



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

16. března 2021 *

„Kasační opravný prostředek – Článek 107 odst. 1 SFEU – Státní podpory – Maďarská daň z obratu z reklamy – Prvky určení referenčního rámce – Progresivita sazeb – Přejícný mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát – Existence výhody selektivní povahy – Důkazní břemeno“

Ve věci C-596/19 P,

jejímž předmětem je kasační opravný prostředek na základě článku 56 statutu Soudního dvora Evropské unie, podaný dne 6. srpna 2019,

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

účastnice řízení podávající kasační opravný prostředek (navrhovatelka),

přičemž dalšími účastníky řízení jsou:

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

žalobce v prvním stupni,

Polská republika, zastoupená B. Majczynou, jako zmocněncem,

vedlejší účastnice 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. Şereş, 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,

vydává tento

* Jednací jazyk: maďarština.

Rozsudek

- 1 Evropská komise se v rámci kasačního opravného prostředku domáhá zrušení rozsudku Tribunálu Evropské unie ze dne 27. června 2019, Maďarsko v. Komise (T-20/17, dále jen „napadený rozsudek“, EU:T:2019:448), kterým Tribunál zrušil 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 „sporné rozhodnutí“).

Skutečnosti předcházející sporu

- 2 Skutečnosti předcházející sporu popsal Tribunál v bodech 1 až 32 napadeného rozsudku. Lze je shrnout následovně.
- 3 Dne 11. června 2014 přijalo Maďarsko zákon č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (dále jen „zákon o dani z reklamy“). Tímto zákonem, který vstoupil v platnost dne 15. srpna 2014, byla zavedena nová zvláštní daň s progresivně odstupňovanými sazbami daně z příjmů, kterých je v Maďarsku dosahováno šířením reklamy (dále jen „dotčené daňové opatření“). V průběhu přezkumu zákona o dani z reklamy prováděném Komisí na základě kontroly státních podpor maďarské orgány tvrdily, že účelem této daně je podporovat zásadu daňové proporcionality.
- 4 Podle tohoto zákona se dotčené daňové opatření vztahuje na každého, kdo šíří reklamu. Tomuto daňovému opatření tedy podléhají hospodářské subjekty šířící reklamu, jakými jsou například subjekty vydávající tisk, audiovizuální média nebo venkovní reklamní média, s výjimkou inzerentů, tj. objednatelů reklamní inzerce, a reklamních agentur, které jsou zprostředkovateli mezi inzerenty a šířiteli reklamy. Daňovým základem dotčeného daňového opatření je čistý roční obrat dosažený šířením reklamy. Vybírá se navíc ke stávajícím obchodním daním, zejména k dani z příjmů právnických osob. Jeho územní působnost zahrnuje Maďarsko.
- 5 Stupnice sazeb dotčeného daňového opatření byla vymezena následovně:
 - 0 % z daňového základu nepřesahujícího 0,5 miliardy maďarských forintů (HUF) (přibližně 1 400 000 eur);
 - 1 % z daňového základu od 0,5 do 5 miliard HUF (přibližně 14 milionů eur);
 - 10 % z daňového základu od 5 do 10 miliard HUF (přibližně 28 milionů eur);
 - 20 % z daňového základu od 10 do 15 miliard HUF (přibližně 42 milionů eur);
 - 30 % z daňového základu od 15 do 20 miliard HUF (přibližně 56 milionů eur) a
 - 40 % z daňového základu přesahujícího posledně uvedenou částku, přičemž tato sazba byla od 1. ledna 2015 zvýšena na 50 %.
- 6 V zákoně o dani z reklamy bylo rovněž stanoveno, že osoby povinné k dani, jejichž výše zisku před zdaněním ve zdaňovacím období 2013 byla rovna nule nebo byla záporná, mohou odečíst od svého daňového základu za rok 2014 50 % ztrát převedených z předcházejících zdaňovacích období (dále jen „mechanismus částečné odečitelnosti převedených ztrát“).
- 7 Rozhodnutím ze dne 12. března 2015 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU, neboť měla za to, že progresivní povaha dotčeného daňového opatření a mechanismus částečné odečitelnosti převedených ztrát zakládají státní podpory. Komise v tomto rozhodnutí konstatovala, že progresivita sazeb zavádí rozlišování mezi podniky, které mají z reklamy vysoké

příjmy, tudíž velkými podniky, a podniky, které mají z reklamy nižší příjmy, tudíž malými podniky. Podle tohoto orgánu zavedlo dotčené daňové opatření selektivní výhodu ve prospěch posledně uvedených. Komise měla rovněž za to, že mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát s sebou přináší selektivní výhodu, která představuje státní podporu.

- 8 Komise v tomtéž rozhodnutí maďarským orgánům na základě čl. 11 odst. 1 nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 [SFEU] (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339), nařídila, aby uplatňování dotčeného daňového opatření pozastavily.
- 9 Maďarsko následně toto opatření pozměnilo zákonem č. LXII z roku 2015 přijatým dne 4. června 2015 (dále jen „zákon z roku 2015“). Progresivní stupnice dotčeného daňového opatření sestávající ze šesti daňových sazeb od 0 % do 50 % byla nahrazena následující stupnicí sestávající ze dvou daňových sazeb:
 - 0 % z daňového základu nepřesahujícího 100 milionů HUF (přibližně 280 000 eur) a
 - 5,3 % z daňového základu přesahujícího posledně uvedenou částku.
- 10 Dne 4. listopadu 2016 Komise ukončila formální vyšetřovací řízení tím, že přijala sporné rozhodnutí.
- 11 V článku 1 tohoto rozhodnutí dospěla Komise k závěru, že progresivní povaha dotčeného daňového opatření, a to i v jeho podobě vyplývající ze zákona z roku 2015, jakož i mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát představují státní podporu. Podle Komise byla tato podpora zavedena protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU a kromě toho byla s ohledem na čl. 107 odst. 1 SFEU neslučitelná s vnitřním trhem. V článku 4 sporného rozhodnutí Komise Maďarsku nařídila, aby zajistilo navrácení podpor prohlášených za neslučitelné s vnitřním trhem od jejich příjemců.
- 12 Maďarské orgány tudíž měly od podniků, které vykazaly příjmy z reklamy v průběhu období od okamžiku, kdy vstoupil v platnost zákon o dani z reklamy, buď do okamžiku zrušení dotčeného daňového opatření, nebo do okamžiku jeho nahrazení režimem plně slučitelným s unijním právem v oblasti státních podpor, vybrat částky odpovídající rozdílu mezi částkou daně, kterou by tyto podniky musely zaplatit podle referenčního rámce spočívajícího v daňovém režimu s jednotnou sazbou ve výši 5,3 %, pokud by se maďarské orgány nerozhodly pro jinou sazbu, a částkou daně, kterou již uvedené podniky zaplatily, nebo měly zaplatit. Kdyby byl rozdíl mezi těmito dvěma částkami kladný, odpovídající obnos měl být navrácen spolu s úroky z navrácené podpory ke dni, kdy byla daň splatná.
- 13 Komise nicméně uvedla, že navrácení není nutné, pokud Maďarsko dotčené daňové opatření zruší se zpětným účinkem k datu jeho vstupu v platnost. Maďarsko by pak do budoucna, například od roku 2017, mělo možnost zavést daňový režim, který nebude progresivní a nebude rozlišovat mezi hospodářskými subjekty podléhajícími této dani.
- 14 Komise se v podstatě domnívala, že dotčené daňové opatření musí být kvalifikováno jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU z následujících důvodů.
- 15 Pokud jde o přičitatelnost dotčeného daňového opatření státu a jeho financování ze státních prostředků, Komise uvedla, že jelikož Maďarsko přijalo zákon o dani z reklamy, zřeklo se prostředků, které by muselo vybrat od podniků, jejichž obrat související s příjmy z reklamy je nízký, tudíž od malých podniků, kdyby podléhaly téže daňové povinnosti jako podniky, jejichž obrat související s příjmy z reklamy je vyšší, tudíž podniky větší.

- 16 Co se týče existence výhody, Komise připomněla, že opatření snižující náklady, jež podniky obvykle nesou, přinášejí, stejně jako pozitivní plnění, výhodu. Zdanění podstatně nižší daňovou sazbou v daném případě snižuje náklady podniků s nízkým obratem oproti podnikům s vysokým obratem, a představuje proto výhodu ve prospěch menších podniků oproti větším podnikům.
- 17 Komise doplnila, že výhodu představuje i mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát, jelikož snižuje daňovou zátěž podniků, které mohou převést ztráty a v roce 2013 nedosáhly zisku, oproti daňové zátěži ostatních podniků, které z tohoto mechanismu prospěch mít nemohou.
- 18 V rámci posuzování selektivní povahy dotčeného daňového opatření Komise nejprve uvedla, že referenčním rámcem, z něhož je třeba vycházet, je rámec zvláštní daně z obratu z šíření reklamy. Podle názoru Komise však součástí tohoto referenčního rámce nemohla být progresivní struktura sazeb daně z příjmů z reklamy. Uvedla totiž, že má-li být možné konstatovat, že tento rámec sám o sobě nepředstavuje státní podporu, musí splňovat dvě podmínky: zaprvé musí být založen na jednotné sazbě pro všechny příjmy z reklamy a zadruhé nesmí obsahovat prvek, který by určitým podnikům přinášel selektivní výhodu.
- 19 Komise měla dále za to, že progresivita zdanění tím, že počítala nejen s marginálními, ale také s průměrnými daňovými sazbami odlišnými pro jednotlivé podniky, představuje v daném případě odchylku od referenčního rámce, kterým je daň z reklamy s jednotnou sazbou, jíž podléhají všechny hospodářské subjekty, které v Maďarsku šíří reklamu.
- 20 Tento orgán kromě toho konstatoval, že odchylku od referenčního rámce vyznačujícího se zdaněním obratu představuje i mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát vyhrazený pro podniky, které v průběhu roku 2013 nevykázaly zisk. Komise se v tomto rámci domnívala, že od základu daně nelze odečíst náklady podniků, a to na rozdíl od toho, jak se běžně postupuje v oblasti zdanění zisků. Tento mechanismus tudíž podle Komise zavádí svévolné rozlišování mezi dvěma skupinami podniků, které se nacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci, totiž mezi podniky, které vykázaly ztráty převedené z předcházejících zdaňovacích období a ve zdaňovacím období 2013 nedosáhly zisku, a podniky, které v tomto zdaňovacím období zisku dosáhly. Možnost částečného odpočtu ztrát existujících v okamžiku přijetí zákona o dani z reklamy je nutně selektivní, jelikož zvýhodňuje podniky, které mohou převést značné ztráty, a to zejména z důvodu jejich hromadění v průběhu předcházejících let.
- 21 Konečně měla Komise za to, že zákonem o dani z reklamy, ve znění zákona z roku 2015, bylo zavedeno zdanění založené na stejných zásadách a se stejnými znaky jako jeho původní podoba. Dovídala z toho, že zdanění vyplývající z takto pozměněného zákona má stejné znaky jako zdanění, které vedlo k původnímu závěru o existenci státních podpor.
- 22 Dne 16. května 2017 přijalo Maďarsko zákon č. XLVII z roku 2017, kterým byl zákon o dani z reklamy pozměněn. Tímto zákonem bylo dotčené daňové opatření se zpětným účinkem v podstatě zrušeno.

Řízení před Tribunálem a napadený rozsudek

- 23 Dne 16. ledna 2017 podalo Maďarsko proti spornému rozhodnutí žalobu. Samostatným podáním došlým téhož dne podalo návrh na odklad vykonatelnosti, který byl zamítnut usnesením předsedy Tribunálu ze dne 23. března 2017, Maďarsko v. Komise (T-20/17 R, nezveřejněné, EU:T:2017:203).
- 24 Rozhodnutím ze dne 30. května 2017 povolil předseda devátého senátu Tribunálu vedlejší účastenství Polské republiky na podporu návrhových žádání Maďarska.

- 25 Maďarsko vzneslo na podporu žaloby tři žalobní důvody vycházející zaprvé z toho, že dotčené daňové opatření bylo nesprávně kvalifikováno jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, zadruhé z porušení povinnosti uvést odůvodnění a zatřetí ze zneužití pravomoci.
- 26 Tribunál napadeným rozsudkem vyhověl prvnímu z těchto žalobních důvodů, přičemž rozhodl, že Komise měla nesprávně za to, že dotčené daňové opatření a mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát představují selektivní výhody. Z tohoto důvodu sporné rozhodnutí zrušil a o ostatních žalobních důvodech nerozhodl.

Řízení před Soudním dvorem a návrhová žádání účastníků řízení

- 27 Komise v rámci kasačního opravného prostředku navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zrušil napadený rozsudek;
 - vydal ve věci konečné rozhodnutí, jímž zamítne druhý a třetí žalobní důvod, které Maďarsko vzneslo proti spornému rozhodnutí, a uložil mu náhradu nákladů řízení a
 - podpůrně vrátil věc Tribunálu, aby rozhodl o žalobních důvodech, kterými se dosud nezabýval.
- 28 Maďarsko, které v jeho návrhových žádáních podporuje Polská republika, navrhuje, aby Soudní dvůr:
- zamítl kasační opravný prostředek jako neopodstatněný a
 - uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

Ke kasačnímu opravnému prostředku

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

K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku vycházejícímu z porušení čl. 107 odst. 1 SFEU, k němuž mělo dojít tím, že Tribunál rozhodl, že progresivita dotčeného daňového opatření nevede k selektivní výhodě

- 30 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 šíření reklamy, 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 sazeb 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.
- 31 Maďarsko a Polská republika tuto argumentaci zpochybňují.
- 32 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.

- 33 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).
- 34 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 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).
- 35 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).
- 36 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).
- 37 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).
- 38 Opatření rozlišující mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčené vnitrostátní právní úpravy nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, a tedy opatření *a priori* selektivní, nicméně pod pojem „státní podpora“ nespadají, pokud se dotčenému 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).

- 39 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“.
- 40 V první části 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 maďarským zákonodárcem jsou nedílnou součástí tohoto referenčního rámce.
- 41 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 ve výši 5,3 %. 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.
- 42 Předně tudíž vyvstává otázka, zda – jak tvrdí Komise – měla být progresivita sazeb stanovená dotčeným daňovým opatřením z referenčního rámce, z jehož hlediska bylo třeba posoudit, zda mohla být prokázána existence selektivní výhody, vyloučena nebo zda – jak rozhodl Tribunál v bodech 78 až 83 napadeného rozsudku – je naopak jeho nedílnou součástí.
- 43 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 Magyarorszag, 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).
- 44 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.
- 45 Tyto základní znaky tedy v zásadě definují referenční rámec nebo „obvyklý“ daňový režim, z jehož hlediska je třeba podle judikatury připomenuté v bodě 37 tohoto rozsudku posoudit podmínku týkající se selektivity.
- 46 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.
- 47 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 Magyarország, 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.

- 48 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.
- 49 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 47 až 52 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.
- 50 Jak v projednávané věci vyplývá z bodů 3 až 6 a 9 tohoto rozsudku, maďarský zákonodárce prostřednictvím zákona o dani z reklamy zavedl dotčené daňové opatření spočívající ve zvláštní dani s progresivně odstupňovanými sazbami daně z příjmů, kterých je v Maďarsku dosahováno šířením reklamy, jež se vztahuje na všechny podniky. Stupnice sazeb této daně, která má na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, povahu přímé daně, byla pozměněna zákonem z roku 2015, ale její znaky se nezměnily. Komise neprokázala, že tyto znaky, pro které se maďarský zákonodárce rozhodl, když využil posuzovací pravomoci, kterou má v rámci své daňové autonomie, byly koncipovány 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.
- 51 Tribunál se tudíž nedopustil nesprávného právního posouzení, když v bodech 78 až 83 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.
- 52 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.
- 53 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. 107 odst. 1 SFEU, k němuž mělo dojít tím, že Tribunál rozhodl, že mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát nevede k selektivní výhodě

- 54 V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když měl za to, že mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát, který umožňuje podnikům, jejichž výše zisku před zdaněním ve zdaňovacím období 2013 byla rovna nule nebo byla záporná, odečíst 50 % převedených ztrát od daňového základu dotčeného daňového opatření za rok 2014, nemá povahu selektivní výhody. Učinil-li tak, postupoval v rozporu se smyslem 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, bod 97).
- 55 Maďarsko a Polská republika tuto argumentaci zpochybňují.
- 56 V tomto ohledu je třeba připomenout, že – jak vyplývá z bodu 36 tohoto rozsudku – daňové zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které se bez rozdílu uplatní na všechny hospodářské subjekty, v zásadě nemá povahu „státní podpory“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.
- 57 Jak bylo uvedeno v bodech 34 až 38 tohoto rozsudku, má-li být prokázána selektivní povaha dotčeného opatření, je třeba z hlediska daňového režimu, který byl identifikován jako referenční rámec nebo „obvyklý“ daňový režim, ověřit, zda toto opatření zavádí mezi subjekty, které se s ohledem na cíl dotčené vnitrostátní právní úpravy nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, rozlišování, které není odůvodněno povahou ani vnitřní strukturou této právní úpravy.
- 58 Z toho především vyplývá, že pouze na základě skutečnosti, že z tohoto opatření mohou mít prospěch jenom poplatníci, kteří splňují podmínky pro jeho využití, nelze konstatovat jeho selektivnost (v tomto smyslu 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 59). K závěru o selektivní povaze určitého opatření nelze dospět ani na základě pouhé skutečnosti, že toto opatření má přechodnou povahu, jelikož rozhodnutí omezit jeho časovou působnost ve snaze zajistit postupný přechod mezi starou a novou daňovou právní úpravou spadá do posuzovací pravomoci členských států, která je připomenuta v bodě 44 tohoto rozsudku.
- 59 V projednávané věci je třeba uvést, že maďarský zákonodárce chtěl prostřednictvím mechanismu částečné odečitatelnosti převedených ztrát zmírnit daňovou zátěž hospodářsky nejslabších podniků v prvním roce, kdy se na ně bude dotčené daňové opatření vztahovat, a to tím spíše proto, že zmíněné opatření bylo zavedeno v průběhu roku. Vzhledem k tomu, že byl tento mechanismus od počátku koncipován jako přechodný, nelze mít za to, že je součástí referenčního rámce nebo „obvyklého“ daňového režimu, z jehož hlediska musí být provedena analýza jeho selektivní povahy, i kdyby představoval pravidlo pro určení základu daně.
- 60 Je tedy třeba přezkoumat, zda mechanismus částečné odečitatelnosti převedených ztrát zavádí rozdílné zacházení se subjekty, které se s ohledem na cíl zákona o dani z reklamy nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.
- 61 Uvedený mechanismus v tomto směru zavádí rozlišování mezi podniky, které mohly převést ztráty z předcházejících zdaňovacích období a ve zdaňovacím období 2013 nedosáhly zisku, na jedné straně a podniky, které v posledně uvedeném zdaňovacím období zisku dosáhly, na straně druhé s tím, že pouze prvně zmíněné podniky se mohou dovolávat odečitatelnosti těchto převedených ztrát pro účely výpočtu daňového základu dotčeného daňového opatření za rok 2014.
- 62 S ohledem na cíl přerozdělení, který maďarský zákonodárce sledoval při přijímání zákona o dani z reklamy, o němž svědčí progresivita dotčeného daňového opatření, se tyto dvě kategorie podniků ve srovnatelné skutkové a právní situaci nenacházejí. Rozhodnutí, že základ daně bude vyjádřen

v závislosti na obratu, totiž neznamená, že by přijetí přechodného opatření, jež zohledňuje zisk, bylo s tímto cílem nekonzistentní; i zisk je – jak to ostatně tvrdí i Komise v jiné části své argumentace – sice relativním, ale zároveň neutrálním a relevantním ukazatelem daňové schopnosti podniků.

- 63 Jak zdůraznila generální advokátka v bodě 109 svého stanoviska a jak rozhodl Tribunál v bodě 122 napadeného rozsudku, kritérium týkající se neexistence zisku za zdaňovací období 2013 má v tomto ohledu objektivní povahu – dotčené podniky mají z tohoto hlediska ke dni, kdy v roce 2014 vstoupil v platnost zákon o dani z reklamy, menší daňovou schopnost než ostatní podniky.
- 64 Maďarský zákonodárce tudíž byl oprávněn – aniž porušil unijní právo v oblasti státních podpor – zkombinovat v rámci prvního roku uplatňování tohoto zákona opatření související s daňovou schopností a vycházející z obratu a mechanismus umožňující zohlednit ztráty převedené podniky, které ve zdaňovacím období 2013 nedosáhly zisku.
- 65 Okolnost, že již v okamžiku zavedení dotčeného daňového opatření bylo možno určit, které podniky budou moci mechanismu částečné odečitelnosti převedených ztrát využít, nemůže sama o sobě tento závěr zpochybnit.
- 66 Nelze ostatně souhlasit ani s argumentací Komise, podle níž Tribunál v bodech 119 až 122 napadeného rozsudku postupoval v rozporu se smyslem 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), když rozhodl, že maďarské orgány zavedly v důsledku přijetí mechanismu částečné odečitelnosti převedených ztrát rozlišování vycházející z objektivního a aleatorního kritéria, které nezakládá žádnou selektivitu.
- 67 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr v bodech 77 až 83 posledně uvedeného rozsudku zejména rozhodl, že daňová opatření zavádějící podmínku, která souvisí se zohledněním zisku osoby povinné k dani, nelze pouze z tohoto důvodu považovat za selektivní, jelikož takový zisk je důsledkem předem nejisté skutečnosti, že dotčený subjekt je v průběhu zdaňovacího období málo, či naopak hodně výdělečný. Jak přitom v podstatě rozhodl Tribunál v bodě 120 napadeného rozsudku, pokud se tato úvaha uplatnila v kontextu věci, ve které daňový základ dotčených daňových opatření vycházel z jiných kritérií, než je zisk, jakými byl počet zaměstnanců a užívání prostor pro účely podnikání, použije se i za situace, kdy je dotčená daňová výhoda stejně jako v projednávané věci založena na snížení základu daně vycházejícího z obratu, s přihlédnutím k neexistenci zisku v průběhu daného zdaňovacího období, jakož i k existenci převedených ztrát, a odpovídá proto samotnému cíli přerozdělení, který sleduje daňová právní úprava, do níž je tato výhoda zasazena a která vychází z daňové schopnosti podniků povinných k dani.
- 68 Z toho vyplývá – jak Tribunál správně rozhodl v bodech 117 až 123 napadeného rozsudku – že Komise měla nesprávně za to, že mechanismus částečné odečitelnosti převedených ztrát zavádí selektivní výhodu, která představuje státní podporu, ve prospěch podniků, jejichž výše zisku před zdaněním ve zdaňovacím období 2013 byla rovna nule nebo byla záporná a které uplatnily převedené ztráty. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, nelze v tomto ohledu Tribunálu vytýkat, že rozhodl *ultra petita*. Druhý důvod kasačního opravného prostředku tedy musí být zamítnut jako neopodstatněný.
- 69 Vzhledem k tomu, že oba důvody, které Komise uplatnila na podporu kasačního opravného prostředku, musejí být zamítnuty, musí být tento kasační opravný prostředek zamítnut v plném rozsahu.

K nákladům řízení

- 70 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 účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Maďarsko požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení.
- 71 Článek 184 odst. 4 jednacího řádu 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 Polská republika, která byla vedlejší účastnicí řízení v prvním stupni a kasační opravný prostředek nepodala, se účastnila písemné i ústní části řízení před Soudním dvorem. Vzhledem k tomu, že Polská republika vystupovala na podporu návrhových žádání Maďarska a požadovala, aby byla Komisi uložena náhrada nákladů řízení, je třeba posledně uvedené uložit náhradu nákladů řízení vynaložených Polskou republikou [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 včetně nákladů, které vynaložila Polská republika.**

Podpisy