



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 21. septembra 2023*

„Odvolanie – Štátna pomoc – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Pojem ‚pomoc‘ – Podmienka týkajúca sa selektívnej výhody – Daňové zaobchádzanie vyhradené pre prevádzkovateľov verejných kasín v Nemecku – Odvod zo zisku – Čiastočná odpočítateľnosť súm zaplatených na základe tohto odvodu od základu dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania – Rozhodnutie Európskej komisie – Odmietnutie sťažnosti na konci fázy predbežného preskúmania z dôvodu absencie štátnej pomoci predstavovanej touto odpočítateľnosťou – Konštatovanie odlišné od neexistencie hospodárskej výhody a absencie selektívnosti – Žaloba pred Všeobecným súdom Európskej únie obmedzená na konštatovanie absencie selektívnosti – Neúčinná povaha žaloby – Identifikácia referenčného systému alebo ‚bežného‘ daňového režimu Komisiou – Výklad uplatniteľného vnútroštátneho daňového práva na tento účel – Kvalifikácia odvodu zo zisku ako ‚osobitnej dane‘ odpočítateľnej z dôvodu ‚výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikaním‘ – Zásada *ne ultra petita*“

Vo veci C-831/21 P,

ktorej predmetom je odvolanie podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 28. decembra 2021,

Fachverband Spielhallen eV, so sídlom v Berlíne (Nemecko),

LM,

v zastúpení: A. Bartosch a R. Schmidt, Rechtsanwälte,

odvolatelia,

ďalšie účastníčky konania:

Európska komisia, v zastúpení: pôvodne K. Blanck a B. Stromsky, neskôr B. Stromsky, splnomocnení zástupcovia,

žalovaná v prvostupňovom konaní,

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: J. Möller a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

vedľajšia účastníčka konania v prvostupňovom konaní,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

* Jazyk konania: nemčina.

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal (spravodajkyňa), sudcovia M. L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl a J. Passer,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. mája 2023,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Svojím odvolaním sa profesijné združenie Fachverband Spielhallen eV a LM domáhajú zrušenia uznesenia Všeobecného súdu Európskej únie z 22. októbra 2021, Fachverband Spielhallen a LM/Komisia (T-510/20, ďalej len „napadnuté uznesenie“, ECLI:EU:T:2021:745), ktorým Všeobecný súd zamietol ich žalobu o neplatnosť rozhodnutia Komisie C(2019) 8819 final z 9. decembra 2019 o štátnej pomoci SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Daňové zaobchádzanie s prevádzkovateľmi verejných kasín v Nemecku, a rozhodnutia SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Údajná záruka pre prevádzkovateľov verejných kasín v Nemecku (záruka ziskovosti) (ďalej len „sporné rozhodnutie“).

Okolnosti predchádzajúce sporu a sporné rozhodnutie

- 2 V bodoch 1 až 18 napadnutého uznesenia sú okolnosti predchádzajúce sporu a obsah sporného rozhodnutia zhrnuté takto:
 - „1 Dňa 22. marca 2016 žalobcovia, Fachverband Spielhallen eV, profesijné združenie 88 prevádzkovateľov peňažných hracích automatov a LM, prevádzkovateľka peňažných hracích automatov, podali [Európskej komisii] tri sťažnosti týkajúce sa daňového zaobchádzania s prevádzkovateľmi verejných kasín v Spolkovej republike Nemecko [z dôvodu, že toto zaobchádzanie predstavovalo štátnu pomoc zakázanú právom Únie].
 - 2 [Tretia z týchto sťažností sa konkrétne týkala spolkovej krajiny] Severné Porýnie-Vestfálsko, [v ktorej] činnosti hazardných hier ponúkané v kasínoch upravoval Spielbank-Gesetz NRW (zákon o kasínoch spolkovej krajiny Severné Porýnie-Vestfálsko, ďalej len ‚zákon o kasínoch‘), až do jeho nahradenia v roku 2020. [Na účely] tohto zákona bola spoločnosť Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co KG (ďalej len ‚WestSpiel‘) jediným koncesionárom verejných kasín v tejto spolkovej krajine.
 - 3 Podľa zákona o kasínoch podliehali príjmy z kasín dvom rôznym daňovým režimom. Na jednej strane príjmy z peňažných a hazardných hier podliehali osobitnému daňovému režimu pozostávajúcemu z dane z kasín. Na druhej strane príjmy, ktoré nepochádzajú z týchto hier, ako sú napríklad príjmy zo stravovacích priestorov, podliehali bežnému daňovému režimu, ktorý pozostával z dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania (ďalej len ‚bežný daňový režim‘).

- 4 Okrem toho § 14 zákona o kasínach stanovil, že 75 % ročného zisku vykazaného prevádzkovateľmi verejných kasín, bez ohľadu na to, či pochádza z peňažných a hazardných hier, alebo nie, sa odvádza spolkovej krajine Severné Porýnie-Vestfálsko. Ak by však zvyšná štvrtina tohto zisku presiahla 7 % súčtu podielov na základnom imaní, v rezervnom fonde a vo vzájomnom fonde, celý tento zisk sa má zaplatiť spolkovej krajine (ďalej len ‚odvod zo zisku‘).
- 5 Odvod zo zisku, do výšky časti tohto odvodu, ktorá pochádza z príjmov nepochádzajúcich z hier, bol však odpočítateľný od základu dane z podnikania a dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb v rámci položky ‚výdavky vynaložené v súvislosti s podnikaním‘. Práve túto možnosť odpočítania (ďalej len ‚možnosť odpočítania odvodu zo zisku‘ alebo ‚sporné opatrenie‘) žalobcovia napadli vo svojej... sťažnosti....
- 6 Po výmene korešpondencie so žalobcami Komisia 9. decembra 2019 usúdila, že sporné opatrenie nepredstavuje žiadnu selektívnu výhodu, a teda ani pomoc, a preto rozhodla, že v súvislosti s ním nezačne konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ...
- 7 V [spornom] rozhodnutí Komisia konštatovala, že príjmy prevádzkovateľov verejných kasín, ktoré nepochádzajú z hier, podliehajú na jednej strane bežnému daňovému režimu, a na druhej strane odvodu zo zisku, ktorý označila za ‚osobitnú daň‘.
- 8 Komisia uviedla, že odpočítateľnosť uvedeného odvodu od základu dane z... príjmov právnických osôb a dane z podnikania nevyplýva z osobitného ustanovenia, ale z uplatnenia všeobecných pravidiel zdaňovania v rámci bežného daňového režimu, podľa ktorých sa dane vypočítavajú na základe čistého zisku po odpočítaní ‚výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikaním‘, medzi ktoré patrí v prejednávanej veci odvod zo zisku. Z toho podľa Komisie vyplýva, že odpočítateľnosť odvodu zo zisku nepredstavuje selektívnu výhodu.
- 9 Po prijatí [sporného] rozhodnutia Komisia pokračovala v analýze sporného opatrenia na základe argumentov, ktoré žalobcovia uviedli vo fáze predbežného preskúmania.
- 10 Komisia po prvé konštatovala, že žalobcovia svojimi tvrdeniami nepriamo tvrdili, že odvod zo zisku je daňou porovnateľnou s daňami zo zisku, ktoré nie sú odpočítateľné podľa všeobecných daňových pravidiel bežného daňového režimu, najmä z dôvodu § 4 ods. 5b Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov).
- 11 Podľa Komisie by sa odvod zo zisku mohol naopak považovať za osobitnú daň zo zisku. V tejto súvislosti tvrdila, že § 4 ods. 5b zákona o dani z príjmov vylučuje kvalifikáciu ako odpočítateľné výdavky súvisiace s podnikaním len v prípade dane z podnikania, a nie v prípade všetkých daní zo zisku. Podľa Komisie v skutočnosti neexistovalo žiadne všeobecné ustanovenie, ktoré by bránilo odpočítateľnosti osobitnej dane zo zisku. ...
- 12 Po druhé v tejto súvislosti Komisia reagovala na tvrdenie odvolateľiek, ktoré žalobcovia založili na § 10 ods. 2 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmov právnických osôb), podľa ktorého daň z príjmov a iné dane z príjmov fyzických osôb nie sú odpočítateľné na účely určenia základu dane z príjmov právnických osôb. Poukázala na to, že toto ustanovenie sa vzťahuje na všeobecné dane zo zisku a že nič nenaznačuje, že sa vzťahuje aj na osobitnú dodatočnú daň, akou je odvod zo zisku, ktorú neplatí žiadny iný daňovník okrem prevádzkovateľov verejných kasín a ktorej základ dane presne nezodpovedá príjmom dosiahnutým ich činnosťou. ...

- 13 Po tretie a v odpovedi na ďalší argument žalobcov založený na tom, že dividendy nie sú odpočítateľné od základu dane z podnikania a základu dane z príjmov podľa všeobecných daňových pravidiel bežného daňového režimu, Komisia tvrdí, že odvod zo zisku nie je dividendou. ...
- 14 Vzhľadom na už vyššie uvedené Komisia v [spornom] rozhodnutí zastávala názor, že odpočítateľnosť odvodu zo zisku je v súlade so všeobecným pravidlom odpočítateľnosti výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikaním, a teda nie je selektívna.
- 15 Napokon Komisia v bode 159 [sporného] rozhodnutia uviedla, že pokiaľ ide konkrétne o kritérium výhodnosti, iné hospodárske subjekty, a najmä prevádzkovatelia peňažných hracích automatov, nepodliehajú odvodu zo zisku. Preto skutočnosť, že uvedený odvod bol odpočítaný od daňového základu iných daní, nemohla poskytnúť spoločnosti WestSpiel žiadnu výhodu oproti bežnému daňovému režimu.
- 16 V tejto súvislosti Komisia poukázala na to, že v roku 2014 predstavoval odvod zo zisku 82,02 milióna eur a že sadzby dane z podnikania a dane z príjmov právnických osôb boli 17,7 % a 15,6 %. Preto poukázala na to, že odpočítateľnosť tohto odvodu v medziach § 14 zákona o kasínoch znamená, že na túto sumu sa tieto sadzby dane neuplatňujú. V dôsledku toho bola celková dlžná suma spoločnosti WestSpiel na základe bežného daňového režimu znížená o 27,3 milióna eur. Celkové daňové zaťaženie, ktoré musela WestSpiel znášať, sa však zároveň zvýšilo o oveľa vyššiu sumu, a to práve o sumu 82,02 milióna eur zodpovedajúcu odvodu zo zisku.
- 17 Z [tejto] analýzy... Komisia dospela k záveru..., že údajná výhoda vyplývajúca z možnosti prevádzkovateľa, akým je WestSpiel, odpočítať časť odvodu zo zisku od základu dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania, je v každom prípade prevážená väčším zaťažením vyplývajúcim z platenia uvedeného odvodu, ktorý je špecifický pre prevádzkovateľov verejných kasín, a je vždy oveľa vyšší ako tieto dve dane.
- 18 V poznámke pod čiarou 87 [sporného] rozhodnutia Komisia spresnila, že vzhľadom na to, že daň z príjmov právnických osôb a daň z podnikania sú proporcionálne a daň z príjmov fyzických osôb je progresívna odstupňovaná, výhoda pre prevádzkovateľov verejných kasín vyplývajúca zo zníženia základu dane o časť odvodu zo zisku je menšia, ako nevýhoda vyplývajúca z povinnosti týchto prevádzkovateľov platiť tento odvod.“

Konanie na Všeobecnom súde a napadnuté uznesenie

- 3 Žalobou podanou do kancelárie Všeobecného súdu 14. augusta 2020 odvolatelia podali návrh na zrušenie sporného rozhodnutia.
- 4 Na podporu svojej žaloby uviedli jediný žalobný dôvod založený na porušení ich procesných práv z dôvodu, že Komisia odmietla začať konanie vo veci formálneho zisťovania stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ, keďže táto inštitúcia nebola schopná na konci fázy predbežného preskúmania prekonať všetky závažné ťažkosti, na ktoré narazila.
- 5 Podľa Všeobecného súdu mal tento jediný žalobný dôvod v podstate päť častí.

- 6 V prvej časti odvolatelia tvrdili, že Komisia sa nesprávne domnievala, že považujú odvod zo zisku za daň, hoci vždy uvádzali, že ide o prevod zisku, ktorý by nebol odpočítateľný na základe bežného daňového režimu. V druhej časti tvrdili, že Komisia kvalifikovala odvod zo zisku ako „osobitnú daň“, pričom sa nesprávne domnievala, že spôsob, akým vnútroštátne právo kvalifikuje opatrenie, nie je rozhodujúci. V tretej časti odvolatelia napadli kritériá, ktoré Komisia použila na klasifikáciu odvodu zo zisku ako „dane“. Vo štvrtnej časti uvádzali sériu tvrdení na podporu tvrdenia, že aj keby bol odvod zo zisku daňou, nemožno ho odpočítať od základu dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania. V piatej časti odvolatelia uvádzali tvrdenia proti informácii uvedenej v poznámke pod čiarou 77 sporného rozhodnutia, ktorá porovnáva odvod zo zisku s osobitnými platbami uloženými podnikom, napríklad za protisúťažné správanie, ktoré sú odpočítateľné.
- 7 V bodoch 48 a 57 napadnutého uznesenia Všeobecný súd prijal za východisko svojho posúdenia tohto jediného žalobného dôvodu, že odvolatelia kritizovali výlučne údajné nedostatky sporného rozhodnutia v tom, že Komisia v tomto rozhodnutí poprela selektívnosť sporného opatrenia. Podľa Všeobecného súdu Komisia nepristúpila ku skúmaniu všetkých kritérií týkajúcich sa existencie výhody a selektívnosti, ale venovala sa preukázaniu na jednej strane, v reakcii na tvrdenia odvolateľov, že údajná selektívnosť v danom prípade chýbala, a na druhej strane, že hospodárska výhoda, nezávisle od akejkoľvek otázky selektívnosti, chýbala.
- 8 V bode 58 napadnutého uznesenia Všeobecný súd uviedol, že odvolatelia najmä nespochybnili konštatovanie uvedené v odôvodnení 159 a poznámke pod čiarou 87 sporného rozhodnutia, podľa ktorého odpočítateľnosť odvodu zo zisku nie je taká, aby poskytovala výhodu prevádzkovateľovi kasína, akým je WestSpiel, keďže zaťaženie tohto prevádzkovateľa odvodom zo zisku je vždy a nevyhnutne oveľa vyššie ako daň, ktorá by bola splatná zo sumy zodpovedajúcej tomuto odvodu.
- 9 V bodoch 60 až 66 napadnutého uznesenia Všeobecný súd napriek tomu preskúmal relevantnosť príloh pripojených k replike, ktoré sa týkajú rôznych „daňových scenárov“ založených na účtovných údajoch za účtovné roky 2014 a 2019, na účely preukázania existencie výhody vyplývajúcej z odpočítateľnosti odvodu zo zisku, ale rozhodol, že tieto rôzne údaje boli oneskorené a neprípustné.
- 10 V bode 67 napadnutého uznesenia Všeobecný súd pripomenul, že podľa judikatúry kvalifikácia „pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ vyžaduje, aby boli splnené všetky podmienky uvedené týmto ustanovením, a pokiaľ ide o podmienku týkajúcu sa existencie selektívnej výhody, existencia výhody sa musí posudzovať nezávisle od selektívnosti.
- 11 Všeobecný súd z toho v bode 68 tohto uznesenia vyvodil, že keďže odvolatelia nepreukázali, že posúdenie informácií a prvkov, ktoré mala Komisia k dispozícii vo fáze predbežného preskúmania sporného opatrenia, malo u nej vyvolať vážne pochybnosti a ťažkosti v súvislosti s tým, či odpočítateľnosť odvodu zo zisku predstavuje výhodu v prospech spoločnosti WestSpiel, zjavne nemôžu tvrdiť, že sporné rozhodnutie porušilo ich procesné práva.
- 12 Po tom, čo v bodoch 69 a 70 napadnutého uznesenia rozhodol, že bolo tiež zjavne nedôvodné tvrdenie odvolateľiek, podľa ktorého sporné rozhodnutie obsahovalo rozpor v tom, že kvalifikovalo odvod zo zisku tak za osobitnú daň, ako aj za osobitnú platbu porovnateľnú s pokutami za protisúťažné správanie, Všeobecný súd prijal záver, že jediný žalobný dôvod, a teda žaloba ako celok musia byť zamietnuté ako zjavne bez právneho dôvodu.

Návrhy účastníkov odvolacieho konania

- 13 Odvolatelia navrhujú, aby Súdny dvor:
- zrušil napadnuté uznesenie,
 - vrátil vec Všeobecnému súdu na ďalšie konanie a
 - rozhodol, že o trovách konania sa rozhodne neskôr.
- 14 Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:
- zamietol odvolanie a
 - uložil odvolateľom povinnosť nahradiť trovy konania.

O odvolaní

Argumentácia účastníkov konania

- 15 Na podporu svojho odvolania odvolatelia uvádzajú jediný odvolací dôvod, v ktorom v podstate tvrdia, že Všeobecný súd tým, že zamietol ich žalobu z dôvodu, že sporné opatrenie nemôže poskytnúť žiadnu hospodársku výhodu, bez toho, aby skúmal otázku, či táto výhoda má z materiálneho hľadiska selektívnu povahu, sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri uplatnení podmienok stanovených v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktoré musia byť splnené, aby toto opatrenie mohlo byť kvalifikované ako „štátna pomoc“ v zmysle tohto ustanovenia.
- 16 Ako to Všeobecný súd uznal v bode 52 napadnutého uznesenia s odkazom na ustálenú judikatúru súdov Európskej únie týkajúcu sa vnútroštátnych daňových opatrení, podmienky týkajúce sa hospodárskej výhody a selektívnosti sa musia skúmať spoločne.
- 17 Okrem toho z metódy trojstupňového preskúmania podmienky týkajúcej sa materiálnej selektívnosti zakotvenej ustálenou judikatúrou Súdneho dvora vyplýva, že Všeobecný súd na to, aby mohol dospieť k záveru o neexistencii hospodárskej výhody, mal nevyhnutne začať definovaním „bežného“ daňového režimu.
- 18 Podľa odvolateľov pred Všeobecným súdom spochybňovali práve to, že, ako to potvrdila Komisia použila v odôvodnení 159 sporného rozhodnutia, odvod zo zisku možno kvalifikovať ako „osobitnú daň“, ktorú možno odpočítať od základu dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania, podľa všeobecných pravidiel zdanenia nemeckého práva.
- 19 Všeobecný súd sa v napadnutom uznesení však touto spornou právnou otázkou pri svojom právnom posúdení nezaoberal, a preto *de facto* prevzal definíciu „bežného daňového režimu“ uvedenú v bode 159 sporného rozhodnutia.
- 20 Ak by podľa nemeckého daňového práva bola kvalifikácia odvodu zo zisku ako „osobitnej dane“ nesprávna a ak by, ako tvrdili odvolatelia pred Všeobecným súdom, odvod zo zisku predstavoval prevod alebo rozdelenie zisku, odpočítateľnosť tohto odvodu by predstavovala výnimku z „bežného“ daňového režimu a sporné opatrenie by tak bolo selektívne.

- 21 Keďže „bežný“ daňový režim musí nevyhnutne vyplývať z uplatniteľných pravidiel nemeckého daňového práva, odvolatelia tvrdia, že neexistuje žiadna pochybnosť a že navyše sa nespochybňuje, že prevod alebo rozdelenie zisku nemôžu byť odpočítané od základu dane z podnikania alebo základu dane z príjmov právnických osôb. Tieto pravidlá totiž zakazujú kompenzovať hospodárske nevýhody utrpené z dôvodu odvodu zo zisku výhodami vyplývajúcimi z odpočítateľnosti uvedeného odvodu.
- 22 Odvolatelia z toho vyvodzujú, že Všeobecný súd v napadnutom uznesení nesprávne uplatnil pojem „štátna pomoc“ uvedený v článku 107 ods. 1 ZFEÚ tým, že odmietol existenciu hospodárskej výhody bez toho, aby najprv definoval „bežný“ daňový režim spôsobom nezávislým od posúdenia Komisie v spornom rozhodnutí. Určenie „bežného“ daňového režimu je nevyhnutnou etapou na konštatovanie existencie alebo neexistencie hospodárskej výhody.
- 23 Komisia namieta, že jediný odvolací dôvod uvádzaný v odvolaní je neúčinný a v každom prípade úplne nedôvodný.
- 24 Tento odvolací dôvod je založený na nesprávnom výklade napadnutého uznesenia, keďže Všeobecný súd týmto výkladom odmietol žalobu z dôvodu, nie absencie hospodárskej výhody, ale zo základného dôvodu, že žaloba neobsahovala žiadny dôvod smerujúci proti absencii výhody vytvorenej sporným opatrením, ako je výhoda konštatovaná v spornom rozhodnutí.
- 25 Pri absencii výhody opatrenie nemôže v žiadnom prípade predstavovať štátnu pomoc. V dôsledku toho aj za predpokladu, že by sporné opatrenie bolo selektívne, ako odvolatelia uvádzali v prvostupňovom konaní, odvolatelia nepreukázali, že záver Komisie, a to absencia štátnej pomoci, bol nesprávny. Za týchto podmienok Všeobecný súd nebol povinný skúmať, či v danom prípade existovala alebo neexistovala výhoda, a teda sa mohol obmedziť na konštatovanie, že žaloba sa netýkala tejto podmienky súvisiacej s existenciou pomoci.
- 26 Subsidiárne Komisia uvádza, že podľa zásady *ne ultra petita* Všeobecný súd v žiadnom prípade nemohol pristúpiť ku konštatovaniu absencie hospodárskej výhody, keďže táto téma nebola predmetom žaloby na prvom stupni a nemala byť vznesená *ex officio* ako žalobný dôvod týkajúci sa verejného poriadku.
- 27 Podľa Komisie sa odvolatelia mylne dovoľávajú údajných osobitostí daňovej pomoci. Hoci platí, že pokiaľ ide o takú pomoc, kritériá spočívajúce vo výhode a selektívnosti možno skúmať spoločne, tieto kritériá sú koncepčne odlišné. Okrem toho dôkazy o existencii výhody a dôkazy o jej selektívnosti sa neprekrývajú ani plne, ani systematicky. Komisia tak poznamenáva, že v prejednávanom prípade sporné opatrenie nemá za cieľ znížiť obvykle dlžnú daň uplatnením všeobecného daňového režimu. Naopak možnosť odpočítať odvod zo zisku od základu dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania má za cieľ znížiť daňové bremeno, ktoré zaťažuje verejné kasína Severného Porýnia-Vestfálska z dôvodu odvodu zo zisku.
- 28 Komisia tiež tvrdí, že Všeobecný súd subsidiárne a dôkladne v bodoch 60 až 66 napadnutého uznesenia skúmal informácie predložené oneskorene odvolateľmi, ktoré mohli ukazovať nejasnú súvislosť s prípadným tvrdením týkajúcim sa existencie výhody. V tejto súvislosti Všeobecný súd ukázal, že tieto neprípustné informácie boli v každom prípade irelevantné, keďže neumožnili úspešne spochybniť konštatovanie absencie výhody uvedené v napadnutom rozhodnutí.

Posúdenie Súdny dvorom

- 29 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak sa má vnútroštátne opatrenie kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť zásah zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 19 a citovaná judikatúra).
- 30 Pokiaľ ide konkrétne o selektívnosť vnútroštátnych daňových opatrení, Súdny dvor rozhodol, že Komisia musí s cieľom kvalifikovať opatrenia tejto povahy ako „selektívne“ prikročiť k preskúmaniu v troch etapách. V prvom rade totiž musí identifikovať referenčný systém, teda „bežný“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte, a v druhom rade preukázať, že predmetné daňové opatrenie sa odchyľuje od tohto referenčného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutým právnym režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, a preto sú *a priori* selektívne, ak sa dotknutému členskému štátu podarí v treťom rade preukázať, že toto rozlišovanie je odôvodnené v tom zmysle, že vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 68, ako aj citovanú judikatúru).
- 31 V rámci ich jediného odvolacieho dôvodu odvolatelia vytýkajú Všeobecnému súdu, že neskúmal ich centrálnu argumentáciu vysvetlenú v prvých troch z piatich častí, z ktorých pozostával jediný žalobný dôvod uvádzaný na podporu ich žaloby, ktorou kritizovali sporné rozhodnutie v rozsahu, v akom v tomto rozhodnutí Komisia v rámci posúdenia podmienky týkajúcej sa selektívnosti, nesprávne identifikovala referenčný systém alebo „bežný“ daňový režim uplatniteľný v dotknutom členskom štáte v rámci prvej etapy preskúmania, ktoré mala vykonať v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 30 tohto rozsudku.
- 32 Pochybenie, ktorého sa dopustila Komisia, spočíva práve v tom, že Komisia kvalifikovala sporné opatrenie, a to odvod zo zisku zaťažujúci verejné kasína, ako „osobitnú daň“ či „osobitnú dodatočnú daň“, čo jej umožnilo prijať záver o odpočítateľnosti súm zaplatených na základe tohto odvodu od základu dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania v súlade so všeobecnými pravidlami zdanenia bežného daňového režimu stanovenými uplatniteľným nemeckým daňovým právom, ktoré pripúšťajú odpočítateľnosť „výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikaním“.
- 33 Odvolatelia uvádzajú, že odvod zo zisku treba kvalifikovať ako „prevod“ alebo „rozdelenie“ zisku, a nie ako „daň“ alebo „osobitnú daň“, a tak v súlade s uplatniteľným nemeckým daňovým právom tento odvod zo zisku nemá byť odpočítaný od základu dane z podnikania. Skutočne vykonané odpočítanie teda predstavuje výnimku z „bežného“ daňového režimu, a preto selektívnu výhodu.
- 34 V tejto súvislosti vzniká otázka, či Všeobecný súd mohol oprávnene rozhodnúť, že keďže Komisia v spornom rozhodnutí prijatom na záver konania o predbežnom preskúmaní uvedeného v článku 108 ods. 3 ZFEÚ konštatovala, že sporné opatrenie nepredstavuje „štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ z dôvodu tak neexistencie hospodárskej výhody udelenej týmto

opatrením, ako aj absencie jeho selektívnosti, odvolanie, ktoré smeruje výlučne proti konštatovaniu absencie selektívnosti, treba zamietnuť ako neúčinné, a teda ako zjavne bez akéhokoľvek právneho odôvodnenia, keďže aj keby sa tento odvolací dôvod ukázal byť odôvodnený, predmetné opatrenie stále nepredstavuje štátnu pomoc z dôvodu absencie hospodárskej výhody, ako sa konštatuje v spornom rozhodnutí.

- 35 Je pravda, že v tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že požiadavku selektívnosti vyplývajúcu z článku 107 ods. 1 ZFEÚ treba jasne odlišiť od súčasného zistenia hospodárskej výhody tým, že keď Komisia zistila existenciu hospodárskej výhody v širokom zmysle, ktorá priamo alebo nepriamo vyplýva z daného opatrenia, okrem iného musí preukázať, že táto výhoda sa špecificky týka jedného alebo viacerých podnikov (rozsudok zo 4. júna 2015, Komisia/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59).
- 36 Vzhľadom na to Súdny dvor zdôraznil, že určenie referenčného systému je o to dôležitejšie v prípade vnútroštátnych daňových opatrení, pretože existenciu hospodárskej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu (rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 69, ako aj citovaná judikatúra).
- 37 Na účely posúdenia selektívnej povahy daňového opatrenia je teda potrebné, aby bol bežný daňový režim alebo referenčný systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte správne identifikovaný v rozhodnutí Komisie a preskúmaný súdom, ktorý prejednáva námietku týkajúcu sa tejto identifikácie. Keďže určenie referenčného systému predstavuje východiskový bod porovnávacieho preskúmania, ktoré sa musí uskutočniť v kontexte posúdenia selektívnosti, chyba, ku ktorej došlo pri tomto určení, nevyhnutne spôsobuje vadu celej analýzy podmienky týkajúcej sa selektívnosti (rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 71, ako aj citovaná judikatúra).
- 38 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že určenie referenčného systému, ktoré sa musí vykonať po kontradiktórnom prejednaní s dotknutým členským štátom, musí vyplývať z objektívneho preskúmania obsahu, vzťahu a konkrétnych účinkov noriem uplatniteľných podľa vnútroštátneho práva tohto členského štátu (rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 72, ako aj citovaná judikatúra).
- 39 Súdny dvor tiež rozhodol, že okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie, je to práve dotknutý členský štát, ktorý prostredníctvom svojich vlastných právomocí v oblasti priamych daní a pri rešpektovaní svojej daňovej autonómie určuje charakteristiky dane, ktoré v zásade vymedzujú referenčný systém alebo „bežný“ daňový režim, z hľadiska ktorého treba analyzovať podmienku týkajúcu sa selektívnosti. Platí to najmä pre určenie základu dane a zdaniteľnej udalosti (rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 73, ako aj citovaná judikatúra).
- 40 Z toho vyplýva, že na účely identifikácie referenčného systému v oblasti priamych daní sa musí zohľadniť len vnútroštátne právo uplatniteľné v dotknutom členskom štáte, pričom samotná táto identifikácia je nevyhnutným predpokladom na posúdenie nielen existencie výhody, ale aj otázky, či má táto výhoda selektívnu povahu (rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia, C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, bod 74).

- 41 Ako uviedol aj generálny advokát v bode 60 svojich návrhov, prístup, ktorý Všeobecný súd zaujal v bode 34 tohto rozsudku, odporuje zásadám zakotveným judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bodoch 36 až 40 tohto rozsudku, podľa ktorých sa preskúmanie, ktoré musí Komisia vykonať, aby konštatovala selektívnosť schémy pomoci daňovej povahy, zhoduje, pokiaľ ide o určenie referenčného systému alebo „bežného“ daňového režimu, s preskúmaním, ktoré treba vykonať na účely overenia, či sporné opatrenie má za následok poskytnutie výhody svojim príjemcom.
- 42 Podľa uvedených zásad totiž, ak by Všeobecný súd skúmal v rámci výkonu právomoci neobmedzeného súdneho preskúmania, ktorá mu patrí pri výklade uplatniteľného vnútroštátneho práva, tak ako ho vykonala Komisia v spornom rozhodnutí, tvrdenia odvolateľiek smerujúce proti identifikácii referenčného systému v tomto rozhodnutí, zhrnuté v bodoch 32 a 33 tohto rozsudku, a ak by Všeobecný súd dospel na konci tohto preskúmania k záveru, že vzhľadom na pravidlá a zásady nemeckého daňového práva uplatniteľné v tejto oblasti, ako aj na ich výklad vo vnútroštátnej judikatúre a právnej vede Komisia skutočne pochybila pri tejto identifikácii, takáto chyba by nevyhnutne nepriaznivo ovplyvnila celú analýzu Komisie týkajúcu sa podmienky existencie selektívnej výhody v oboch jej zložkách, a to tak v podmienke týkajúcej sa selektívnosti, ako aj v podmienke týkajúcej sa hospodárskej výhody.
- 43 Z toho vyplýva, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď rozhodol, že nemusí preskúmať uvedené tvrdenia odvolateľov z dôvodu, že tieto tvrdenia, ak by aj boli dôvodné, boli by v každom prípade neúčinné, pretože majú vplyv len na analýzu vykonanú Komisiou v spornom rozhodnutí, ktorá sa týka podmienky selektívnosti, a nie na analýzu týkajúcu sa hospodárskej výhody skúmanej oddelene v uvedenom rozhodnutí.
- 44 Tento záver nemožno spochybníť tvrdením, ktoré Komisia uvádza subsidiárne, podľa ktorého by Všeobecný súd porušil zásadu *ne ultra petita*, ak by skúmal súlad sporného rozhodnutia s právom nielen pokiaľ ide o skúmanie podmienky selektívnosti, ale aj pokiaľ ide o analýzu podmienky týkajúcej sa existencie hospodárskej výhody.
- 45 Ako už Súdny dvor opakovane rozhodol, keďže súd posudzujúci súlad s právom nemôže rozhodnúť *ultra petita*, výrok o zrušení nemôže ísť nad rámec zrušenia navrhovaného žalobcom (rozsudok zo 14. novembra 2017, *British Airways/Komisia*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, bod 81 a citovaná judikatúra).
- 46 Hoci totiž súd rozhoduje len o návrhu účastníkov konania, ktorí sú príslušní vymedziť rozsah sporu, nemôže byť podľa zásady *ne ultra petita* viazaný len argumentmi, na ktoré tieto účastníci na účely podpory svojich tvrdení odkazujú, pretože by mohol byť prípadne prinútený založiť svoje rozhodnutie na chybných právnych úvahách (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. januára 2021, *Komisia/Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, bod 58).
- 47 Na prvom stupni odvolateľa žiadali o zrušenie sporného rozhodnutia, pričom najmä tvrdili, že v tomto rozhodnutí Komisia vykonala preskúmanie podmienky selektívnosti, ktoré odporuje právu Únie, pretože toto preskúmanie je založené na identifikácii referenčného systému alebo „bežného“ daňového režimu, a ktoré nadväzuje na nepresný výklad pravidiel a zásad nemeckého daňového práva v oblasti odpočítateľnosti „výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikaním“.
- 48 Hoci je pravda, že formálne sa žaloba odvolateľov zameriavala iba na posúdenie podmienky týkajúcej sa selektívnosti v spornom rozhodnutí Komisiou, a nie podmienky týkajúcej sa existencie hospodárskej výhody, skutočnosťou zostáva, že ako už bolo zdôraznené, ich

argumentácia k meritu veci bola napriek tomu relevantná na posúdenie týchto dvoch podmienok, keďže sa týkala identifikácie v tomto rozhodnutí, referenčného systému alebo „bežného“ daňového režimu, čo je preskúmanie, ktoré je zhodné s týmito dvomi podmienkami a ktoré, ak by odporovalo uplatniteľnému vnútroštátnemu právu, by nevyhnutne v rovnakej miere skreslilo posúdenie týchto dvoch podmienok.

- 49 V dôsledku toho, ak by Všeobecný súd, ako bol povinný, preskúmal túto argumentáciu odvolateľov, nijako by nezmenil predmet návrhu, tak ako bol stanovený v žalobe, a preto by neporušil zásadu *ne ultra petita*.
- 50 Všeobecný súd by rovnako neporušil túto zásadu, ak by na konci tohto preskúmania prijal záver, že sporné rozhodnutie sa musí zrušiť, pretože v tomto rozhodnutí Komisia pristúpila k nesprávnej identifikácii referenčného systému alebo „bežného“ daňového režimu.
- 51 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné zrušiť napadnuté uznesenie.

O vrátení veci Všeobecnému súdu

- 52 V súlade s článkom 61 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ak je odvolanie dôvodné, Súdny dvor zruší rozhodnutie Všeobecného súdu. V danej veci môže vydať konečný rozsudok sám, ak to stav konania dovoľuje, alebo môže vec vrátiť na rozhodnutie Všeobecného súdu.
- 53 Týmto rozsudkom sa rozhodlo, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď opomenul skúmať tvrdenia odvolateľov, ktoré sa týkajú kritiky identifikácie referenčného systému alebo „bežného“ daňového režimu, Komisiou v spornom rozhodnutí.
- 54 Keďže Všeobecný súd nevykonal kontrolu výkladu uplatniteľného vnútroštátného práva Komisiou na účely určenia uplatniteľného referenčného systému alebo „bežného“ daňového režimu, ktorú mal vykonať vzhľadom na konkrétne tvrdenia uvedené odvolateľmi pred ním, Súdny dvor zastáva názor, že stav konania nedovoľuje, aby sám vydal konečný rozsudok. Vec preto treba vrátiť na rozhodnutie Všeobecnému súdu.

O trovách

- 55 Keďže sa vec vracia Všeobecnému súdu, o trovách konania sa rozhodne neskôr.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

- 1. Uznesenie Všeobecného súdu Európskej únie z 22. októbra 2021, Fachverband Spielhallen a LM/Komisía (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745), sa zrušuje.**
- 2. Vec sa vracia Všeobecnému súdu Európskej únie.**
- 3. O trovách konania sa rozhodne neskôr.**

Podpisy