



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

21. září 2023\*

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Pojem ‚podpora‘ – Podmínka týkající se selektivního zvýhodnění – Daňové zacházení vyhrazené pro provozovatele veřejných kasin v Německu – Odvod ze zisku – Částečná odpočitatelnost takto odvedených částek od základu daně z příjmů nebo korporáční daně a daně z podnikání – Rozhodnutí Evropské komise – Zamítnutí stížnosti po skončení předběžné fáze přezkumu z důvodu, že tato odpočitatelnost netvoří státní podporu – Samostatné zjištění neexistence hospodářského zvýhodnění a neexistence selektivity – Žaloba k Tribunálu Evropské unie omezená na zjištění neexistence selektivity – Neúčinná žaloba – Určení Komisí referenčního systému nebo ‚obvyklého‘ daňového režimu – Výklad použitelného daňového práva provedený za tímto účelem – Kvalifikace odvodu ze zisku jako ‚zvláštní daně‘ odpočitatelné jakožto ‚výdaje vynaložené v souvislosti s obchodní činností‘ – Zásada *ne ultra petita*“

Ve věci C-831/21 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek podaný na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie dne 28. prosince 2021,

**Fachverband Spielhallen eV**, se sídlem v Berlíně (Německo),

**LM**,

zástupci: A. Bartosch a R. Schmidt, Rechtsanwälte,

navrhovatelé,

přičemž dalšími účastnicemi řízení jsou:

**Evropská komise**, zástupci: původně K. Blanck a B. Stromsky, poté B. Stromsky, jako zmocněnci,

žalovaná v prvním stupni,

**Spolková republika Německo**, zástupci: J. Möller a R. Kanitz, jako zmocněnci,

vedlejší účastnice v prvním stupni,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

\* Jednací jazyk: němčina.

ve složení: A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně senátu, M. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl a J. Passer, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. května 2023,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Kasačními opravnými prostředky se Fachverband Spielhallen eV a LM domáhají zrušení usnesení Tribunálu Evropské unie ze dne 22. října 2021, Fachverband Spielhallen a LM v. Komise (T-510/20, dále jen „napadené usnesení“, EU:T:2021:745, kterým Tribunál zamítl jejich žalobu znějící na zrušení rozhodnutí Komise C(2019) 8819 final ze dne 9. prosince 2019 týkajícího se státních podpor SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Daňové zacházení vyhrazené pro provozovatele veřejných kasin v Německu a SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Údajná záruka pro provozovatele veřejných kasin v Německu (záruka ziskovosti) (dále jen „sporné rozhodnutí“).

### **Skutečnosti předcházející sporu a sporné rozhodnutí**

- 2 V bodech 1 až 18 napadeného usnesení jsou skutečnosti předcházející sporu a obsah sporného rozhodnutí shrnuty takto:
  - „1 Dne 22. března 2016 podali navrhovatelé, Fachverband Spielhallen eV, profesní sdružení 88 provozovatelů výherních hracích automatů, a LM, provozovatel výherních hracích automatů, [Evropské komisi] tři stížnosti týkající se daňového zacházení s provozovateli veřejných kasin v Německu [z důvodu, že toto zacházení je státní podporou zakázanou právem Evropské unie].
  - 2 [Třetí z těchto stížností se týkala právě spolkové země] Severní Porýní-Vestfálsko, [v níž] hazardní hry nabízené v kasinech byly upraveny Spielbank-Gesetz NRW (zákon o kasinech spolkové země Severní Porýní-Vestfálsko, dále jen ‚zákon o kasinech‘) až do jeho nahrazení v roce 2020. [Pro účely] tohoto zákona Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (dále jen ‚WestSpiel‘) byl jediným koncesionářem veřejných kasin v této spolkové zemi.
  - 3 Podle zákona o kasinech podléhaly příjmy z kasin dvěma různým daňovým režimům. Příjmy z her o peníze a hazardních her podléhaly zvláštnímu daňovému režimu, který spočíval v dani z kasin. Dále příjmy, které nepocházely z těchto her, jako například příjmy z restauračních prostor, podléhaly obvyklému daňovému režimu, který byl tvořen daní z příjmů resp. korporační daní a daní z podnikání (dále jen ‚obvyklý daňový režim‘).

- 4 Kromě toho § 14 zákona o kasinech stanovil, že 75 % ročního zisku vykázaného provozovateli veřejných kasin, ať již pochází z her o peníze a hazardních her, či nikoliv, muselo být odvedeno spolkové zemi Severní Porýní-Vestfálsko. Pokud zbývající čtvrtina tohoto zisku přesáhla 7 % součtu podílů na základním kapitálu, rezervách a vzájemném fondu, toto ustanovení stanovilo, že celý tento zisk musí být odveden této spolkové zemi (dále jen ‚odvod ze zisku‘).
- 5 Odvod ze zisku, a to až do výše odvodu plynoucího z jiných příjmů než z hazardních her, byl nicméně odpočitatelný od základu daně z podnikání a daně z příjmů, resp. korporační daně, jako ‚výdaje vynaložené v souvislosti s obchodní činností‘. Právě tuto odpočitatelnost (dále jen ‚odpočitatelnost odvodu ze zisku‘ nebo ‚sporné opatření‘) navrhovatelé ve své [...] stížnosti zpochybňovali [...].
- 6 Po výměně korespondence s navrhovateli dospěla [...] Komise dne 9. prosince 2019 k závěru, že sporné opatření nezahrnuje žádné selektivní zvýhodnění, a tudíž ani žádnou podporu, a proto rozhodla, že ohledně tohoto opatření nezahájí formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU [...].
- 7 Ve sporném rozhodnutí Komise konstatovala, že příjmy provozovatelů veřejných kasin, které nepocházejí ze hry, podléhají obvyklému daňovému režimu a dále odvodu ze zisku, který kvalifikovala jako ‚zvláštní daň‘.
- 8 Komise uvedla, že odpočitatelnost uvedeného odvodu od základu korporační daně a daně z podnikání nevyplývala ze zvláštního ustanovení, nýbrž z použití obecných pravidel zdanění v rámci obvyklého daňového režimu, podle nichž se daně vypočítávají na základě čistého zisku po odpočtení takových ‚výdajů vynaložených v souvislosti s obchodní činností‘, jako je v projednávané věci odvod ze zisku. Z toho podle Komise vyplývalo, že odpočitatelnost odvodu ze zisku nepřináší selektivní zvýhodnění.
- 9 Ve zbývající části [sporného rozhodnutí] Komise dále analyzovala sporné opatření s ohledem na argumenty vznesené navrhovateli v předběžné fázi přezkumu.
- 10 Komise zaprvé uvedla, že navrhovatelé svými argumenty implicitně tvrdili, že odvod ze zisku je daní srovnatelnou s daněmi ze zisku, které nejsou odpočitatelné podle obecných daňových pravidel obvyklého daňového režimu, zejména z důvodu § 4 odst. 5b Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů).
- 11 Podle názoru Komise lze přitom odvod ze zisku považovat za zvláštní daň ze zisku. V této souvislosti tvrdila, že § 4 odst. 5b zákona o dani z příjmů vylučuje zařazení mezi odpočitatelné náklady na podnikání pouze u daně z podnikání, nikoliv u všech daní ze zisku. Podle Komise totiž žádné ustanovení obecně nebránilo odpočitatelnosti zvláštní daně ze zisku. [...]
- 12 Zadruhé Komise v tomto ohledu reagovala na argument, který předložili navrhovatelé v souvislosti s § 10 odst. 2 Körperschaftsteuergesetz (zákon o korporační dani), podle něhož daň z příjmů a jiné daně fyzických osob nejsou pro účely stanovení základu korporační daně odpočitatelné. Poukázala zejména na to, že toto ustanovení se vztahuje na obecné daně ze zisku a nevyplývá z něj, že by se vztahovalo také na zvláštní dodatečnou daň, jako je odvod ze zisku, kterou neplatí žádný jiný daňový poplatník než provozovatelé veřejných kasin a jejíž základ daně neodpovídá přesně příjmům z jejich činnosti. [...]

- 13 Zatřetí v reakci na další argument předložený navrhovateli vycházející z toho, že dividendy nelze odpočíst od základu daně z podnikání a základu daně z příjmů podle obecných daňových pravidel obvyklého daňového režimu, Komise tvrdila, že odvod ze zisku není dividendou. [...]
- 14 S ohledem na výše uvedené měla Komise ve [sporném] rozhodnutí za to, že odpočitatelnost odvodu ze zisku je v souladu s obecným pravidlem odpočitatelnosti výdajů vynaložených na podnikatelskou činnost, a není tedy selektivní.
- 15 A konečně Komise v bodě 159 [sporného] rozhodnutí uvedla, že pokud jde konkrétně o kritérium zvýhodnění, ostatní hospodářské subjekty, zejména provozovatelé výherních hracích automatů, nepodléhají odvodu ze zisku. V důsledku toho skutečnost, že výše této zvláštní daně byla odpočtena od základu daně z ostatních daní, nemohla společnosti WestSpiel poskytnout žádné zvýhodnění oproti obvyklému daňovému režimu.
- 16 V této souvislosti Komise poukázala na to, že v roce 2014 činil odvod ze zisku 82,02 milionu eur a že sazby daně z podnikání činily 17,7 % a korporační daně 15,6 %. Poukázala proto na to, že odpočitatelnost tohoto odvodu v mezích § 14 zákona o kasinech vedla k tomu, že se na tuto částku tyto daňové sazby nevztahují. Celková částka, kterou měla společnost WestSpiel zaplatit na dani z podnikání a korporační dani, byla v důsledku toho snížena o 27,3 milionu eur. Současně se však celkové daňové zatížení společnosti WestSpiel zvýšilo o mnohem vyšší částku, a to právě o částku ve výši 82,02 milionu eur odpovídající tomuto odvodu ze zisku.
- 17 Komise tak [...] dospěla [...] k závěru, že údajné zvýhodnění plynoucí z možnosti takového provozovatele, jako je společnost WestSpiel, částečně odpočíst odvod ze zisku od základů daně korporační daně a daně z podnikání, byla v každém případě překonána vyšším zatížením spojeným s platbou tohoto odvodu, které se vztahovalo specificky na provozovatele veřejných kasin a bylo stále mnohem vyšší než obě tyto daně.
- 18 V poznámce pod čarou 87 [sporného] rozhodnutí Komise upřesnila, že jelikož korporační daň a daň z podnikání jsou lineární a daň z příjmů fyzických osob je pásmová progresivní, bylo zvýhodnění provozovatelů veřejných kasin plynoucí ze snížení základu daně do výše části odvodu ze zisku nižší než znevýhodnění plynoucí z povinnosti těchto provozovatelů k platbě tohoto odvodu.“

### **Řízení před Tribunálem a napadené usnesení**

- 3 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. srpna 2020 podali navrhovatelé žalobu znějící na zrušení sporného rozhodnutí.
- 4 Na podporu své žaloby se dovolávali jediného žalobního důvodu, vycházejícího z porušení jejich procesních práv z důvodu odmítnutí Komise zahájit formální vyšetřovací řízení stanovené v čl. 108 odst. 2 SFEU, jelikož tento orgán nebyl schopen ve fázi předběžného přezkumu překonat veškeré závažné obtíže, se kterými se podle navrhovatelů potýkal.
- 5 Podle Tribunálu tento jediný žalobní důvod zahrnoval pět částí.

- 6 V rámci první části žalobního důvodu navrhovatelé tvrdili, že Komise nesprávně vycházela z předpokladu, že odvod ze zisku je daní, zatímco navrhovatelé vždy uváděli, že se jedná o převod zisku, který není odpočitatelný v obvyklém daňovém režimu. Ve druhé části žalobního důvodu tvrdili, že Komise kvalifikovala odvod ze zisku jako „zvláštní daň“, když měla nesprávně za to, že způsob, jakým vnitrostátní právo označuje opatření, není rozhodující. Ve třetí části žalobního důvodu navrhovatelé zpochybňovali kritéria, která Komise použila pro kvalifikaci odvodu ze zisku jako „daně“. Ve čtvrté části žalobního důvodu na základě řady argumentů navrhovatelé tvrdili, že i kdyby odvod ze zisku byl daní, nemohl by být odpočten od základu daně z příjmů nebo korporační daně a daně z podnikání. V páté části žalobního důvodu navrhovatelé uvedli argumenty proti srovnání v poznámce pod čarou 77 sporného rozhodnutí mezi odvodem ze zisku a zvláštními platbami uloženými podnikům, například za protisoutěžní jednání, které jsou podle německého práva odpočitatelné.
- 7 V bodech 48 a 57 napadeného usnesení Tribunál vycházel při svém posouzení tohoto jediného žalobního důvodu z toho, že navrhovatelé kritizovali výlučně údajné nedostatky sporného rozhodnutí spočívající v tom, že Komise popřela, že sporné opatření bylo selektivní. Podle Tribunálu přitom Komise v uvedeném rozhodnutí neposoudila veškerá kritéria týkající se existence zvýhodnění a selektivity, ale snažila se prokázat v reakci na argumenty navrhovatelů, že v tomto případě údajná selektivita chyběla, a dále se odděleně snažila prokázat, že hospodářské zvýhodnění neexistovalo nezávisle na otázce selektivity.
- 8 V bodě 58 napadeného usnesení Tribunál poznamenal, že navrhovatelé zejména nezpochybňovali zjištění v bodě 159 odůvodnění a v poznámce pod čarou 87 sporného rozhodnutí, podle něhož odpočitatelnost odvodu ze zisku nemohla poskytovat zvýhodnění takovému provozovateli veřejného kasina, jakým je WestSpiel, neboť zatížení, kterému tento provozovatel podléhá z titulu odvodu ze zisku, je vždy a nevyhnutelně mnohem vyšší než daň, která by byla splatná z částky odpovídající tomuto odvodu.
- 9 V bodech 60 až 66 napadeného usnesení nicméně Tribunál pro účely prokázání existence zvýhodnění plynoucího z možnosti odpočtu odvodu ze zisku zkoumal relevanci příloh přiložených k replice, které popisují různé „daňové scénáře“ založené na účetních údajích za účetní roky 2014 a 2019, ale rozhodl, že tyto důkazy byly předloženy opožděně a jsou nepřijatelné.
- 10 V bodě 67 napadeného usnesení Tribunál připomněl, že podle judikatury vyžaduje kvalifikace „podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, aby byly splněny veškeré podmínky stanovené v tomto ustanovení, a pokud jde o podmínku týkající se existence selektivního zvýhodnění, musí být existence zvýhodnění posouzena nezávisle na selektivitě.
- 11 Tribunál z toho v bodě 68 tohoto usnesení vyvodil, že jelikož navrhovatelé neprokázali, že posouzení informací a důkazů, které měla Komise k dispozici ve fázi předběžného přezkumu sporného opatření, mělo vyvolat pochybnosti a vážné obtíže, pokud jde o otázku, zda odpočitatelnost odvodu ze zisku je zvýhodněním ve prospěch WestSpiel, bylo zjevné, že navrhovatelé nemohli opodstatněně tvrdit, že sporné rozhodnutí porušilo jejich procesní práva.
- 12 Poté, co Tribunál v bodech 69 a 70 napadeného usnesení rozhodl, že je rovněž neopodstatněný argument navrhovatelů, že sporné rozhodnutí je rozporuplné, když kvalifikuje odvod ze zisku jednou jako zvláštní daň a podruhé jako zvláštní platbu srovnatelnou s pokutami za protisoutěžní jednání, dospěl k závěru, že jediný žalobní důvod, a tudíž žaloba v plném rozsahu, musí být zamítnuty jako po právní stránce zjevně zcela neopodstatněné.

## **Návrhová žádání účastníků v řízení o kasačním opravném prostředku**

- 13 Navrhovatelé navrhují, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadené usnesení;
  - vrátil věc Tribunálu a
  - rozhodl, že o nákladech řízení bude rozhodnuto později.
- 14 Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zamítl kasační opravný prostředek a
  - uložil navrhovatelům náhradu nákladů řízení.

## **Ke kasačnímu opravnému prostředku**

### *Argumentace účastníků řízení*

- 15 Na podporu svého kasačního opravného prostředku navrhovatelé uvádějí jediný důvod, v němž tvrdí, že Tribunál se tím, že zamítl jejich žalobu z důvodu, že sporné opatření není způsobilé poskytnout jakékoli hospodářské zvýhodnění, aniž posoudil otázku, zda je toto zvýhodnění po věcné stránce selektivní, dopustil nesprávného právního posouzení při použití podmínek stanovených v čl. 107 odst. 1 SFEU, které musí být splněny, aby toto opatření mohlo být kvalifikováno jako „státní podpora“ ve smyslu tohoto ustanovení.
- 16 Jak s odkazem na ustálenou judikaturu soudů Evropské unie týkající se daňových vnitrostátních opatření připustil Tribunál v bodě 52 napadeného usnesení, podmínky týkající se hospodářského zvýhodnění a selektivity musí být analyzovány společně.
- 17 Kromě toho z metody posouzení ve třech fázích podmínky věcné selektivity upravené ustálenou judikaturou Soudního dvora podle navrhovatelů vyplývá, že k tomu, aby Tribunál mohl dospět k závěru, že se nejedná o hospodářské zvýhodnění, měl nutně nejprve vymezit „obvyklý“ daňový režim.
- 18 Navrhovatelé přitom tvrdí, že před Tribunálem právě zpochybňovali, že – jak tvrdila Komise v bodě 159 sporného rozhodnutí – odvod ze zisku může být kvalifikován jako „zvláštní daň“, kterou lze odpočíst od základu daně z příjmů nebo korporační daně nebo daně z podnikání v souladu s obecnými daňovými pravidly německého práva.
- 19 Tribunál se však podle nich v napadeném usnesení tímto sporným bodem ve svém právním posouzení nezabýval, a tudíž ve skutečnosti převzal definici „obvyklého daňového režimu“ uvedenou v bodě 159 sporného rozhodnutí.
- 20 Navrhovatelé tvrdí, že pokud by podle německého daňového práva byla kvalifikace odvodu ze zisku jako „zvláštní daň“ nesprávná a pokud by naopak, jak tvrdili navrhovatelé před Tribunálem, odvod ze zisku byl převodem nebo rozdělením zisku, byla by odpočitatelnost tohoto odvodu odchylkou od „obvyklého“ daňového režimu, a sporné opatření by bylo selektivní.

- 21 Vzhledem k tomu, že „obvyklý“ daňový režim musí podle navrhovatelů nutně vyplývat z platných pravidel německého daňového práva, tvrdí, že není pochyb a není to ostatně ani zpochybňováno, že převod nebo rozdělení zisku nemohou být odečteny od základu daně z podnikání nebo korporační daně. Tato pravidla totiž podle nich zakazují kompenzovat hospodářská znevýhodnění z důvodu odvodu ze zisku zvýhodněními vyplývajícími z odpočitatelnosti uvedeného odvodu.
- 22 Navrhovatelé z toho vyvozují, že Tribunál v napadeném usnesení nesprávně použil pojem „státní podpora“ podle čl. 107 odst. 1 SFEU, když popřel existenci hospodářského zvýhodnění, aniž nejprve určil „obvyklý“ daňový režim způsobem nezávislým na posouzení Komise ve sporném rozhodnutí. Určení „obvyklého“ daňového režimu je přitom podle nich nezbytnou fází pro zjištění existence, či neexistence hospodářského zvýhodnění.
- 23 Komise tvrdí, že jediný důvod kasačního opravného prostředku je neúčinný a v každém případě zcela neopodstatněný.
- 24 Má za to, že tento důvod spočívá na nesprávném výkladu napadeného usnesení, jelikož Tribunál tímto usnesením zamítl žalobu nikoli z důvodu neexistence hospodářského zvýhodnění, ale především z důvodu, že žaloba neobsahovala žádný žalobní důvod namířený proti neexistenci zvýhodnění vzniklému takovým sporným opatřením, jako je opatření zjištěné ve sporném rozhodnutí.
- 25 Komise má přitom za to, že pokud neexistovalo zvýhodnění, nemohlo být opatření v žádném případě státní podporou. I kdyby tudíž bylo sporné opatření selektivní, jak navrhovatelé tvrdili v řízení v prvním stupni, navrhovatelé neprokázali, že závěr Komise, a sice že se nejedná o státní podporu, byl nesprávný. Komise uvádí, že za těchto podmínek nebyl Tribunál povinen zkoumat, zda se v tomto případě jednalo, či nikoli, o zvýhodnění, a mohl se omezit na zjištění, že žaloba se netýkala této podmínky vztahující se k existenci podpory.
- 26 Komise podpůrně tvrdí, že na základě zásady *ne ultra petita* nemohl Tribunál v každém případě zjistit neexistenci hospodářského znevýhodnění vzhledem k tomu, že tato otázka nebyla předmětem žaloby v řízení v prvním stupni a nemohla být z úřední povinnosti zkoumána jakožto nepominutelný důvod.
- 27 Podle Komise se navrhovatelé nesprávně dovolávají údajných zvláštností daňových podpor. I když je pravda, že pokud jde o takové podpory, kritéria týkající se zvýhodnění a selektivity mohou být zkoumána společně, tato kritéria jsou koncepčně odlišná. Kromě toho důkaz o existenci zvýhodnění a o existenci jeho selektivity se zcela ani soustavně nepřekrývají. Komise tedy poznamenává, že v tomto případě není cílem sporného opatření snížit daň, která je obvykle dlužná podle obecného daňového režimu. Naopak možnost odpočíst odvod ze zisku od zdanitelného základu daně z příjmů nebo korporační daně by snížila daňovou zátěž veřejných kasin Severního Porýní-Vestfálska z důvodu odvodu ze zisku.
- 28 Komise rovněž tvrdí, že Tribunál podpůrně a pečlivě v bodech 60 až 66 napadeného usnesení prozkoumal důkazy, které předložili navrhovatelé opožděně a které mohly vágně souviset s případným argumentem týkajícím se existence výhody. V tomto ohledu podle Komise Tribunál ukázal, že tyto nepřípustné důkazy v každém případě nebyly relevantní vzhledem k tomu, že by neumožnily úspěšně zpochybnit zjištění o neexistenci zvýhodnění obsažené ve sporném rozhodnutí.

## *Závěry Soudního dvora*

- 29 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pro kvalifikaci vnitrostátního opatření jako „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU se vyžaduje, aby byly splněny všechny následující podmínky. Zaprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být s to ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat příslušného příjemce. Začtvrté opatření musí narušovat hospodářskou soutěž či představovat hrozbu v tomto směru (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 19 a citovaná judikatura).
- 30 Pokud jde konkrétně o selektivitu vnitrostátních daňových opatření, Soudní dvůr rozhodl, že k tomu, aby Komise mohla kvalifikovat takové opatření jako „selektivní“ musí jej posoudit ve třech fázích. V první řadě musí totiž identifikovat referenční systém, tj. „obvyklý“ daňový režim uplatnitelný v dotčeném členském státě, a v druhé řadě prokázat, že se předmětné daňové opatření od tohoto referenčního systému odchyluje, jelikož zavádí rozlišování mezi subjekty, které se z hlediska cíle tohoto referenčního systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pojem „státní podpora“ se však na opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného právního režimu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nevztahuje, pokud se dotčenému členskému státu podaří ve třetí řadě prokázat, že je toto rozlišení odůvodněné, jelikož vyplývá z povahy nebo struktury systému, do něhož tato opatření patří. (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 68 a citovaná judikatura).
- 31 V rámci jediného žalobního důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelé vytýkají Tribunálu, že neprozkoumal jejich ústřední argumentaci vylíčenou v prvních třech z pěti částí, které tvořily jediný žalobní důvod uplatňovaný na podporu jejich žaloby a kritizující sporné rozhodnutí v tom, že v něm Komise v rámci posouzení podmínky týkající se selektivity nesprávně určila referenční systém, respektive „obvyklý“ daňový režim, uplatnitelný v dotčeném členském státě v první fázi posouzení, které má provést Komise v souladu s judikaturou připomenutou v bodě 30 tohoto rozsudku.
- 32 Nesprávné posouzení, kterého se podle nich dopustila Komise, spočívá zvláště v tom, že kvalifikovala sporné opatření, a sice odvod ze zisku prováděný veřejnými kasiny jako „zvláštní daň“, nebo dokonce jako „zvláštní dodatečnou daň“, což jí umožnilo dospět k závěru, že částky zaplacené v rámci tohoto odvodu jsou odpočitatelné od základu daně z příjmů nebo korporační daně a daně z podnikání v souladu s obecnými daňovými pravidly obvyklého daňového režimu upravenými platným německým daňovým právem, která připouštějí odpočet „výdajů vynaložených v souvislosti s obchodní činností“.
- 33 Navrhovatelé tvrdí, že odvod ze zisku musí být kvalifikován jako „převod“ nebo „rozdělení zisku“, a nikoli jako „daň“ nebo „zvláštní daň“, takže v souladu s platným německým daňovým právem neměl být tento odvod ze zisku odečten od zdanitelného základu daně z podnikání. Mají za to, že skutečně provedený odpočet je tedy odchylkou od „obvyklého“ daňového režimu, a je tudíž selektivním zvýhodněním.
- 34 V tomto ohledu vyvstává otázka, zda Tribunál mohl právem rozhodnout, že jelikož Komise dospěla ve svém sporném rozhodnutí vydaném v rámci předběžného šetření upraveného v čl. 108 odst. 3 SFEU, že sporné opatření není „státní podporou“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU jak z důvodu neexistence hospodářského zvýhodnění poskytnutého tímto opatřením, tak protože



toto opatření není selektivní, musí být žaloba, která je namířena výlučně proti zjištění, že opatření není selektivní, zamítnuta jako neúčinná, a tudíž jako po právní stránce zcela neopodstatněná, neboť i kdyby se ukázalo, že tento žalobní důvod byl opodstatněný, dotčené opatření by stále nebylo státní podporou z důvodu neexistence takového hospodářského zvýhodnění, jak bylo konstatováno ve sporném rozhodnutí.

- 35 V tomto ohledu Soudní dvůr zajisté rozhodl, že požadavek selektivity plynoucí z čl. 107 odst. 1 SFEU musí být jasně odlišen od zjištění hospodářského zvýhodnění, takže když Komise zjistí, že se jedná o zvýhodnění v širším smyslu, které přímo či nepřímo vyplývá z určitého opatření, přísluší jí ještě prokázat, že toto zvýhodnění je určeno specificky jednomu či více podnikům (rozsudek ze dne 4. června 2015, Komise v. MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).
- 36 Za těchto podmínek Soudní dvůr zdůraznil, že určení referenčního systému je v případě vnitrostátních daňových opatření zvláště důležité, jelikož existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění (rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 69, jakož citovaná judikatura).
- 37 Pro účely posouzení selektivní povahy daňového opatření je tedy důležité, aby byl obecný daňový režim nebo referenční systém použitelný v dotčeném členském státě správně identifikován v rozhodnutí Komise a přezkoumán soudem, u něhož byla tato identifikace zpochybněna. Vzhledem k tomu, že určení referenčního systému představuje výchozí bod srovnávacího přezkumu, který musí být proveden v kontextu posouzení selektivity, postihuje pochybení, k němuž došlo při tomto určení, nutně celou analýzu podmínky týkající se selektivity (rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 71 a citovaná judikatura).
- 38 V této souvislosti Soudní dvůr upřesnil, že určení referenčního systému, které musí být provedeno po kontradiktorní diskuzi s dotčeným členským státem, musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků norem použitelných na základě vnitrostátního práva tohoto státu (rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 72 a citovaná judikatura).
- 39 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že mimo oblasti, v nichž je unijní daňové právo harmonizováno, je to dotčený členský stát, kdo určuje v rámci výkonu svých pravomocí v oblasti přímého zdanění a v souladu se svou daňovou autonomií základní znaky daně, které v zásadě definují referenční systém nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba posoudit podmínku týkající se selektivity. Tak je tomu zejména v případě určení základu daně a skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti (rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73 a citovaná judikatura).
- 40 Z toho plyne, že za účelem identifikace referenčního systému v oblasti přímého zdanění musí být zohledněno pouze vnitrostátní právo použitelné v dotčeném členském státě, přičemž sama tato identifikace je nezbytným předpokladem k posouzení nejen existence zvýhodnění, nýbrž rovněž toho, zda má selektivní povahu (rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 74).
- 41 Jak rovněž uvedl generální advokát v bodě 60 svého stanoviska, přístup Tribunálu shrnutý v bodě 34 tohoto rozsudku je v rozporu se zásadami zakotvenými v judikatuře Soudního dvora připomenuté v bodech 36 až 40 tohoto rozsudku, podle nichž posouzení, které musí Komise

provést, aby mohla konstatovat selektivitu režimu podpor daňové povahy, se překrývá, pokud jde o určení referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu, s posouzením, které musí být provedeno za účelem ověření, zda má sporné opatření za následek poskytnutí zvýhodnění svým příjemcům.

- 42 Podle uvedených zásad totiž platí, že kdyby Tribunál posoudil v rámci výkonu pravomoci plného soudního přezkumu, kterou má ve vztahu k takovému výkladu platného vnitrostátního práva, jako je výklad, který podala Komise ve sporném rozhodnutí, argumenty navrhovatelů namířené proti identifikaci referenčního systému v tomto rozhodnutí shrnuté v bodech 32 a 33 tohoto rozsudku, a kdyby dospěl na konci tohoto posouzení k závěru, že se z hlediska pravidel a zásad německého daňového práva použitelného v dané oblasti, jakož i z hlediska jejich výkladu ve vnitrostátní judikatuře a právní nauce Komise skutečně dopustila nesprávného posouzení při tomto určování, takové nesprávné posouzení by nutně vedlo k tomu, že celá analýza ze strany Komise podmínky týkající se existence selektivního zvýhodnění, pokud jde o obě její složky, a sice jak podmínky týkající se selektivity, tak podmínky týkající se hospodářské výhody, by byla nutně stížena vadou.
- 43 Z toho vyplývá, že Tribunál se dopustil nesprávného právního posouzení, když rozhodl, že není nutné zkoumat uvedené argumenty navrhovatelů z důvodu, že i kdyby bylo tyto argumenty opodstatněné, jsou v každém případě neúčinné, jelikož by ovlivnily jen analýzu podmínky týkající se selektivity, kterou provedla Komise ve sporném rozhodnutí, a nikoli analýzu týkající se hospodářského zvýhodnění, která byla zkoumána v uvedeném rozhodnutí odděleně.
- 44 Tento závěr nemůže být zpochybněn argumentem, který předkládá podpůrně Komise, že Tribunál by porušil zásadu *ne ultra petita*, kdyby zkoumal legalitu sporného rozhodnutí nejen ve vztahu k posouzení podmínky selektivity, ale také ve vztahu k analýze podmínky existence hospodářského zvýhodnění.
- 45 Jak již Soudní dvůr opakovaně rozhodl, jelikož soud posuzující otázky legality nemůže rozhodnout *ultra petita*, nemůže jít zrušující výrok nad rámec návrhu žalobce (rozsudek ze dne 14. listopadu 2017, *British Airways v. Komise*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, bod 81 a citovaná judikatura).
- 46 Avšak třebaže soud rozhoduje pouze o návrhu účastníků řízení, kterým přísluší vymezit rozsah sporu, nemůže být vázán pouze argumenty, kterých se tyto dovolávají na podporu svých tvrzení, neboť by byl jinak případně nucen založit své rozhodnutí na chybných právních úvahách. (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2021, *Komise v. Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, bod 58).
- 47 V řízení v prvním stupni se přitom navrhovatelé domáhali zrušení sporného rozhodnutí, přičemž argumentovali zejména tím, že Komise v tomto rozhodnutí provedla posouzení podmínky selektivity, které bylo v rozporu s unijním právem, jelikož toto posouzení bylo založeno na určení referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu, kterému předcházela nesprávný výklad pravidel a zásad německého daňového práva v oblasti odpočitatelnosti „výdajů vynaložených v souvislosti s obchodní činností“.
- 48 Je sice pravda, že žaloba se formálně týkala jen posouzení Komisí ve sporném rozhodnutí podmínky týkající se selektivity, a nikoli podmínky týkající se existence hospodářského zvýhodnění, nic to však nemění na tom, jak bylo již zdůrazněno, že jejich argumentace byla po meritorní stránce rovněž relevantní k posouzení obou těchto podmínek, jelikož se týkala určení v tomto rozhodnutí referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu, přičemž toto

posouzení je totožné pro obě tyto podmínky, a pokud by bylo v rozporu s platným vnitrostátním právem, nutně by vedlo k tomu, že posouzení obou těchto podmínek by bylo ve stejném rozsahu stíženo vadou.

- 49 Kdyby tudíž Tribunál – jak byl povinen učinit – posoudil tuto argumentaci navrhovatelů, nijak by nezměnil předmět žaloby, který je uveden v žalobě, a proto by neporušil zásadu *ne ultra petita*.
- 50 Rovněž platí, že Tribunál by neporušil tuto zásadu, pokud by na konci tohoto posouzení dospěl k závěru, že sporné rozhodnutí musí být zrušeno, jelikož Komise v tomto rozhodnutí nesprávně určila referenční systém nebo „obvyklý“ daňový režim.
- 51 Vzhledem k výše uvedenému je třeba napadený rozsudek zrušit.

### **K vrácení věci Tribunálu**

- 52 Podle článku 61 statutu Soudního dvora Evropské unie platí, že Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu zruší, je-li opravný prostředek opodstatněný. Soudní dvůr může vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje, nebo věc vrátit zpět Tribunálu k rozhodnutí.
- 53 V tomto rozsudku bylo rozhodnuto, že Tribunál se dopustil nesprávného právního posouzení, když neposoudil argumentaci navrhovatelů týkající se kritiky určení ve sporném rozhodnutí ze strany Komise referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu.
- 54 Vzhledem k tomu, že Tribunál neprovedl přezkum výkladu Komise vnitrostátního práva použitelného pro účely určení referenčního systému nebo „obvyklého“ daňového režimu, který měl provést ve vztahu k argumentaci, kterou mu navrhovatelé konkrétně předložili, Soudní dvůr má za to, že stav řízení nedovoluje rozhodnout ve věci samé. Je tudíž třeba vrátit věc Tribunálu.

### **K nákladům řízení**

- 55 Vzhledem k tomu, že se věc vrací Tribunálu, je třeba rozhodnout o nákladech řízení později.

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

- 1) Usnesení Tribunálu Evropské unie ze dne 22. října 2021, Fachverband Spielhallen a LM v. Komise (T-510/20, EU:T:2021:745), se zrušuje.**
- 2) Věc se vrací zpět Tribunálu Evropské unie.**
- 3) O nákladech řízení bude rozhodnuto později.**

Podpisy