatření přijaté Maďarskem představuje jak z důvodu své progresivní struktury, tak z důvodu možnosti odpočtu převedených ztrát státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem a nařídila okamžité a účinné navrácení podpory od jejich příjemců.

Tribunál, u kterého podalo Maďarsko žalobu, rozsudkem ze dne 27. června 2019⁶ posledně uvedené rozhodnutí zrušil, přičemž rozhodl, že Komise měla nesprávně za to, že dotčené daňové opatření a mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát představují selektivní výhody.

Ve dvou rozsudcích vyhlášených dne 16. března 2021 velký senát Soudního dvora zamítl kasační opravné prostředky, které Komise proti napadeným rozsudkům podala. Na podporu kasačních opravných prostředků Komise zejména tvrdila, že Tribunál porušil čl. 107 odst. 1 SFEU, když rozhodl, že progresivita dotčených daní z obratu nezavádí selektivní výhodu.

Soudní dvůr v rozsudcích výtky Komise odmítl a znovu v oblasti státních podpor potvrdil zásadu uplatňující se v oblasti základních svobod vnitřního trhu, podle které za současného stavu harmonizace unijního daňového práva mohou členské státy zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější, takže uplatnění progresivního zdanění z obratu spadá do posuzovací pravomoci každého členského státu⁷, pokud se v základních znacích dotčeného opatření neobjevuje žádný zjevně diskriminační prvek.

Závěry Soudního dvora

Soudní dvůr nejprve připomněl, že při kvalifikaci obecně závazného opatření coby „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU platí, že z podmínky týkající se selektivity výhody stanovené dotčeným opatřením plyne povinnost určit, zda toto opatření může 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. Jedná-li se konkrétně o vnitrostátní daňové opatření, Komise musí předně identifikovat referenční rámec, tj. „obvyklý“ daňový režim uplatňovaný v dotčeném členském státě, a dále musí 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, což není odůvodněno povahou nebo vnitřní strukturou předmětného rámce.

⁴ – Rozhodnutí ze dne 12. března 2015 o státní podpoře SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) – Maďarsko – Daň z reklamy – Výzva k podání připomínek podle čl. 108 odst. 2 [SFEU] (Úř. věst. 2015, C 136, s. 7).

⁵ – 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, dále jen „záporné rozhodnutí týkající se Maďarska“ nebo společně se záporným rozhodnutím týkajícím se Polska „sporná rozhodnutí“).

⁶ – Rozsudek ze dne 27. června 2019, Maďarsko v. Komise (T-20/17, EU:T:2019:448) (dále jen společně s výše uvedeným rozsudkem Polsko v. Komise „napadené rozsudky“).

⁷ – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49), a ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69), jakož i v oblasti státních podpor rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50).

Právě s ohledem na tyto úvahy Soudní dvůr nejprve posoudil, zda Tribunál v daných případech postupoval správně, pokud v podstatě rozhodl, že Komise neprokázala, že důsledkem progresivity dotčených daňových opatření je poskytnutí selektivní výhody „určitým podnikům nebo určitým odvětvím výroby“. Soudní dvůr v tomto směru potvrdil analýzu Tribunálu, podle které byla progresivita sazeb stanovená dotčenými daňovými opatřeními nedílnou součástí referenčního rámce, z jehož hlediska bylo třeba posoudit, zda mohla být prokázána existence selektivní výhody.

S ohledem na daňovou autonomii přiznanou členským státům mimo oblasti, které byly harmonizovány unijním právem, mohou totiž tyto členské státy zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější, a případně tedy mohou přistoupit i k progresivnímu zdanění. 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, ani členským státům neukládá povinnost vyhradit progresivní sazby pouze pro zdanění zisku a v případě zdanění obrátu je vyloučit.

Za těchto podmínek referenční rámec nebo „obvyklý“ daňový režim pro účely analýzy podmínky selektivity v zásadě tvoří základní znaky daně, mezi které patří i progresivní sazby daně. Je na Komisi, aby případně prokázala, že znaky vnitrostátního daňového opatření byly koncipovány zjevně diskriminačním způsobem, takže by měly být z referenčního rámce vyloučeny, což by se mohlo projevit zejména ve volbě daňových kritérií neodpovídajících cíli, který toto opatření sleduje. V tomto ohledu však Soudní dvůr v daných věcech konstatoval, že Komise neprokázala, že znaky opatření přijatého polským zákonodárcem a opatření přijatého maďarským zákonodárcem byly koncipovány zjevně diskriminačním způsobem ve snaze obejít požadavky vyplývající z unijního práva v oblasti státních podpor. Za těchto podmínek tedy Tribunál v napadených rozsudcích mohl rozhodnout, že pokud měla Komise za to, že progresivní stupnice dotčených daňových opatření není součástí referenčního rámce, z jehož hlediska musí být posouzena selektivita těchto opatření, nesprávně vycházela z referenčního rámce, který byl nekompletní a nereálný.

Ve věci (C-562/19 P) týkající se daně v oblasti maloobchodního prodeje zavedené v Polsku Soudní dvůr dále zkoumal důvody, na jejichž základě Tribunál zrušil i rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení týkajícího se daňového opatření přijatého tímto členským státem. Tribunál v daném případě v podstatě rozhodl, že Komise založila předběžnou kvalifikaci dotčeného daňového opatření jako nové podpory na zjevně nesprávné analýze tohoto opatření, která tudíž nemohla právně dostačujícím způsobem potvrdit legitimní pochybnosti o kvalifikaci tohoto opatření jako nové podpory. V tomto ohledu Soudní dvůr připomněl, že unijní soud má při přezkumu platnosti takového rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení provést pouze omezený přezkum posouzení, které Komise provedla při kvalifikaci opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Soudní dvůr přitom konstatoval, že Tribunál se ve svém rozsudku v souvislosti s předběžnou kvalifikací coby státní podpory, kterou provedla Komise v rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení, uchýlil pouze k přezkumu zjevně nesprávného posouzení, a v tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že Tribunál toto rozhodnutí v žádném případě nezrušil pouze na základě důvodů, z nichž předtím zrušil záporné rozhodnutí Komise týkající se daňového opatření přijatého Polskem. Soudní dvůr proto důvody směřující proti rozsudku Tribunálu v rozsahu, v němž Tribunál zrušil rozhodnutí o zahájení formálního vyšetřovacího řízení a příkaz k pozastavení uplatňování dotčeného opatření, který k němu byl připojen, zamítl.

A konečně ve věci (C-596/19 P) týkající se daně z reklamy zavedené v Maďarsku Soudní dvůr rozhodl, že se Tribunál nedopustil nesprávného právního posouzení, když měl za to, že přechodný mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát nevede k selektivní výhodě. Zavedení přechodného opatření zohledňujícího zisk totiž nebylo nekonzistentní s cílem přerozdělení, který maďarský zákonodárce při zavádění daně z reklamy sledoval. Soudní dvůr v tomto ohledu zdůraznil, že v daném případě má kritérium týkající se neexistence zisku za zdaňovací období předcházející okamžiku, kdy se tato daň začala uplatňovat, objektivní povahu – podniky, které mají z přechodného mechanismu částečné odečitatelnosti ztrát prospěch, mají z tohoto hlediska menší daňovou schopnost než ostatní podniky.

Soudní dvůr z těchto důvodů kasační opravné prostředky, které podala Komise proti napadeným rozsudkům, v plném rozsahu zamítl.