Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 15. októbra 2020 [1]

Vec C-596/19 P

Európska komisia
proti

Maďarsku

„Odvolanie – Štátna pomoc – Článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Daň z reklamy založená na obrate – Výhoda a selektívnosť – Preskúmavacie kritérium pri vytvorení referenčného systému – Koherentnosť referenčného systému – Výhoda v prípade progresívnej sadzby dane – Preskúmavacie kritérium v prípade výnimky z referenčného systému – Výhoda možnosti zohľadnenia strát v prvom daňovom roku – Rozdielne zaobchádzanie – Odôvodnenia rozdielneho zaobchádzania – Prechodné ustanovenie ako štátna pomoc“

I. Úvod

1. Prejednávané odvolanie dáva Súdnemu dvoru príležitosť, aby sa opätovne [2] zaoberal preskúmaním nového daňového zákona z hľadiska pravidiel štátnej pomoci. Maďarsko, sledujúc medzinárodný trend, založilo priamu podnikateľskú daň nie na zisku, ale na obrate, pričom zvolilo progresívnu daňovú štruktúru. Dotknuté a zdanené tak majú byť – podobne ako v prípade Komisiou navrhovanej únijnej dane z digitálnych služieb [3] – predovšetkým podniky s vysokým obratom (teda veľké podniky). Zákon vo vzťahu k prvému daňovému roku prechodne stanovil pomerné zohľadnenie prípadných strát z predchádzajúceho roku.

2. Keďže priemerná sadzba dane stúpa v závislosti od výšky obratu, dochádza tým k určitému zmierneniu, respektíve prerozdeleniu daňového bremena v prospech „menších“ podnikov. Aj keď sa plánovaná daň z digitálnych služieb na úrovni EÚ a daň z reklamy v Maďarsku podobajú, Komisia považuje maďarskú daň za pomoc v prospech menších podnikov, ktoré podliehajú „príliš nízkemu zdaneniu“. Aj možnosť zohľadnenia strát v roku zavedenia dane zvýhodňovala podniky, ktoré mali straty v predchádzajúcom roku, v porovnaní s podnikmi bez takýchto strát. Komisia preto vyzvala Maďarsko, aby žiadalo vrátenie súvisiacej pomoci, a teda dodatočne vyrubilo daň so sadzbou 5,3 %. Maďarsko následne spätne vyrubilo daň z reklamy, postup Komisie však považuje, podobne ako Poľsko v súbežnom konaní, [4] za zásah do jeho daňovej autonómie.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Prvýkrát sa tak stalo v rozsudku z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), keď Komisia vystúpila proti novému zákonu o dani zo zisku spoločností Gibraltáru. O podobný skutkový stav išlo v rozsudkoch z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281), a z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

4 Túto vec prejednáva Súdny dvor pod číslom C-562/19 P.

3. V prejednávanom odvolacom konaní tak vzniká nielen otázka, či progresívna podnikateľská daň vôbec môže predstavovať selektívnu výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Vzniká aj otázka, či pravidlá štátnej pomoci sú tým správnym súborom nástrojov na preskúmanie vnútroštátnych daňových predpisov do takejto hĺbky a na ich zablokovanie na niekoľko rokov, ako sa stalo v prejednávanej veci. S tým je spojená otázka, či by v pravidlách štátnej pomoci preskúmavacie kritérium vo vzťahu k všeobecným daňovým zákonom nemalo byť iné ako pri individuálnych finančných príspevkoch.

4. Treba zvážiť aj to, že základné slobody už podliehajú intenzívnej kontrole zákazu diskriminácie. V tejto súvislosti Súdny dvor už dve podobné priame podnikateľské dane založené na obrate v Maďarsku posúdil na základe ich prerozdeľovacej logiky ako zlučiteľné so základnými slobodami.[5] Porovnávané skupiny sú síce rozdielne, na čo Komisia na pojednávaní správne poukázala: základné slobody v daňovom práve zakazujú znevýhodnenie zahraničných podnikov, zákaz pomoci zvýhodnenia „určitých podnikov“. Oba zákazy diskriminácie však slúžia na vytvorenie vnútorného trhu. Ak je opatrenie zlučiteľné so zákazom diskriminácie v oblasti základných slobôd, spravidla nemôže ísť o pomoc, ktorá by bola v rozpore s vnútorným trhom.

5. Všeobecný súd[6] vo všeobecnom maďarskom daňovom zákone nebadal selektívnu výhodu pre iné podniky, a to ani z hľadiska progresívnej sadzby dane, ani z hľadiska možnosti zohľadnenia strát. Komisia to napadla svojím odvolaním a Súdny dvor teraz musí preskúmať, či v tom treba vidieť štátnu pomoc.

II. Právny rámec

6. Právnym rámcom je článok 107 a nasl. ZFEÚ. Konanie týkajúce sa neoprávnenej pomoci je upravené v kapitole III nariadenia (EÚ) 2015/1589 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 ZFEÚ[7] (ďalej len „nariadenie 2015/1589“).

III. Okolnosti právneho sporu

7. Maďarsko 11. júna 2014 prijalo zákon č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (ďalej len „zákon o dani z reklamy“). Zákon, ktorý nadobudol účinnosť 15. augusta 2014, zaviedol novú osobitnú daň s progresívnymi daňovými pásmami z príjmov spojených so šírením reklamy v Maďarsku (ďalej len „daň z reklamy“). Táto daň sa vyberala popri existujúcich daniach zaťažujúcich podniky, najmä dani z príjmov právnických osôb. Počas preskúmania zákona o dani z reklamy, ktoré vykonala Komisia v rámci kontroly štátnej pomoci, maďarské orgány potvrdili, že táto daň má za cieľ podporiť zásadu daňovej proporcionality.

8. Podľa zákona o dani z reklamy ktokoľvek, kto šíri reklamu, je zdaniteľnou osobou na účely dane z reklamy. Zdaniteľnými osobami sú tiež osoby, ktoré uverejňujú reklamu (tlač, audiovizuálne médiá, prevádzkovatelia reklamných plôch), ale nie inzerenti, ani reklamné agentúry, ktoré sú sprostredkovateľmi medzi inzerentmi a šíriteľmi. Základom dane je čistý obrat za účtovný rok vytvorený šírením reklamy. Územný rozsah pôsobnosti dane je Maďarsko.

5 Rozsudky z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), a z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Rozsudok z 27. júna 2019, Maďarsko/Komisia (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Nariadenie Rady (EÚ) z 13. júla 2015 stanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9).

9. Stupnica progresívnych sadzieb je definovaná takto:

– 0 % za časť vymeriavacieho základu nižšieho ako 0,5 miliardy maďarských forintov (HUF) (približne 1 562 000 eur),

– 1 % za časť vymeriavacieho základu od 0,5 miliardy HUF do 5 miliárd HUF (približne 15 620 000 eur),

– 10 % za časť vymeriavacieho základu od 5 miliárd HUF do 10 miliárd HUF (približne 31 240 000 eur),

– 20 % za časť vymeriavacieho základu od 10 miliárd HUF do 15 miliárd HUF (približne 47 000 000 eur),

– 30 % za časť vymeriavacieho základu od 15 miliárd HUF do 20 miliárd HUF (približne 62 500 000 eur),

– 40 % za časť vymeriavacieho základu nad 20 miliárd HUF (približne 94 000 000 eur) (Táto sadzba dane sa od 1. januára 2015 zvýšila na 50 %).

10. Zdaniteľné osoby, ktorých zisk pred zdanením za účtovný rok 2013 bol nulový alebo záporný, si mohli svoj daňový základ za rok 2014 znížiť o 50 % strát prenesených z predchádzajúcich účtovných období (ďalej len „možnosť zohľadnenia strát“).

11. Rozhodnutím z 12. marca 2015 Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania týkajúce sa štátnej pomoci ustanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ, pokiaľ ide o zákon o dani z reklamy, pričom progresívnu povahu sadzby dane a možnosť zohľadnenia strát považovala za štátnu pomoc. V tomto rozhodnutí Komisia uviedla, že progresívne daňové sadzby neboli jednotné pre podniky s vysokými príjmami z reklamy (čiže väčšie podniky) a podniky s nízkymi príjmami z reklamy (čiže menšie podniky). Tým menším sa na základe ich veľkosti poskytovala selektívna výhoda. Aj možnosť zohľadnenia strát pre podniky, ktoré v roku 2013 nevytvorili zisk, udeľovala selektívnu výhodu, ktorá predstavovala štátnu pomoc.

12. V rámci tohto uznesenia Komisia vydala príkaz na pozastavenie predmetnej pomoci. V nadväznosti na to Maďarsko zákonom č. LXII z roku 2015, prijatým 4. júna 2015, zmenilo zákon o dani z reklamy. Progresívny sadzobník zložený zo šiestich daňových sadzieb s pásmami od 0 % do 50 % bol nahradený sadzobníkom, ktorý je uvedený nižšie, zloženým z dvoch daňových sadzieb:

– 0 % za časť vymeriavacieho základu nižšiu ako 100 miliónov HUF (približne 312 000 eur),

– 5,3 % za časť vymeriavacieho základu nad 100 miliónov HU.

13. Komisia ukončila konanie vo veci formálneho zisťovania rozhodnutím (EÚ) 2017/329 zo 4. novembra 2016 o štátnej pomoci SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ktorú poskytla Maďarská republika vo veci zdanenia obratu z reklamy [8] (ďalej len „negatívne rozhodnutie“).

8 Ú. v. EÚ L 49, 2017, s. 36.

14. V článku 1 negatívneho rozhodnutia Komisia dospela k záveru, že daňový systém pozostávajúci z progresívnych sadzieb a ustanovení, ktorými sa stanovuje možnosť zohľadnenia strát v prospech podnikov, ktoré v roku 2013 nevytvorili zisk, ustanovený zákonom č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy, vrátane jeho znenia vyplývajúceho z jeho zmeny zo 4. júna 2015, predstavuje štátnu pomoc. Maďarsko ju neoprávnene zaviedlo v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Je nezlučiteľná s vnútorným trhom podľa článku 107 ZFEÚ. V článku 4 negatívneho rozhodnutia Komisia nariadila Maďarsku vymáhať od príjemcov pomoc, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s vnútorným trhom.

15. V tejto súvislosti mali maďarské orgány od podnikov, ktoré mali počas obdobia od nadobudnutia účinnosti dane z reklamy v roku 2014 príjmy z reklamy, vymáhať buď zrušením dane, alebo jej nahradením režimom plne zlučiteľným s pravidlami týkajúcimi sa štátnej pomoci, rozdiel medzi: výškou dane (1), ktorú by mali zaplatiť na základe uplatňovania referenčného systému v súlade s pravidlami štátnej pomoci (s jednou sadzbou dane obvykle vo výške 5,3 %, ak by maďarské orgány nerozhodli inak, bez odpočítania akýchkoľvek prenesených strát), a výškou dane (2), ktorú mal podnik za povinnosť zaplatiť alebo už zaplatil. V prípade, že rozdiel medzi výškou dane (1) a výškou dane (2) by bol kladný, pomoc sa mala vymáhať vrátane úrokov vypočítaných odo dňa, keď daň bola splatná.

16. Vymáhanie pomoci by podľa Komisie nemuselo byť potrebné, ak Maďarsko zruší daňový systém so spätnou účinnosťou od dátumu nadobudnutia účinnosti dane z reklamy z roku 2014. V budúcnosti, napr. od roku 2017, by potom Maďarsko mohlo zaviesť daňový systém, ktorý nie je progresívny a nerobí rozdiel medzi hospodárskymi subjektmi podliehajúcimi dani.

17. Komisia v podstate odôvodnila kvalifikáciu predmetného daňového režimu ako štátnej pomoci takto.

18. V dôsledku prijatia zákona o dani z reklamy sa Maďarsko zrieklo príjmov, ktoré by inak muselo vybrať od podnikov s nižším obratom (teda od menších podnikov), ak by podliehali rovnakej daňovej povinnosti ako podniky s vyšším obratom (teda väčšie podniky).

19. Komisia v tejto súvislosti pripomenula, že opatrenia, ktoré zmierňujú záťaž, ktorú za bežných okolností znášajú podniky, poskytujú ako každé reálne príspevky výhodu. V danom prípade zdanenie podstatne nižšou sadzbou dane zmiernilo náklady, ktoré podniky s nižším obratom musia niesť v porovnaní s podnikmi s veľkým obratom, a preto predstavuje výhodu v prospech menších podnikov oproti väčším podnikom.

20. Aj okolnosť, že zákon o dani z reklamy poskytuje podnikom, ktoré v roku 2013 nedosiahli zisk, možnosť zohľadnenia strát, predstavovala takisto výhodu. Znižovala daňové zaťaženie týchto podnikov v porovnaní s podnikmi, ktoré nemohli využiť toto odpočítanie.

21. Pri preskúmaní selektívnej povahy Komisia najprv uviedla, že referenčný systém zodpovedá systému osobitnej dane na obrat získaný z poskytovania reklamných služieb. Štruktúra progresívnych sadzieb dane z príjmov z reklamy však nemôže byť jeho súčasťou. Na to, aby referenčný systém samotný neobsahoval štátnu pomoc, Komisia totiž uviedla, že musí zodpovedať dvom podmienkam. Na všetky obraty z reklamy sa vzťahuje rovnaká sadzba dane (1) a absentuje prvok, ktorý by mohol poskytovať selektívnu výhodu určitým podnikom (2).

22. V tejto súvislosti Komisia následne dospela k záveru, že progresívna štruktúra zdaňovania tým, že nemá za následok len marginálne daňové sadzby, ale aj priemerné sadzby dane, ktoré sa líšia medzi podnikmi, predstavuje výnimku z referenčného systému, ktorá pozostáva z dane z reklamy zavedenej jednotnou sadzbou pre všetky hospodárske subjekty, ktoré sa podieľajú na vysielaní reklamy v Maďarsku.

23. Komisia sa okrem toho domnievala, že možnosť zohľadnenia strát, ponúknutá len podnikom, ktoré neboli v roku 2013 ziskové, tiež predstavuje výnimku z referenčného systému, teda od všeobecného pravidla zdaňovania v závislosti od obratu z reklamy. Podľa Komisie, keďže daň z reklamy sa vzťahuje na obrat, náklady nemajú byť odpočítateľné od daňového základu na rozdiel od toho, ako to môže byť pri dani zo zisku. Opatrenie zavádza svojvoľný rozdiel medzi dvomi skupinami podnikov, ktoré sú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii, a to na jednej strane podnikmi, ktoré si preniesli straty a neboli v roku 2013 ziskové, a na druhej strane podnikmi, ktoré boli v roku 2013 ziskové. Odpočítanie strát, ktoré už v dobe prijatia zákona o dani z reklamy existovali, má za následok selektívnosť, lebo povolenie odpočítania by mohlo zvýhodniť niektoré podniky s podstatnými prenesenými stratami.

24. Pokiaľ ide o zmenenú verziu zákona o dani z reklamy z roku 2015, Komisia uviedla, že táto verzia sa zakladá na rovnakých zásadách a charakteristikách ako tie, ktoré sa použili pri dani z reklamy z roku 2014. Vzhľadom na vyššie uvedené Komisia uviedla záver, že zákon o dani z reklamy v znení z roku 2015 si zachovával rovnaké prvky ako prvky, ktoré kvalifikovali štátnu pomoc v rámci režimu z roku 2014.

25. Dňa 16. januára 2017 podalo Maďarsko žalobu proti negatívnemu rozhodnutiu. Návrh na odklad výkonu negatívneho rozhodnutia podaný Maďarskom v ten istý deň bol zamietnutý uznesením z 23. marca 2017 [9].

26. Dňa 16. mája 2017 Maďarsko prijalo zákon č. XLVII z roku 2017 o zmene zákona o dani z reklamy. Tento zákon v podstate retroaktívne zrušil daň z reklamy.

27. Rozhodnutím z 30. mája 2017 predseda deviatej komory Všeobecného súdu povolil vstup Poľskej republiky ako vedľajšieho účastníka do konania na podporu Maďarska.

28. Na základe žaloby podanej Maďarskom Všeobecný súd napadnutým rozsudkom z 27. júna 2019 zrušil negatívne rozhodnutie Komisie.

IV. Konanie na Súdnom dvore

29. Dňa 6. augusta 2019 Komisia podala proti rozsudku Všeobecného súdu prejednávané odvolanie. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor

– zrušil napadnutý rozsudok,

– zamietol druhý a tretí dôvod žaloby podanej Maďarskom proti napadnutým rozhodnutiam a zaviazal Maďarsko na náhradu trov konania,

– subsidiárne, vrátil vec Všeobecnému súdu na nové konanie, v ktorom rozhodne o dôvodoch, ktoré ešte neboli posúdené.

30. Maďarsko podporované Poľskou republikou navrhuje, aby Súdny dvor

– odvolanie zamietol ako nedôvodné,

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

31. Maďarsko, Poľsko a Komisia podali Súdnemu dvoru svoje písomné pripomienky a 1. septembra 2020 sa zúčastnili pojednávania týkajúceho sa odvolania.

9 Uznesenie z 23. marca 2017, Maďarsko/Komisia (T-20/17 R, neuverejnené, EU:T:2017:203).

V. O odvolacích dôvodoch

32. Komisia uvádza na podporu svojho stanoviska dva odvolacie dôvody. Vo svojom prvom odvolacom dôvode Komisia tvrdí, že Všeobecný súd nesprávne uplatnil článok 107 ods. 1 ZFEÚ, keď zamietol, že by išlo o selektívnu výhodu maďarskej dane z reklamy v prospech podnikov s nižším obratom. Podľa druhého odvolacieho dôvodu Všeobecný súd nesprávne uplatnil článok 107 ods. 1 ZFEÚ, pretože možnosť zohľadnenia strát na rozdiel od názoru Všeobecného súdu predstavuje selektívnu výhodu.

A. O prvom odvolacom dôvode: nesprávny výklad článku 107 ods. 1 ZFEÚ

33. Komisia vo svojom prvom odvolacom dôvode tvrdí, že ide o nesprávne právne posúdenie Všeobecného súdu vo vzťahu k článku 107 ods. 1 ZFEÚ. V konečnom dôsledku namieta, že Všeobecný súd nesprávne odmietol, že by išlo o selektívnu výhodu, a teda aj štátnu pomoc. Svoje tvrdenie odôvodňuje v troch častiach tým, že Všeobecný súd zvolil nesprávny referenčný rámec [pozri bod 1.a)], preskúmal porovnateľnosť podnikov vzhľadom na nefiškálny cieľ [pozri bod 2.a)] a pri preskúmaní selektívnej povahy zohľadnil cieľ, ktorý nie je nutne spojený s daňou z reklamy [pozri bod 2.b)].

34. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, z ktorej Všeobecný súd vychádzal, ak sa má niečo kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa, aby išlo o zásah zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé toto opatrenie musí byť spôsobilé ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže.[10] V prejednávanej veci treba preskúmať iba právny názor Všeobecného súdu týkajúci sa povahy selektívnej výhody.

35. Podľa bežného preskúmavacieho kritéria je rozhodujúce, či boli predpoklady na naplnenie daňovej výhody zvolené nediskriminačne podľa pravidiel vnútroštátneho daňového systému.[11] Navyše najskôr treba identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém platný v dotknutom členskom štáte (takzvaný referenčný rámec). Na základe tohto spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému treba potom ďalej posúdiť, či výhoda poskytnutá sporným daňovým opatrením predstavuje neoprávnenú výnimku, a teda je selektívna.[12]

1. O existencii selektívnej výhody, respektíve správnej voľby referenčného rámca (prvá časť prvého odvolacieho dôvodu)

36. Komisia najmä namieta, že Všeobecný súd pri preskúmaní, či ide o selektívnu výhodu, zvolil nesprávny referenčný rámec. Kým Komisia vychádzala z dane založenej na obrate s jednotnou (proporcionálnou) sadzbou (zjavne vo výške 5,3 %), Všeobecný súd nesprávne vychádzal z progresívnej sadzby zvolenej maďarským zákonodarcom.

10 Rozsudky z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 38); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53), a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40).

11 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), a zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53); výslovne aj mimo oblasti daňového práva pozri rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

12 Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

a) Selektívna výhoda prostredníctvom všeobecného daňového zákona: o postupe preskúmania pri vytvorení referenčného rámca

37. Keďže článok 107 ods. 1 ZFEÚ vôbec neobsahuje podmienku referenčného rámca a jej preskúmanie vykazuje čoraz väčšie ťažkosti, pričom v tejto súvislosti odkazujem na úvahy, ktoré medzičasom uviedli viacerí generálni advokáti, [13] treba sa tým ďalej zaoberať.

38. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa za štátnu pomoc považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky alebo ktoré treba považovať za ekonomickú výhodu, ktorú by prijímajúci podnik za normálnych trhových podmienok nezískal. [14]

39. Táto judikatúra bola uplatnená na daňové právo. Daňové opatrenie, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, avšak stavia jeho príjemcov do výhodnejšej finančnej situácie, ako je situácia iných zdaniteľných osôb, môže spadať pod článok 107 ods. 1 ZFEÚ. [15] Za pomoc sa považujú najmä opatrenia, ktoré znižujú výdavky *obvykle* zaťažujúce rozpočet podniku a ktoré, hoci nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, majú rovnakú povahu a účinky. [16]

40. Táto judikatúra vznikla v súvislosti s daňovými výnimkami, ktoré konkrétny podnik oslobodili alebo ušetrili od platného daňového zaťaženia. [17] Keďže v prejednávanej veci všetky podniky „profitujú“ z nezdaniteľnej sumy (do 0,5 miliardy HUF, resp. v zmenenom a doplnenom znení 100 miliónov HUF) a rovnako aj zo zvýhodnených sadzieb dane vo výške 1 % až 30 % za časť obratu od 0,5 miliárd do 20 miliárd HUF počas roka, nemôže byť to selektívnou výhodou. Nanajvýš rozdielna priemerná sadzba dane vyplývajúca z progresívnej daňovej štruktúry by mohla predstavovať selektívnu výhodu, ktorá zvýhodňuje zdaniteľnú osobu s nižším obratom.

1) Zásada: určenie „obvyklého“ zdanenia Komisiou alebo členským štátom?

41. Prvý odvolací dôvod Komisie v konečnom dôsledku kladie otázku týkajúcu sa kompetencií, kto určí, aké daňové bremeno *obvykle* zaťažuje rozpočet podniku, takže nezdanenie iných by bolo pre nich výhodou. Podľa Komisie „obvyklým“ zdanením je daň z príjmu založená na obrate s proporcionálnou sadzbou dane (v neznámej výške, resp. vo výške 5,3 %). Podľa maďarského zákonodarcu „obvyklým“ zdanením je daň z príjmu založená na obrate s progresívnou sadzbou dane v zmenenom a doplnenom znení od 0 % do takmer 5,3 %. Rozdielne priemerné sadzby dane vyplývajúce z progresívnej sadzby sú nutným dôsledkom, a preto obvyklým zdanením. Maďarsko sa v tejto súvislosti odvoláva na svoju daňovú suverenitu.

13 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, bod 61 a nasl.); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 88 a nasl.), a moje návrhy vo veci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 151 a nasl.); vo veci Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 163 a nasl.); vo veci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 76 a nasl.); v spojených veciach ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2017:853, bod 74 a nasl.), a v spojených veciach ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 76 a nasl.).

14 Rozsudky z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65), a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21), podobne rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 71 – „obvykle zaťažujúce rozpočet“).

15 Pozri okrem iného rozsudky z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72), a z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14).

16 Rozsudky z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66); z 19. marca 2013, Bouygues a Bouygues Télécom/Komisia (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 71), a z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13).

17 Pozri rozsudky z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 28); z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 97); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 68); z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550), a z 10. januára 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a i. (C-222/04, EU:C:2006:8, bod 132).

42. Daňová autonómia členských štátov sa čoraz viac zdôrazňuje a zohľadňuje aj v judikatúre Súdneho dvora. Nedávno preto vo veľkej komore opäť rozhodol, že členské štáty môžu za súčasného stavu harmonizácie daňového práva Únie zaviesť daňový systém, ktorý považujú za najvhodnejší, takže uplatnenie progresívneho zdaňovania patrí do voľnej úvahy každého členského štátu.[18] V tomto kontexte podľa veľkej komory „a na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, progresívne zdanenie môže byť založené na obrate, keďže výška obratu jednak predstavuje neutrálne rozlišovacie kritérium a jednak predstavuje relevantný ukazovateľ zdanenia podľa výkonnosti daňovníkov“[19].

43. Táto judikatúra, ktorá bola prijatá v rámci základných slobôd, rovnako platí aj v oblasti pravidiel štátnej pomoci. Aj v tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že v prípade neexistencie právnej úpravy Únie v tejto oblasti spadá určenie zdaniteľného základu a rozloženie daňového zaťaženia jednotlivých faktorov výroby a jednotlivých hospodárskych sektorov do právomoci členských štátov.[20] V zásade teda až výnimka z tohto autonómne koncipovaného daňového systému môže byť posudzovaná z hľadiska pravidiel štátnej pomoci, nie však vytvorenie daňového systému ako také.

44. Komisia to v zásade uznáva v bode 156 svojho Oznámenia o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie,[21] keďže tam uvádza, že „členské štáty môžu slobodne rozhodovať [v súlade s právom Únie] o hospodárskej politike, ktorú považujú za najvhodnejšiu, a najmä môžu rozložiť daňovú záťaž naprieč rôznymi faktormi výroby tak, ako to považujú za primerané. …“.

45. Mimochodom, nepoznám žiadny predpis práva Únie, ktorý by členským štátom – okrem harmonizovaných daní – určoval konkrétnu štruktúru ich vnútroštátnych daní. Z práva Únie preto nemožno odvodiť žiadne „obvyklé“ zdanenie. Východiskom môže byť vždy iba rozhodnutie príslušného vnútroštátneho zákonodarcu, čo považuje za obvyklé zdanenie. V prejednávanej veci je to progresívna daň z príjmu vzťahujúca sa na reklamné podniky, ktorá na účely výpočtu vymeriavacieho základu vychádza z obratu.

46. Vnútroštátny zákonodarca preto môže určiť predovšetkým predmet dane, vymeriavací základ a sadzbu dane. Maďarsko túto svoju právomoc využilo tým, že vytvorilo daň z príjmu založenú na obrate vzťahujúcu sa na reklamné podniky s progresívnou priemernou sadzbou dane od 0 % do takmer 5,3 % (ktorá podľa zmeneného a doplneného znenia vyplýva z nezdaniteľnej sumy a proporcionálnej sadzby). Pravidlá štátnej pomoci tomu v zásade nebránia.

2) Výnimka: kontrola koherentnosti Súdnym dvorom v rozsudku Gibraltar

47. Nič iné nevyplýva ani z rozsudku Súdneho dvora vo veci Gibraltar, ktorý Komisia opakovanie cituje. Súdny dvor v tomto rozsudku síce preskúmal systém daní z príjmov právnických osôb Gibraltáru podľa kritérií pravidiel štátnej pomoci a potvrdil, že ide o štátnu pomoc. Jeho názor na všeobecné obvyklé zdanenie však nenahradil názor členského štátu.

18 Rozsudok z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69), a z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49).

19 Rozsudok z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70), a z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 50).

20 Rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50), a z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).

21 Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1.

48. Súdny dvor v tejto veci v žiadnom prípade nerozhodol, že pravidlá štátnej pomoci nastavujú určité zdanenie. Dotknutý zákon skúmal „len“ z hľadiska jeho vnútornej logiky. Podľa vtedajšieho návrhu daňovej reformy mala byť zavedená rovná daň z príjmov založená na zisku vo vzťahu k všetkým podnikom usadeným v Gibraltári.[22] Zákonodarcom zvolené faktory, ako je počet zamestnancov, obchodných priestorov a registračný poplatok, však evidentne nemali nič spoločné s rovnou daňou z príjmu všetkých podnikov. Spojené kráľovstvo sa ani nepokúsilo tieto faktory vysvetliť.[23]

49. Je pravda, že tento rozsudok Súdneho dvora predstavuje v tejto súvislosti výnimku[24] z vyššie uvedenej zásady, podľa ktorej členské štáty majú pri určení referenčného rámca autonómiu, pretože Súdny dvor skutočne preskúmal vytvorenie referenčného rámca z hľadiska existencie štátnej pomoci. Súdny dvor však len vykonával druh kontroly zneužitia pri výkone daňovej suverenity členských štátov. V konečnom dôsledku totiž len preskúmal, či sa členský štát pri výkone svojej daňovej suverenity správal koherentne (a nezneužil právo).

50. V minulosti to správne odmietol. Cieľom daňového zákona Gibraltáru bolo len obísť pravidlá štátnej pomoci tým, že pomocou údajne všeobecnej dane z príjmov založenej na zisku sa malo dosiahnuť veľmi nízke zdanenie určitých podnikov určených na vytváranie príjmu (takzvané offshore spoločnosti). Komisia a Súdny dvor to správne považovali za štátnu pomoc. Selektívna výhoda spočívala vo vnútornom rozpore medzi dôvodovou správou zákona, resp. cieľom zákona a koncipovaním zákona. Napriek zamýšľanej všeobecnej dani z príjmov založenej na zisku vo vzťahu k všetkým podnikom usadeným v Gibraltári boli jednotlivé podniky cielene zdanené veľmi nízkou sadzbou.[25]

51. Súdny dvor preto v tomto rozsudku – na rozdiel od názoru Komisie v prejednávanej veci – práve nenahradil názor členského štátu svojím názorom na všeobecné obvyklé zdanenie. Tiež nerozhodol, že právo Únie nastavuje určitú daňovú štruktúru. Súdny dvor iba správne konštatoval, že všeobecná daň z príjmov všetkých usadených podnikov nemôže nadväzovať na cudzie faktory, ktorých cieľom nie je nič iné, než zvýhodnenie určitých podnikov, ktoré si v zásade vystačia bez veľkých priestorov a bez veľkého počtu zamestnancov, ako to bolo v prípade takzvaných offshore spoločností.[26]

52. Súdny dvor tým v konečnom dôsledku zabránil tomu, aby členské štáty svoje všeobecné daňové právo nezneužili na poskytovanie výhod jednotlivým podnikom spôsobom, ktorý je v rozpore so štátnou pomocou. Toto zneužitie daňovej autonómie vyplynulo zo zjavne nekoherentnej podoby daňového zákona Gibraltáru.

3) Koherentnosť maďarskej dane z reklamy

53. Pri všeobecnom daňovom zákone netreba nič viac skúmať. Ak právo Únie dohliada na daňovú suverenitu členských štátov a ak pravidlá štátnej pomoci nestanovujú konkrétnu formu vnútroštátnych daňových systémov, potom všeobecne platný daňový zákon, ktorý ešte len vytvára referenčný rámec, môže predstavovať štátnu pomoc len vtedy, ak bol koncipovaný zjavne nekoherentne.[27]

22 Pozri rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 12).

23 Pozri rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 149 a 150).

24 V tomto smere určite aj rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 32).

25 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 99, 102 a 106).

26 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 106).

27 Pozri v tomto smere už aj moje návrhy vo veciach Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 151 a nasl.); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 170 a nasl.), a ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 81 a nasl.).

54. Preskúmanie selektívnej výhody sa potom v prípade všeobecne platného daňového zákona redukuje iba na túto jednu úroveň. Zvyšné – a naďalej sporné – úrovne (ako určuje správny referenčný rámec, či existujú výnimky, alebo ide o vyňatie z výnimky, či je rozlišovanie „en détail“ odôvodnené a kto znáša dôkazné bremeno vo vzťahu k čomu) sú potom irelevantné.

55. Takúto nekoherentnosť maďarskej dane z reklamy Všeobecný súd v konečnom dôsledku správne odmietol. V bode 78 a nasl. napadnutého rozsudku tak uvádza, že obvyklým daňovým systémom je maďarský zákon v jeho konkrétnej progresívnej podobe, v dôsledku ktorej platí vyššie zdanenie podnikov s vyšším obratom a nižšie zdanenie podnikov s nižším obratom (bod 89). Vyplýva to z prerozdeľovacej logiky spojenej s progresívnou daňovou štruktúrou (bod 88). Z progresívnej štruktúry ako takej preto nemožno vyvodiť selektívnu výhodu (bod 105). Keďže Komisia neuviedla a nepreukázala žiadnu inú nekoherentnosť (bod 106 a nasl.), sporný zákon nemožno považovať za štátnu pomoc.

56. Argumenty, ktoré Komisia proti tomu uviedla v odvolaní, nie sú presvedčivé. [28]

i) Daň z príjmu založená na obrate

57. Zavedenie dane z príjmu založenej na obrate preto nie je nekoherentné. Všetky argumenty Komisie sa napokon zakladajú na tom, že na účely zdanenia platobnej schopnosti treba vychádzať iba zo zisku (resp. z efektivity, t. j. zo ziskovej marže). Len ten správne odzrkadľuje zdaniteľnú platobnú schopnosť. Komisia aj na pojednávaní opakovanie uviedla, že len daň z príjmu založená na zisku je spôsobilá správne zdaniť platobnú schopnosť.

58. Komisia v tejto súvislosti neuznáva, že aj zisk je len (fiktívnou) veličinou na účely rovného zdanenia platobnej schopnosti. Táto veličina vypovedá o reálnej platobnej schopnosti len podmienene, o čom svedčí práve takzvaná diskusia BEPS. [29] Táto celosvetová diskusia sa zakladá na skutočnosti, že podniky s vysokými ziskmi zjavne neplatia adekvátne dane, pretože môžu výrazne znížiť svoj vymeriavací základ („base erosion“) alebo presunúť zisk do krajín s nižšou daňou („profit shifting“).

59. Daň z príjmu založená na zisku má – rovnako ako daň z príjmu založená na obrate – svoje výhody a nevýhody. Tie však má zvážiť a hájiť demokraticky zvolený zákonodarca, nie orgán či súd. Normotvorca daňových právnych predpisov (v prejednávanej veci maďarský zákonodarca) môže rozhodnúť, aká daň je podľa neho vhodná. Pravidlá štátnej pomoci však v každom prípade nevyžadujú zavedenie dane, ktorá je z pohľadu Komisie najvhodnejšia.

60. Na rozdiel od tvrdenia Komisie daň z príjmu založená na zisku nie je ani nesporne prednostná (slovami Komisie „vhodná“). Naopak, na celom svete sa dostávajú dane z príjmu založené na obrate do popredia, ako aj Komisiou navrhovaná daň z digitálnych služieb. [30] Tá na účely zdanenia podnikov vychádza z ich ročného obratu. V tejto súvislosti sa maďarská daň z reklamy a plánovaná európska daň z digitálnych služieb nelíšia.

28 Sú to viac-menej ešte stále tie isté argumenty ako v konaniach Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), a Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Pozri len OECD „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting“ – dostupné na https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf – s. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.“

30 Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018 COM(2018) 148 final.

ii) Progresívna sadzba

61. Ani progresívna sadzba ako taká nepredstavuje nekoherentnosť. Progresívne sadzby sú v rámci zdaňovania príjmu celkom bežné na účely dosiahnutia zdanenia podľa platobnej schopnosti. Platí to tak vo vzťahu k dani z príjmu založenej na zisku, ako aj k dani z príjmu založenej na obrate. Daň z digitálnych služieb navrhovaná Komisiou aj tu svedčí o tom, že progresívna daňová štruktúra je v oblasti daňového práva bežným prostriedkom na účely zdanenia ekonomicky mimoriadne silných podnikov.

62. Ak Komisia vo svojej žalobe popiera, že navrhovaná európska daň z digitálnych služieb má progresívnu tarifu, tak je to správne len na prvý pohľad. Podľa článku 8 návrhu je sadzba dane skutočne jednotná vo výške 3 %, a tým je proporcionálna. Komisia však prehliadla, že každá nezdaniteľná suma proporcionálnej dane vedie k rozdielnym priemerným sadzbám dane, a teda k progresívnej sadzobnej krivke.[31] Podobne je to v prípade hranice oslobodenia. Sadzobná krivka navrhovanej európskej dane z digitálnych služieb založenej na obrate siaha so svojimi (dvomi priemernými) sadzbami dane od 0 % do 3 %, pričom priemerná sadzba dane pri náraste obratu stúpne v momente prekročenia prahových hodnôt z 0 % na 3 %. Tým je aj progresívna.

63. Ďalej je zbytočná aj argumentácia Komisie, že progresívna daňová štruktúra je vhodná iba na zdanenie fyzických osôb, pretože len pri nich – podľa takzvanej teórie marginálneho úžitku – nárastom príjmu klesá individuálny prírastok úžitku. Progresívne sadzby sa preto používajú len pri zdanení fyzických osôb.

64. Komisia prehliadla, že teória marginálneho úžitku je ekonomickou teóriou a nie právnym pravidlom. Vzhľadom na nemerateľnosť „úžitku“ sa doposiaľ nepodarilo odvodiť z tejto teórie záväzné (právne) výroky vo vzťahu k správnej sadzbe dane.[32] V minulosti sa naopak považovali za diskriminačné dokonca aj proporcionálne sadzby.[33]

65. Dôvod, pre ktorý sa progresívne sadzby, ako Komisia správne zdôrazňuje, uplatňujú predovšetkým pri zdanení fyzických osôb, spočíva preto skôr v tom, že právnické osoby sa môžu ľubovoľne vyhnúť progresívnemu účinku prostredníctvom odštiepení, resp. prostredníctvom väčších štruktúr skupiny podnikov. Tento problém je spôsobený progresívnym zdanením podnikov, ktoré síce zahŕňa tak fyzické, ako aj právnické osoby, ale nekoherentne.

66. Ani Komisiou uvedené príklady zdaňovania považované za nespravodlivé nevykazujú žiadnu nekoherentnosť. Komisia sa preto domnieva, že maďarská progresívna sadzba dane nie je vhodným prostriedkom, pretože pri 10-násobnom obrate by sa musela zaplatiť 155-krát vyššia daň. Tento príklad, ktorý sa určite vzťahuje aj na maďarskú daň z reklamy v pôvodnom znení, však vykazuje iba logické dôsledky progresívnej daňovej krivky. V prípade európskej dane z digitálnych služieb navrhovanej Komisiou možno badať ešte extrémnejšie závery.[34]

31 Pozri v tejto súvislosti už moje vyjadrenia v návrhoch vo veci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 1 v poznámke pod čiarou 3), a Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 3 v poznámke pod čiarou 4).

32 Pozri najmä veľmi výstižne: BIRK/DESENS/TAPPE (vyd.): *Steuerrecht*, 22. vyd. 2019, bod 38.

33 V tomto zmysle ešte v roku 1958 Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavný súd, Nemecko; ďalej len „BVerfG“), rozsudok z 24. júna 1958 – 2 BvF-1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 a 69): „Je spravodlivé, aby v zmysle proporcionálnej rovnosti ekonomicky silnejšie subjekty platili daň z príjmu vo vyššej percentuálnej sadzbe ako ekonomicky slabšie subjekty.“

34 Podnik s celosvetovým obratom vyšším ako 750 miliónov eur, ktorý v EÚ nepresahuje hranicu 50 miliónov eur (obrat presne 50 miliónov eur), zaplatí v zmysle návrhu Komisie presne 0 eur na daniach. Iný podnik s celosvetovým obratom vyšším ako 750 miliónov eur, ktorý v EÚ presahuje nezdaniteľnú sumu 50 miliónov eur o 450 miliónov eur, zaplatí 15 milión eur na daniach. Desaťnásobný obrat v EÚ (500 miliónov namiesto 50 miliónov eur) vedie k nekonečne vyššiemu daňovému bremenu.

67. Odhliadnuc od toho je kritérium vhodnosti aj tak nesprávnym kritériom. Vhodnosť vnútroštátnej dane musí posúdiť, ako je uvedené vyššie (bod 59), vnútroštátny zákonodarca. Pravidlá štátnej pomoci môžu v takomto prípade, v ktorom sa ešte len určí referenčný rámec, iba odstrániť nekoherentnosť. Maďarská daň z reklamy však preberá progresívnu daňovú štruktúru koherentne.

b) Záver

68. Všeobecný súd preto správne odmietol existenciu štátnej pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Prvá časť prvého odvolacieho dôvodu je nedôvodná, a preto ju treba zamietnuť.

c) Subsidiárne: bežné preskúmavacie kritérium selektívnej výhody

69. Aj keby sa Súdny dvor pri preskúmaní všeobecného daňového zákona, o aký ide v prejednávanej veci, nemal obmedziť iba na kontrolu koherentnosti, v odmietnutí existencie štátnej pomoci Všeobecným súdom nemožno badať nesprávne právne posúdenie tohto súdu.

70. Podľa bežného preskúmavacieho kritéria treba najprv zistiť všeobecnú alebo „obvyklú“ daňovú právnu úpravu platnú v dotknutom členskom štáte. Podľa tejto všeobecnej alebo „obvyklej“ daňovej právnej úpravy treba ďalej posúdiť, či výhoda poskytnutá sporným daňovým opatrením predstavuje neoprávnenú výnimku, a teda je selektívna.[35]

71. To predpokladá, že ide o rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v porovnateľnej situácii, ktoré nemožno odôvodniť.[36] Opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému preto možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému.[37] Toto preskúmanie selektívnej povahy je v konečnom dôsledku preskúmaním diskriminácie.[38]

72. Všeobecný súd správne konštatoval, že Komisia zvolila nesprávny referenčný rámec. Relevantným referenčným rámcom môže byť iba predmetný vnútroštátny zákon, nie hypotetický alebo fiktívny zákon. Všetko ostatné by Komisii umožňovalo, aby vstúpila na miesto príslušného vnútroštátneho zákonodarcu a určila ako referenčný rámec ňou preferovaný daňový systém.

73. Komisia v rozsahu, v akom sa v tejto súvislosti odvoláva na rozsudok Súdneho dvora vo veci Gibraltar, opomenula, ako som už uviedla v bode 47 a nasl. vyššie, tam uvedené vyjadrenia. Súdny dvor si tam v žiadnom prípade sám nevytvoril fiktívny referenčný rámec.

74. Už len voľba nesprávneho referenčného rámca Komisiou vedie, ako rozhodol už aj Súdny dvor,[39] nevyhnutne k tomu, „že posúdenie podmienky selektivity je chybné v celom rozsahu“. Už len z toho dôvodu preto treba napadnuté negatívne rozhodnutie zrušiť. Prvá časť prvého odvolacieho dôvodu je teda aj v prípade uplatnenia bežného preskúmavacieho kritéria nedôvodná.

35 Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

36 Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58), pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40); z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65), a z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisia (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43).

37 Rozsudok z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65 a citovaná judikatúra).

38 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Belgicko/Komisia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, bod 29).

39 Rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107).

2. O ďalších dvoch častiach prvého odvolacieho dôvodu

75. Oboma ďalšími časťami prvého odvolacieho dôvodu Komisia namieta proti dodatočným úvahám Všeobecného súdu a vytýka mu, že aj tam nesprávne odmietol existenciu štátnej pomoci. Keďže dodatočné úvahy Všeobecného súdu podľa bodov 84 a 85 napadnutého rozsudku iba skúmajú, či z rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Gibraltar nevyplýva niečo iné, ako už bolo odmietnuté vyššie (bod 47 a nasl.), ďalšími časťami prvého odvolacieho dôvodu sa už netreba zaoberať.

76. Všeobecný súd však ďalej skúmal, či predsa len možno hovoriť o štátnej pomoci. Všeobecný súd prípadne v bodoch 84 a 85 v prospech Komisie predpokladal, že Komisia v napadnutých rozhodnutiach popritom tiež vychádzala zo správneho referenčného rámca (z progresívnej podnikateľskej dane založenej na obrate) a aj na tomto základe potvrdila, že ide o štátnu pomoc. V opačnom prípade by ďalšie preskúmanie porovnateľnosti skutkových stavov a odôvodnenie rozdielneho zaobchádzania nedávalo zmysel. Všeobecný súd aj v tejto súvislosti odmietol, že by išlo o štátnu pomoc. Komisia to napadla dvomi ďalšími časťami prvého odvolacieho dôvodu. Na pojednávaní v tejto súvislosti vysvitlo, že Komisia Všeobecnému súdu vytýka najmä to, že odmietol porovnateľnosť podnikov s vysokými a nízkymi obratmi.

a) Subsidiárne: o druhej časti prvého odvolacieho dôvodu – o porovnateľnosti podnikov s vyššími obratmi s podnikmi s nižšími obratmi

77. Subsidiárne sa tu preto, ako aj z dôvodu, že účastníci konania o tom na pojednávaní dlho diskutovali, ešte preskúma, či Všeobecný súd aj v prípade takejto premisy (predpoklad správneho referenčného rámca zo strany Komisie) nesprávne odmietol existenciu selektívnej výhody. Komisia považuje za nesprávne právne posúdenie skutočnosť, že Všeobecný súd odmietol porovnateľnosť podnikov s nižšími obratmi s podnikmi s vyššími obratmi tým, že vychádzal z nesprávneho cieľa zákona (druhá časť prvého odvolacieho dôvodu).

78. Aj táto časť prvého odvolacieho dôvodu je nedôvodná. Ak progresívna daň z príjmu založená na obrate je vlastným referenčným rámcom, potom konzekventné uplatnenie tohto referenčného rámca už nie je výnimkou, ktorú by bolo treba nejako odôvodniť, ale pravidlom.

79. Okrem toho v rámci tohto referenčného rámca nemožno badať ani žiadne neodôvodniteľné rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v porovnateľnej situácii. Väčšie a menšie reklamné podniky sa v tomto referenčnom systéme líšia práve na základe ich obratu a z neho odvodenej platobnej schopnosti. Podľa názoru členského štátu, ktorý v prejednávanej veci nie je zjavne nesprávny (v súvislosti s koherentnosťou pozri bod 53 a nasl. vyššie) –, sa nenachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii.

80. Naproti tomu Komisia očividne zastáva názor, že z cieľa dane, ktorým je získať príjmy pre štátny rozpočet, vyplýva, že každá zdaniteľná osoba by mala byť zdanená v rovnakej (relatívnej) výške. Všeobecný súd by preto v súvislosti s otázkou porovnateľnosti musel vychádzať len z cieľa dosiahnutia daňových príjmov. Vzhľadom na tento cieľ výška obratov nezohráva žiadnu rolu, a preto nižšie zdanenie podnikov s nižšími obratmi nie je odôvodnené.

81. S touto argumentáciou nemožno súhlasiť. Cieľ dane v rámci preskúmania štátnej pomoci nemožno obmedziť iba na dosiahnutie príjmov. Rozhodujúci je skôr konkrétny daňový cieľ normotvorcu daňových právnych predpisov, teda čo konkrétne chce zdaniť,[40] čo vyplýva z druhu dane a jej formy prostredníctvom výkladu. V prípade progresívnej dane je absolútne a relatívne vyššie zdanenie zdaniteľných osôb s vyššou platobnou schopnosťou inherentným cieľom. Treba to zohľadniť, ako správne urobil Všeobecný súd, aj pri preskúmaní porovnateľnosti.

82. Všeobecný súd v bode 89 napadnutého rozsudku v tejto súvislosti uviedol, že možno vychádzať z toho, že podnik s veľkým obratom má vďaka rôznym mieram úspor vyplývajúcim z jeho veľkosti relatívne nižšie náklady ako podnik s nízkym obratom, a preto môže platiť vyššiu daň. Ani to nemožno právne napadnúť. Ako totiž už uviedol Súdny dvor,[41] výška obratu môže vždy predstavovať relevantný indikátor daňovej schopnosti.

83. V prospech toho svedčí jednak skutočnosť, že bez vysokých obratov nemožno docieliť vysoké zisky, a jednak skutočnosť, že spravidla výnos z prírastkového obratu (hraničný výnos) na základe klesajúcich fixných nákladov za jednotku stúpa. Zdá sa preto, že v žiadnom prípade nie je neobhájiteľné, ak sa obrat ako vyjadrenie veľkosti alebo postavenia na trhu a potenciálnych ziskov podniku považuje *aj* za vyjadrenie jeho platobnej schopnosti a zdaní sa podľa tohto kritéria.[42]

84. Ako vysvitlo na pojednávaní, Komisia bola veľmi znepokojená, pokiaľ ide o správne zdanenie platobnej schopnosti. V tejto súvislosti boli správne vypracované nevýhody dane z príjmu založenej na obrate a eventuálne sa poukázalo na zmysluplnejšie alternatívy. Zostalo však nevyriešené, čo majú spoločné tieto dôkladné úvahy týkajúce sa daňového práva s pravidlami štátnej pomoci. Komisia nezodpovedala ani súvisiacu dodatočnú otázku Súdneho dvora na pojednávaní. Je možné, že výpočet zisku pomocou porovnania majetku podnikov je presnejší ako väzba na čistý obrat. Pravidlá štátnej pomoci sa však na rozdiel od názoru Komisie nesústredia na zmysluplný alebo presnejší daňový systém, ale na selektívne zvýhodnenie určitých podnikov voči iným v porovnateľnej situácii.

85. Aj druhá časť prvého odvolacieho dôvodu je preto nedôvodná.

b) Subsidiárne: o tretej časti prvého odvolacieho dôvodu – odôvodnenie rozlišovania

86. V tretej časti prvého odvolacieho dôvodu Komisia Všeobecnému súdu vytýka, že sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, pretože pri odôvodnení rozdielneho zaobchádzania zohľadnil externé dôvody.

87. Táto časť odvolania sa zakladá na nesprávnom predpoklade, že ide o rozdielne zaobchádzanie s porovnateľnými zdaniteľnými osobami, pretože až potom vzniká otázka týkajúca sa odôvodnenia. Keďže tomu tak nie je, ako som uviedla aj vyššie, túto časť odvolania preskúmam len subsidiárne pre prípad, že Súdny dvor neočakávane potvrdí porovnateľnosť situácií reklamného podniku s čistým obratom napr. 50 000 eur/HUF ročne a reklamného podniku s čistým obratom napr. 200 miliónov eur/HUF ročne.

40 V tomto zmysle aj Súdny dvor vo svojich rozsudkoch z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 48 a nasl. – cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový režim); z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 55 – vzhľadom na ciele, ktoré sleduje právna úprava); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 85), a z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 95 – s ohľadom na dotknutý daňový systém).

41 Rozsudky z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70), z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 50).

42 Moje návrhy vo veci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 101), vo veci Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 121 a nasl.), a vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 61).

88. Potom by bolo treba preskúmať, či Všeobecný súd považoval rozdielne zaobchádzanie súvisiace s rozdielnou priemernou sadzbou progresívnej dane nesprávne za odôvodnené. Na rozdiel od názoru Komisie na účely odôvodnenia rozdielneho zaobchádzania prichádzajú do úvahy aj iné ako čisto fiškálne odôvodnenia. V tejto súvislosti aj pochopiteľné nedaňové dôvody môžu odôvodňovať rozlišovanie, ako sa to napríklad potvrdilo aj vo veci ANGED vo vzťahu k dôvodom týkajúcim sa životného prostredia a územného plánovania v súvislosti s daňou z obchodných prevádzok.[43]

89. V prejednávanom prípade Všeobecný súd nezohľadnil žiadne nesprávne odôvodnenia. Všeobecný súd v bodoch 89 a 90 napadnutého rozsudku považoval rozdielnu priemernú sadzbu v kontexte princípu zdanenia podľa platobnej schopnosti a rozdelenie daňového bremena, ktoré sa tým sleduje, medzi zdaniteľnými osobami so silnejšou, resp. slabšou platobnou schopnosťou za odôvodnené.

90. To nemožno právne napadnúť. Nemožno ani konštatovať, že progresívny priebeh maďarskej dane z reklamy nemá základ v konkrétnom daňovom zákone, ale sleduje ciele, ktoré nemajú oporu v zákone.[44] Veľkosť obratu naznačuje (v každom prípade nie zjavne chybne) určitú platobnú schopnosť. V tejto súvislosti možno obrat – ako Komisia sama ukazuje návrhom dane z digitálnych služieb[45] – považovať aj za (o niečo menej presný) indikátor väčšej ekonomickej sily, a teda väčšej platobnej schopnosti.

91. Okrem toho aj myšlienka princípu sociálneho štátu, ku ktorej sa Európska únia hlási v článku 3 ods. 3 ZEÚ, tiež odôvodňuje progresívnu sadzbu dane, ktorá subjekty s väčšou platobnou schopnosťou zaťažuje relatívne viac než zdaniteľné osoby, ktoré majú menšiu platobnú schopnosť. V každom prípade to platí pre daň, ktorá sa vzťahuje aj na fyzické osoby, ako je tomu v prejednávanom prípade.

92. Pokiaľ Komisia Všeobecnému súdu v bode 106 napadnutého rozsudku vytýka aj nesprávne posúdenie dôkazného bremena, aj táto výhrada je irelevantná. Zakladá sa na nesprávnom názore, že progresívne dane založené na obrate sú samy osebe štátnou pomocou vyžadujúcou odôvodnenie.

3. Záver

93. Celý prvý odvolací dôvod Komisie je teda nedôvodný.

B. O druhom odvolacom dôvode: nesprávny výklad článku 107 ods. 1 ZFEÚ vo vzťahu k možnosti zohľadnenia strát v prvom roku

94. V druhom odvolacom dôvode sa nesprávne právne posúdenie pri uplatnení článku 107 ods. 1 ZFEÚ zdôvodňuje tým, že Všeobecný súd nesprávne nepovažoval možnosť zohľadnenia strát v prvom roku za selektívnu výhodu.

95. Všeobecný súd v bode 118 napadnutého rozsudku konštatoval, že určité úpravy dane, berúc do úvahy osobitné okolnosti, sa nemajú považovať za selektívnu výhodu. Platí to aj v prípade, keď nevyplývajú zo samotnej povahy, inak povedané z cieľa referenčného daňového systému, pokiaľ príslušné ustanovenia nie sú v rozpore s cieľom predmetnej dane a nie sú diskriminačné.

43 Rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a nasl..); z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a nasl.), a z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a nasl.).

44 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 70).

45 Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

96. To je v súlade so závermi judikatúry Súdneho dvora. Podľa judikatúry daňová právna úprava nie je selektívna, ak sa uplatňuje bez rozdielu na všetky hospodárske subjekty.[46] Ani zo skutočnosti, že len tie podniky majú výhodu vyplývajúcu z daňovej právnej úpravy, ktoré spĺňajú jej podmienky – v prejednávanej veci existenciu strát v predchádzajúcom roku –, nemožno vyvodiť, že právna úprava má selektívnu povahu.[47]

97. Skôr musí existovať – vychádzajúc zo správneho referenčného rámca – rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v porovnateľnej situácii, ktoré nemožno odôvodniť.[48] Opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému pritom možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému,[49] pričom aj pochopiteľné nedaňové dôvody môžu odôvodňovať príslušné daňové rozlišovanie.[50]

1. Súčasť alebo výnimka z referenčného systému?

98. Pokiaľ ide o všeobecný daňový zákon, ťažkosti spôsobuje predovšetkým určenie referenčného rámca (často označovaného aj ako referenčný systém). Sporná daň totiž bola preskúmavaným zákonom ešte len vytvorená. Podľa Komisie sa za referenčný systém musí považovať zdanenie na základe obratu bez možnosti zohľadnenia strát. Naproti tomu Maďarsko a zaiste aj Všeobecný súd považujú samotný novozavedený zákon za referenčný systém. Ten sa preto skladá z dane založenej na obrate s možnosťou zohľadnenia strát v prvom roku novozavedenej dane.

99. V druhom z uvedených prípadov by došlo iba k preskúmaniu koherentnosti vnútroštátneho daňového zákona (k tomu podrobne pozri bod 53 a nasl. vyššie). V prvom prípade záleží na tom, či sa zdaniteľné osoby so stratami a bez strát nachádzajú v porovnateľnej situácii, a ak áno, či dotknutý členský štát môže preukázať, že výnimka je odôvodnená. Na to má potom – podľa Komisie – k dispozícii iba určité odôvodnenia.

100. Na otázku, či sa má možnosť zohľadnenia strát považovať za súčasť systému zdanenia, alebo za výnimku z tohto systému, však nemožno dostatočne jasne odpovedať. V prípade dane z príjmu založenej na zisku by sa možnosť zohľadnenia strát zaiste považovala za súčasť systému zdanenia. V prípade dane z príjmu založenej na obrate by sa dalo v súlade s Komisiou hovoriť o výnimke v rámci systému. Maďarský zákonodarca však na tejto „výnimke“ založil svoj systém dane z príjmu založenej na obrate ako na východisku pre prvý rok. Od začiatku je teda súčasťou systému.

46 Pozri iba rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a nasl.); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23); z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73), a z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35).

47 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 24); z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 94); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59), a z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

48 Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58), pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40); z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65), a z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisia (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43).

49 Rozsudky z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65 a citovaná judikatúra).

50 Pozri rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a nasl.); z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a nasl.), a z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a nasl.), v ktorých to bolo potvrdené vo vzťahu k dôvodom týkajúcim sa životného prostredia a územného plánovania v súvislosti s daňou z obchodných prevádzok.

101. Napokon sporná vnútroštátna úprava má znížiť účinky dane z príjmu založenej na obrate na podniky, ktoré napriek vysokým obratom v roku zavedenia dane vykázali v predchádzajúcom roku straty a teraz sú v aktuálnom roku konfrontované s novou daňou nezávislou od zisku. Nejde o nič iné ako o prechodné ustanovenie, ako uvádza aj Maďarsko, na účely zmiernenia mimoriadnych účinkov dane z reklamy vo vzťahu k prvému daňovému roku pri zohľadnení aspektov proporcionality, najmä z dôvodu, že daň z reklamy bola zavedená v aktuálnom roku.

102. Pri podrobnejšom pozorovaní toto prechodné ustanovenie dokonca berie do úvahy trochu aj pochybnosti Komisie. Tá v súvislosti s prvým odvolacím dôvodom (progresívna sadzba) vždy argumentuje tým, že daň založená na obrate nie je spôsobilá zdaniť zdaniteľné osoby podľa kritéria platobnej schopnosti, lebo aj podniky s vysokými obratmi môžu mať nízke zisky a predsa musia platiť dane. Nedostatočná platobná schopnosť za predchádzajúci rok sa pomerne zohľadní v prvom roku dane.

103. V konečnom dôsledku sa prostredníctvom možnosti zohľadnenia strát, ktorá je limitovaná na prvý daňový rok, na časovo obmedzené obdobie (t. j. dočasne) dosiahne optimalizácia medzi dvomi daňovými systémami, konkrétne daňou z príjmov právnických osôb, resp. daňou z príjmov na jednej strane a daňou z reklamy založenej na obrate (t. j. nezávislej na zisku) na druhej strane. Je mi však zaťažko označiť zákonom stanovenú optimalizáciu medzi dvomi daňovými systémami za výnimku z referenčného systému. Ide skôr o súčasť (optimalizovaného) referenčného systému.

104. Takáto optimalizácia existuje aj v systéme dane z príjmu právnických osôb v Maďarsku. Daň z reklamy – ako uviedlo Maďarsko – tu možno odpočítať z vymeriavacieho základu dane z príjmu právnických osôb. Z toho, prirodzene, „profitujú“ iba podniky, ktoré majú aj zisky. Nebolo by však zrejme správne chápať to ako výnimku v systéme dane z príjmu právnických osôb, ktorá vyžaduje odôvodnenie. Nie je mi známe, prečo by malo vo vzťahu k optimalizačnému ustanoveniu, aj keď má účinky len vo vzťahu k jednému roku, platiť niečo iné v systéme dane z reklamy. Možnosť zohľadnenia strát, ako uvádza Maďarsko, má navyše kompenzovať „nevýhodu“ stratových podnikov, ktoré z dôvodu neexistencie zisku práve nemôžu uplatniť daň z reklamy znižujúc zisk v rámci dane z príjmu právnických osôb alebo dane z príjmu fyzických osôb.

105. Keďže rozhodnutie, či sa má možnosť zohľadnenia strát teraz považovať za súčasť referenčného systému, alebo za výnimku z referenčného systému, závisí vo veľkej miere jednak od chápania vnútroštátneho práva a jednak od toho, ktorá rovina je východisková, rozsah preskúmania selektívnej výhody by nemal závisieť od tejto klasifikácie. Preskúmanie by skôr malo prebehnúť jednotne v záujme, aby vymedzenie zostalo otvorené.

2. Preskúmanie koherentnosti aj vo vzťahu k výnimkám z referenčného systému

106. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby vo vzťahu k všeobecným ustanoveniam v rámci daňového zákona vzhľadom na daňovú suverenitu členských štátov vykonal v oboch prípadoch (či ide o súčasť práve vytvoreného referenčného systému, alebo o výnimku v rámci referenčného systému) iba jedno preskúmanie koherentnosti. Všeobecné rozlišovania, ktoré platia pre všetkých bez rozdielu [51] a zahŕňajú iba zdaniteľné osoby, ktoré aj napĺňajú skutkovú podstatu [52] a nachádzajú sa v rámci

51 Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a nasl.); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23); z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73), z a 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35).

52 Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

koherentného daňového systému, za normálnych okolností nemôžu predstavovať selektívnu výhodu.[53] Všeobecné rozlišovania daňového zákona predstavujú v tejto súvislosti selektívne opatrenia len vtedy, ak vzhľadom na cieľ zákona nespočívajú na racionálnom základe, a preto ich nemožno vysvetliť.

107. Podľa tohto zníženého preskúmavacieho kritéria prichádza do úvahy selektívna výhoda len vtedy, ak po prvé opatrenie (v prejednávanej veci možnosť zohľadnenia strát) zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré už nie sú prijateľné. O takúto situáciu by išlo napríklad vtedy, ak sa zdaniteľné osoby vzhľadom na cieľ sledovaný daňovou právnou úpravou tohto členského štátu zjavne nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.[54]

108. Aj keď je táto podmienka splnená, zvýhodnenie možno po druhé podľa ustálenej judikatúry odôvodniť povahou alebo všeobecným účelom systému, ku ktorému patrí. Do úvahy to prichádza najmä vtedy, ak daňová právna úprava vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad vnútroštátneho daňového systému,[55] ktoré musia byť v zmysle daňovej autonómie členského štátu v rámci kontroly koherentnosti iba pochopiteľné. Okrem toho aj pochopiteľné nedaňové dôvody môžu odôvodňovať rozlišovanie, ako sa to napríklad potvrdilo aj vo veci ANGED vo vzťahu k dôvodom týkajúcim sa životného prostredia a územného plánovania v súvislosti s daňou z obchodných prevádzok.[56]

109. Všeobecný súd napokon vykonal takéto preskúmanie koherentnosti. Správne overil, či je právna úprava diskriminačná alebo či ju možno vysvetliť vzhľadom na daňový systém (teda nie je v rozpore s cieľom spornej dane). Keďže existencia strát v predchádzajúcom roku je objektívnym kritériom a podniky so stratami, resp. so ziskmi v predchádzajúcom roku sa líšia z hľadiska ich schopnosti platiť ďalšiu daň nezávislú od zisku, Všeobecný súd v bode 122 napadnutého rozsudku správne odmietol, že by išlo o selektívnu výhodu.

110. Pokiaľ však Komisia odvodzuje diskriminačný účinok iba z toho, že v čase prijatia zákona v strede roku 2014 bolo už jasné, ktoré podniky mali v roku 2013 straty, to nie je presvedčivé. Po prvé by to znamenalo, že v Maďarsku musia byť príslušné daňové priznania podané do tohto okamihu, čo závisí od vnútroštátneho daňového procesného práva a Súdny dvor o tom nemá vedomosť. Po druhé by zákonodarca tieto údaje už musel poznať, čo je dosť nepravdepodobné. V celom konaní nič nesvedčí o tom, že táto právna úprava má cielene „zvýhodňovať“ určité podniky.

111. Rovnako nie je presvedčivý ani argument Komisie, že zohľadnenie strát je nekompatibilné s daňou založenou na obrate nezávislou od zisku. Prechodné ustanovenie, ktoré pri zohľadnení aspektov proporcionality zmierňuje mimoriadne účinky dane z reklamy nezávislej od zisku vo vzťahu k prvému daňovému roku voči podnikom, ktoré mali v predchádzajúcom roku straty, nie je nekompatibilné. Ako som už uviedla (pozri bod 103 a nasl. vyššie), ide o prijateľnú optimalizáciu dvoch daňových systémov počas prechodného obdobia.

53 Pozri v tejto súvislosti už moje návrhy vo veci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 150).

54 Pozri rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 51); z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54); z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 49 a 58); z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35); z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19); z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42), a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

55 Pozri rozsudky z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22); a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 65 a 69); pozri v tomto zmysle okrem iného aj rozsudky z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, body 42 a 43); z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 145); z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42), a z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71, bod 33).

56 Rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a nasl.); z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a nasl.), a z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a nasl.).

112. Snaha Komisie odvodiť diskrimináciu zo skutočnosti, že zohľadnenie strát je možné iba v prvom roku dane z reklamy a v nasledujúcich rokoch už nie, ignoruje účel prechodného ustanovenia. Takéto ustanovenie je samo osebe koncipované na časovo ohraničené obdobie. Všeobecný súd mimochodom v bode 123 napadnutého rozsudku správne uviedol, že princíp periodicity platný v daňovom práve vždy umožňuje rozdielnu právnu úpravu pre rozdielne zdaniteľné obdobia. V tejto súvislosti neexistuje porovnateľnosť situácií medzi dvoma rôznymi zdaniteľnými obdobiami.

113. Presvedčivý nie je ani názor Komisie, že podniky so ziskmi a podniky so stratami v predchádzajúcom roku sú vzhľadom na účel dane z reklamy porovnateľné vo všetkých aspektoch. Cieľ progresívnej dane z reklamy spočíva – ako som uviedla v bode 55 a nasl. vyššie – v určitom prerozdelení daňového bremena podľa kritéria platobnej schopnosti, ktorá sa určuje podľa obratu. Domnienka maďarského zákonodarcu, že daň nezávislá od zisku sa z dôvodu nižšej likvidity, resp. menších finančných rezerv výraznejšie dotýka podnikov so stratami v predchádzajúcom roku než podnikov so ziskmi v predchádzajúcom roku, je prijateľná. Podľa názoru členského štátu, ktorý v prejednávanej veci nie je zjavne nesprávny, sa nenachádzajú v právne a fakticky porovnateľnej situácii.

3. Subsidiárne: Odôvodnenie možnosti zohľadnenia strát

114. Okrem toho rozdielne zaobchádzanie z dôvodu rozdielnych východiskových situácií oboch porovnávaných skupín v prvom roku dane z reklamy by bolo odôvodnené.

115. Rozhodujúce je, ako Súdny dvor zdôraznil vo veci World Duty Free,[57] iba preskúmanie príslušného rozdielneho zaobchádzania vzhľadom na cieľ sledovaný zákonom. V tejto súvislosti však prichádzajú do úvahy nielen ciele výslovne uvedené vo vnútroštátnom zákone, ale aj ciele, ktoré možno z vnútroštátneho zákona odvodiť prostredníctvom výkladu.[58] V opačnom prípade by sa vychádzalo iba z legislatívnej techniky, hoci v oblasti štátnej pomoci sa štátne opatrenia posudzujú podľa ich účinkov a nezávisle od použitých legislatívnych techník.[59]

116. Zmiernenie účinkov novozavedenej dane nezávislej od zisku na podniky s chýbajúcimi ziskmi v predchádzajúcom roku je vzhľadom na ciele dane z reklamy objektívne odôvodnené. Otázka, či v tom možno vidieť interný fiškálny účel, alebo externý účel, je irelevantná, keďže nejde o to, ako som uviedla v bode 88 a nasl. vyššie. Dodatočnou daňou sa majú zmierniť ťažkosti podnikov, ktoré mali v predchádzajúcom roku straty. Tým sa zohľadní znížená schopnosť zdaniteľných osôb zaplatiť dodatočnú daň nezávislú od zisku.

4. Záver

117. Možnosť zohľadnenia strát vo vzťahu k prvému daňovému roku je prijateľná a nie je svojvoľná. Rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v prvom roku dane z reklamy, ktoré je s tým spojené, preto nepredstavuje selektívnu výhodu. Nemožno povedať, že Všeobecný súd sa v tejto súvislosti dopustil nesprávneho právneho posúdenia. Aj druhý odvolací dôvod Komisie je preto nedôvodný.

57 Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 54, 67 a 74).

58 V tomto zmysle aj rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 45); ináč ešte aj rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 52, 59 a 61) – hoci daň sa zakladala aj na myšlienke zdanenia podľa platobnej schopnosti, Súdny dvor preskúmal iba nedaňové dôvody „životného prostredia“ a „územného plánovania“ výslovne uvedené v preambule.

59 Rozsudky z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 91); z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 47); z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 40); z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 35), a z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 89).

VI. Trovy

118. Podľa článku 184 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak odvolanie nie je dôvodné, Súdny dvor rozhodne aj o trovách konania. Podľa článku 138 ods. 1 uplatniteľného na konanie o odvolaní na základe článku 184 ods. 1 účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia nemala úspech vo svojich dôvodoch, musí jej byť uložená povinnosť nahradiť trovy konania.

119. Podľa článku 184 ods. 1 v spojení s článkom 140 ods. 1 Poľská republika ako vedľajší účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania.

VII. Návrh

120. Na základe vyššie uvedeného Súdnemu dvoru navrhujem, aby rozhodol takto:

1. Odvolanie Komisie sa zamieta.

2. Európska komisia znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania, ktoré vznikli Maďarsku.

3. Poľská republika znáša svoje vlastné trovy konania.