Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 15. října 2020 [1]

Věc C-596/19 P

Evropská komise
proti

Maďarsku

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Článek 107 odst. 1 SFEU – Daň z reklamy založená na obratu – Výhoda a selektivita – Kritérium přezkumu při tvorbě referenčního systému – Soudržnost referenčního systému – Zvýhodnění při progresivní sazbě daně – Kritérium přezkumu u výjimky z referenčního systému – Zvýhodnění díky možnosti zohlednění ztráty v prvním roce daně – Nerovné zacházení – Důvody ospravedlňující nerovné zacházení – Přechodné ustanovení jako podpora“

I. Úvod

1. Toto řízení o kasačním opravném prostředku dává Soudnímu dvoru možnost, aby se opět [2] zabýval přezkumem nově přijatého daňového zákona z hlediska práva státních podpor. V souladu s mezinárodním trendem založilo Maďarsko přímou obchodní daň nikoliv na zisku, nýbrž na obratu, a zvolilo progresivní strukturu daně. Podobně jako v případě unijní daně z digitálních služeb navrhované Komisí [3] mají být touto daní dotčeny a zdaněny především podniky s vysokými obraty (tedy velké podniky). Zákon obsahoval přechodné ustanovení, které v prvním roce daně umožňovalo poměrné zohlednění případných ztrát z předchozího roku.

2. Vzhledem k tomu, že průměrná sazba daně roste s velikostí obratu, dochází tak k určitému zmírnění respektive k přerozdělení daňové zátěže ve prospěch „menších“ podniků. Ačkoliv jsou si plánovaná unijní daň z digitálních služeb a daň z reklamy v Maďarsku v tomto ohledu podobné, spatřuje Komise v maďarské dani podporu ve prospěch „příliš málo zdaněných“ menších podniků. Má rovněž za to, že možnost zohlednění ztráty v roce zavedení daně zvýhodňuje podniky se ztrátami v předchozím roce v porovnání s podniky bez takovýchto ztrát. Komise proto vyzvala Maďarsko, aby podpory s tím spojené vymáhala zpět, tedy aby provedla dodatečný výběr daně s daňovou sazbou 5,3 %. Maďarsko tedy zpětně vybralo daň z reklamy, v jednání Komise – podobně jako Polsko v souběžném řízení [4] – však spatřuje zásah do své daňové autonomie.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Poprvé se tak stalo v rozsudku ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), kdy Komise napadala nový zákon o korporační dani pro Gibraltar. O podobnou situaci se jednalo v rozsudcích ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291).

3 – Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. března 2018, COM(2018) 148 final.

4 – Toto řízení probíhá před Soudním dvorem pod číslem C-562/19 P.

3. V tomto řízení o kasačním opravném prostředku tedy vyvstává nejen otázka, zda progresivní obchodní daň vůbec může představovat selektivní výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Vyvstává také otázka, zda je právo státních podpor tím správným nástrojem pro takto zevrubný přezkum vnitrostátních daňových zákonů a jejich několikaleté blokování, jak tomu je v tomto případě. S tím je spojena otázka, zda by v právu státních podpor nemělo být kritérium přezkumu obecných daňových zákonů jiné, než je tomu u individuálních podpor.

4. Mimoto je třeba vzít v potaz, že se intenzivní kontrola diskriminace uskutečňuje již prostřednictvím základních svobod. Soudní dvůr již u dvou podobných maďarských přímých obchodních daní založených na obratu rozhodl, že jsou se svou logikou přerozdělení slučitelné se základními svobodami [5]. Srovnávané skupiny jsou sice rozdílné, na což správně poukázala Komise během jednání: základní svobody zakazují v daňovém právu znevýhodňování zahraničních podniků, zákaz podpory zakazuje znevýhodňování „určitých podniků“. Oba zákazy diskriminace ale slouží vytvoření jednotného trhu. Je-li některé opatření slučitelné se zákazem diskriminace vyplývajícím ze základních svobod, pak by zpravidla nemělo ani představovat podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

5. Tribunál [6] neshledal v obecném maďarském daňovém zákoně žádnou selektivní výhodu pro jiné podniky – a to ani v progresivní daňové sazbě, ani v možnosti zohlednění ztráty. To Komise ve svém kasačním opravném prostředku napadá a Soudní dvůr musí nyní přezkoumat, zda v tom lze spatřovat podporu.

II. Právní rámec

6. Právní rámec tvoří článek 107 a násl. SFEU. Řízení týkající se protiprávní podpory je upraveno v kapitole III nařízení (EU) 2015/1589, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 SFEU [7] (dále jen „nařízení 2015/1589“).

III. Okolnosti sporu

7. Dne 11. června 2014 přijalo Maďarsko zákon č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy (dále jen „zákon o dani z reklamy“). Zákonem, který nabyl účinnosti dne 15. srpna 2014, byla zavedena nová zvláštní daň s progresivně odstupňovanými sazbami daně z příjmů, kterých je v Maďarsku dosahováno šířením reklamy (dále jen „daň z reklamy“). Daň z reklamy je vybírána navíc ke stávajícím obchodním daním, zejména k dani z příjmů právnických osob. Při přezkumu zákona o dani z reklamy provedeném Komisí na základě kontroly státních podpor maďarské orgány tvrdily, že účelem zákona je podporovat zásadu daňové proporcionality.

8. Podle zákona o dani z reklamy je osobou povinnou k dani subjekt, který reklamu šíří. Osobami povinnými k dani jsou tedy subjekty, které reklamu zveřejňují (tiskoviny, audiovizuální média, venkovní reklamní média), ale nikoli inzerenti, ani reklamní agentury, které jsou zprostředkovateli mezi inzerenty a šiřiteli reklamy. Daňovým základem je čistý roční obrat dosažený šířením reklamy. Územní působnost daně zahrnuje území Maďarska.

9. Rozmezí progresivních sazeb bylo určeno takto:

– 0 % z daňového základu nepřesahujícího 0,5 miliardy maďarských forintů (HUF) (přibližně 1 562 000 eur);

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

6 – Rozsudek ze dne 27. června 2019, Maďarsko v. Komise (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 – Nařízení Rady ze dne 13. července 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 108 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2015, L 248, s. 9).

– 1 % z daňového základu od 0,5 miliard HUF do 5 miliard HUF (přibližně 15 620 000 eur);

– 10 % z daňového základu od 5 miliard HUF do 10 miliard HUF (přibližně 31 240 000 eur);

– 20 % z daňového základu od 10 miliard HUF do 15 miliard HUF (přibližně 47 000 000 eur);

– 30 % z daňového základu od 15 miliard HUF do 20 miliard HUF (přibližně 62 500 000 eur);

– 40 % z daňového základu přesahujícího 20 miliard HUF (přibližně 94 000 000 eur) (tato sazba byla od 1. ledna 2015 zvýšena na 50 %).

10. Osoby povinné k dani, jejichž výše zisku před zdaněním v hospodářském roce 2013 byla rovna nule nebo byla záporná, mohly ze svého daňového základu pro rok 2014 odečíst 50 % ztrát převedených z předchozích hospodářských let (dále jen „možnost zohlednění ztráty“).

11. Rozhodnutím ze dne 12. března 2015 zahájila Komise formální vyšetřovací řízení v oblasti státních podpor na základě čl. 108 odst. 2 SFEU týkající se zákona o dani z reklamy, protože měla za to, že progresivní charakter sazby daní a možnost zohlednění ztráty představují státní podporu. V rozhodnutí Komise uvedla, že progresivní daňové sazby rozlišují mezi podniky s vysokými výnosy z reklamy (tudíž většími podniky) a podniky s nízkými výnosy z reklamy (tudíž menšími podniky). Posledně jmenovaným je na základě jejich velikosti poskytována selektivní výhoda. Komise měla rovněž za to, že možnost zohlednění ztráty pro podniky, které v roce 2013 nevykázaly zisk, jim poskytuje selektivní výhodu představující státní podporu.

12. V rozhodnutí Komise nařídila pozastavení dotčeného opatření. Maďarsko na to pozměnilo daň z reklamy zákonem č. LXII z roku 2015 přijatým dne 4. června 2015. Progresivní struktura daně sestávající ze šesti sazeb od 0 % do 50 % byla nahrazena strukturou obsahující dvě sazby daně:

– 0 % z daňového základu nepřesahujícího 100 milionů HUF (přibližně 312 000 eur);

– 5,3 % z daňového základu od 100 milionů HUF.

13. Komise ukončila formální vyšetřovací řízení přijetím rozhodnutí (EU) 2017/329 ze dne 4. listopadu 2016 o opatření SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) provedeném Maďarskem ve věci zdanění obratu z reklamy [8] (dále jen „záporné rozhodnutí“).

14. V článku 1 záporného rozhodnutí Komise konstatovala, že daňový režim, který byl zaveden zákonem č. XXII z roku 2014 o dani z reklamy, včetně jeho znění pozměněného dne 4. června 2015, a který sestává z progresivních sazeb daně, jakož i z ustanovení, která pro podniky, které v roce 2013 nebyly ziskové, stanoví možnost zohlednění ztráty, představuje státní podporu. Tu Maďarsko poskytovalo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU. Tato podpora je s ohledem na článek 107 SFEU rovněž neslučitelná s vnitřním trhem. V článku 4 záporného rozhodnutí Komise nařídila Maďarsku zajistit navrácení podpor prohlášených za neslučitelné s vnitřním trhem od jejich příjemců.

15. V tomto ohledu bylo maďarským orgánům uloženo, aby vybraly od podniků, které měly příjmy z reklamy v průběhu období od vstupu v platnost daně z reklamy v roce 2014, buď do zrušení daně, nebo do jejího nahrazení režimem plně slučitelným s pravidly týkajícími se státních podpor, rozdíl mezi (1) částkou daně, kterou by podniky musely zaplatit v rámci uplatnění referenčního systému v souladu

8 – Úř. věst. 2017, L 49, s. 36.

s pravidly státní podpory (s jednotnou daňovou sazbou ve standardní výši 5,3 % použitou na celý obrat z reklamy bez odpočtu případných převedených ztrát), a (2) částkou, kterou již podniky zaplatily, nebo měly zaplatit. Pokud je rozdíl mezi částkou (1) a částkou (2) kladný, částka podpory by měla být navrácena spolu s úroky z navrácené podpory ke dni, kdy byla daň splatná.

16. Komise nicméně uvedla, že navrácení není nutné, pokud Maďarsko zruší dotčený daňový režim se zpětným účinkem k datu jeho vstupu v platnost v roce 2014. Maďarsko by pak do budoucna, například od roku 2017, mělo možnost zavést daňovou právní úpravu, která nebude progresivní a nebude rozlišovat mezi hospodářskými subjekty podléhajícími dani.

17. Kvalifikaci dotčeného daňového režimu jako podpory Komise v zásadě odůvodnila takto:

18. Přijetím zákona o dani z reklamy se Maďarsko zřeklo prostředků, které by jinak muselo vybrat od podniků s nižší úrovní příslušného obratu (tedy od menších podniků), pokud by podléhaly téže úrovni zdanění jako podniky s vyšším obratem (tedy větší podniky).

19. Komise v této souvislosti připomněla, že opatření zmírňující náklady, které jsou obvykle součástí rozpočtu podniku, představují, jako všechny kladné přínosy, zvýhodnění. V projednávané věci zdanění podstatně nižší daňovou sazbou snižuje náklady, které musí nést podniky s nízkým obratem, oproti podnikům s vysokým obratem, a představuje proto zvýhodnění ve prospěch menších podniků oproti větším podnikům.

20. Stejně tak okolnost, že zákon o dani z reklamy stanoví pro podniky, které v roce 2013 nebyly ziskové, možnost zohlednění ztráty, představuje výhodu. Snižuje se tak daňová zátěž těchto podniků oproti těm podnikům, které z tohoto odpočtu prospěch mít nemohou.

21. Při přezkumu selektivity Komise nejprve uvedla, že referenčním systémem je zvláštní daň z reklamy odváděná z obratu z poskytování reklamních služeb. Podle Komise však nelze progresivní strukturu sazeb daně z reklamy považovat za součást uvedeného referenčního systému. Referenční systém totiž musí splňovat dvě podmínky, aby nebyl považován za státní podporu. Všechny obraty z reklamy musí být zdaňovány jednotnou sazbou (1) a nesmí existovat žádný prvek, který by určitým podnikům přinášel selektivní výhodu (2).

22. V tomto ohledu Komise dále uvedla, že progresivní struktura zdanění tím, že stanovila nejen marginální, ale také průměrné daňové sazby odlišné pro jednotlivé podniky, představuje odchylku od referenčního systému, kterým je daň z reklamy uložená jednotnou sazbou všem hospodářským subjektům šířícím reklamu v Maďarsku.

23. Také okolnost, že pouze podniky, které v roce 2013 nevykázaly zisk, měly možnost zohlednění ztráty, představuje odchylku od referenčního systému, tedy od pravidla zdanění v závislosti na obratu z reklamy. Vzhledem k tomu, že se daň z reklamy pojí k obratu, nelze náklady z příslušného daňového základu odečíst, na rozdíl od toho, co platí o daních založených na zisku. Opatření zavádí svévolné rozlišování mezi dvěma skupinami podniků, které jsou ve srovnatelné právní a skutkové situaci, totiž mezi podniky, které uplatnily převedené ztráty z minulých let, které v roce 2013 nebyly ziskové, a podniky, které v roce 2013 ziskové byly. Odpočet ztrát, které již existovaly v době přijetí zákona o dani z reklamy, má podle Komise za následek selektivitu, neboť umožnění tohoto odpočtu zvýhodňuje určité podniky s výraznými převedenými ztrátami.

24. Pokud jde o pozměněnou daň z reklamy z roku 2015, Komise uvedla, že se zakládá na stejných zásadách a prvcích, které charakterizují daň z reklamy z roku 2014. S ohledem na výše uvedené Komise dospěla k závěru, že zákon o dani z reklamy ve znění z roku 2015 zachoval tytéž prvky, které v souvislosti s režimem z roku 2014 kvalifikovala jako státní podporu.

25. Dne 16. ledna 2017 podalo Maďarsko žalobu proti zápornému rozhodnutí. Návrh na odklad vykonatelnosti záporného rozhodnutí, který Maďarsko podalo ve stejný den, byl zamítnut usnesením ze dne 23. března 2017 [9].

26. Dne 16. května 2017 přijalo Maďarsko zákon č. XLVII z roku 2017, kterým byl pozměněn zákon o dani z reklamy. Tento zákon v podstatě se zpětným účinkem zrušil daň z reklamy.

27. Usnesením ze dne 30. května 2017 povolil předseda devátého senátu Tribunálu vedlejší účastenství Polska na podporu návrhových žádání Maďarska.

28. Na žalobu Maďarska Tribunál záporné rozhodnutí Komise napadeným rozsudkem ze dne 27. června 2019 zrušil.

IV. Řízení před Soudním dvorem

29. Dne 6. srpna 2019 podala Komise proti rozsudku Tribunálu tento kasační opravný prostředek. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr

– napadený rozsudek zrušil;

– zamítl druhý a třetí žalobní důvod Maďarska proti napadeným rozhodnutím a uložil mu náhradu nákladů řízení;

– podpůrně vrátil věc Tribunálu, aby rozhodl o žalobních důvodech, které dosud nepřezkoumal.

30. Maďarsko podporované Polskou republikou navrhuje, aby Soudní dvůr:

– zamítl kasační opravný prostředek jako neopodstatněný;

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

31. Písemná vyjádření předložily Soudnímu dvoru Maďarsko, Polsko a Komise a titíž účastníci se zúčastnili jednání o kasačním opravném prostředku konaného dne 1. září 2020.

V. K důvodům kasačního opravného prostředku

32. Komise vznáší dva důvody kasačního opravného prostředku. V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise tvrdí, že Tribunál tím, že v maďarském zákoně nespatřoval selektivní výhodu ve prospěch podniků s menším obratem, nesprávně použil čl. 107 odst. 1 SFEU. Podle druhého důvodu kasačního opravného prostředku Tribunál nesprávně použil čl. 107 odst. 1 SFEU, neboť možnost zohlednění ztráty představuje na rozdíl od názoru Tribunálu selektivní výhodu.

9 – Usnesení ze dne 23. března 2017, Maďarsko v. Komise (T-20/17 R, nezveřejněné, EU:T:2017:203).

A. K prvnímu důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávný výklad čl. 107 odst. 1 SFEU

33. V rámci prvního důvodu kasačního opravného prostředku se Komise dovolává nesprávného právního posouzení ze strany Tribunálu při výkladu čl. 107 odst. 1 SFEU. Komise Tribunálu v zásadě vytýká, že nesprávně rozhodl, že se o selektivní výhodu, a tedy o podporu nejedná. Ve třech částech to Komise odůvodňuje tím, že Tribunál zvolil nesprávný referenční rámec (k tomu oddíl 1.a), srovnatelnost podniků posuzoval s ohledem na nefiskální cíl (k tomu oddíl 2.a) a při přezkumu selektivity zohlednil cíl, který není nutně spojen s daní z reklamy (k tomu oddíl 2.b).

34. Podle ustálené judikatury Soudního dvora, ze které vycházel také Tribunál, je pro kvalifikaci jako „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU vyžadováno, aby se zaprvé jednalo o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé musí být tento zásah způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí selektivně zvýhodňovat svého příjemce. Začtvrté je třeba, aby narušoval nebo mohl narušit hospodářskou soutěž[10]. V projednávané věci se přezkum týká pouze právního názoru Tribunálu ohledně znaku selektivní výhody.

35. Podle obvyklého kritéria přezkumu je rozhodující, zda jsou podmínky pro daňové zvýhodnění zvoleny bez diskriminace podle měřítek vnitrostátního daňového systému[11]. K tomu je třeba nejprve identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim (takzvaný referenční rámec), který se v dotyčném členském státě používá. Na základě tohoto obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu je dále nutno určit, zda výhoda, kterou poskytuje dotčené daňové opatření, představuje neodůvodněnou výjimku, a má tedy selektivní povahu[12].

1. K existenci selektivní výhody resp. správné volby referenčního rámce (první část prvního důvodu kasačního opravného prostředku)

36. Komise Tribunálu především vytýká, že při přezkumu otázky, zda se jedná o selektivní výhodu, zvolil nesprávný referenční rámec. Zatímco Komise vycházela z daně založené na obratu s jednotnou (lineární) sazbou (zjevně ve výši 5,3 %), Tribunál podle ní chybně vycházel z progresivní struktury zvolené maďarským zákonodárcem.

a) Selektivní výhoda poskytovaná obecným daňovým zákonem: ke koncepci přezkumu při tvorbě referenčního rámce

37. Vzhledem k tomu, že čl. 107 odst. 1 SFEU referenční rámec jako znak skutkové podstaty vůbec neobsahuje a jeho přezkum je opakovaně spojen s většími obtížemi – v tomto ohledu odkazuji na pochybnosti vyslovené již několika generálními advokáty[13] – je potřeba zajít trochu více do hloubky.

10 – Rozsudky ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 38), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53), a ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40).

11 – V tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), a ze dne 14. ledna 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53); výslovně také mimo daňové právo viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

12 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

13 – Viz stanovisko generálního advokáta Saugmandsgaarda Øe ve věci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, bod 61 a násl.), stanovisko generálního advokáta Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 88 a násl.), a moje stanoviska ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 151 a násl.), ve věci Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 163 a násl.), ve věci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 76 a násl.), ve spojených věcech ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2017:853, bod 74 a násl.) a ve spojených věcech ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854, bod 76 a násl.).

38. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se za státní podpory považují zásahy, které mohou v jakékoli formě přímo nebo nepřímo zvýhodňovat podniky nebo které musí být považovány za hospodářské zvýhodnění, které by podnik-příjemce za obvyklých tržních podmínek nezískal [14].

39. Tato judikatura byla přenesena na daňové právo. Daňové opatření, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, avšak staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním osobám povinným k dani, může spadat pod čl. 107 odst. 1 SFEU [15]. Za podpory jsou zejména považována opatření, která snižují náklady, jež *obvykle* zatěžují rozpočet podniku, a ač nejsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky [16].

40. Tato judikatura byla vydána v kontextu výjimek v daňovém právu, které od platného zatížení podle daňového práva osvobozovaly nebo chránily jeden konkrétní podnik [17]. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci mohou z nezdanitelné částky (do 0,5 miliard HUF, resp. v pozměněném znění ve výši 100 milionů HUF) „profitovat“ všechny podniky a na všechny podniky se také mohou uplatnit snížené sazby daně od 1 % do 30 % pro obraty od 0,5 miliard do 20 miliard HUF ročně, nemůže se jednat o selektivní výhodu. Rozdílná průměrná sazba daně vyplývající z progresivní struktury daně může nanejvýš představovat selektivní zvýhodnění osob povinných k dani s nižším obratem.

1) Zásada: určuje „obvyklé“ zdanění Komise, nebo členský stát?

41. První důvod kasačního opravného prostředku podaný Komisí nastoluje ve výsledku otázku pravomoci, tedy kdo určí, jaké daňové náklady *obvykle* zatěžují rozpočet podniku, takže by nezdanění jiných podniků představovalo jejich zvýhodnění. Podle názoru Komise je „obvyklým“ zdaněním daň z příjmu založená na obratu s lineární sazbou daně (v neznámé výši, resp. ve výši 5,3 %). Podle názoru maďarského zákonodárce je „obvyklým“ zdaněním daň z příjmu založená na obratu s progresivní sazbou daně v pozměněném znění od 0 % do necelých 5,3 %. Různé průměrné sazby daně, které vyplývají z progresivní struktury, jsou nezbytným důsledkem, a tedy obvyklým zdaněním. Maďarsko se v tomto ohledu dovolává své daňové suverenity.

42. Daňová autonomie členských států je opakovaně zdůrazňována a zohledňována také v judikatuře Soudního dvora. Soudní dvůr nedávno ve velkém senátu opět rozhodl, že členské státy mohou za současného stavu harmonizace unijního daňového práva zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější, takže uplatnění progresivního zdanění spadá do posuzovací pravomoci každého členského státu [18]. Podle názoru velkého senátu je v této souvislosti třeba „na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, uvést, že progresivní zdanění může vycházet z obratu, jelikož výše obratu představuje neutrální rozlišovací kritérium a relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani.“ [19]

14 – Rozsudky ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65), a ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21), podobně rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 71 – „obvykle zatěžují rozpočet“).

15 – Viz mimo jiné rozsudky ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72), a ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14).

16 – Rozsudky ze dne 27. června 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66), ze dne 19. března 2013, Bouygues a Bouygues Télécom v. Komise (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 71), a ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13).

17 – Viz rozsudky ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 28), ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 97), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 68), ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550), a ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze a další (C-222/04, EU:C:2006:8, bod 132).

18 – Rozsudky ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69), a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49).

19 – Rozsudky ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70), a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 50).

43. Tato judikatura, která byla přijata v rámci základních svobod, platí stejnou měrou v právu státních podpor. Také zde Soudní dvůr již rozhodl, že při neexistenci unijní právní úpravy v této oblasti náleží stanovení základů daně a rozložení daňového zatížení na různé výrobní faktory a různá hospodářská odvětví do pravomoci členských států [20]. V zásadě tedy lze podle práva státních podpor posuzovat až výjimku z tohoto autonomně utvářeného daňového systému, nikoliv však samotné vytvoření daňového systému.

44. Komise to v zásadě uznává v bodě 156 svého sdělení o pojmu „státní podpora“ uvedeném v čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie [21], když uvádí, že „členské státy si mohou volně zvolit hospodářskou politiku, kterou považují za nejúčelnější, a zejména rozložit daňovou zátěž mezi jednotlivé výrobní činitele […] v souladu s právem Unie“.

45. Není mi ostatně ani známo žádné ustanovení unijního práva, které členským státům – mimo harmonizované daně – ukládá konkrétní strukturu jejich vnitrostátních daní. Z unijního práva tedy nelze odvozovat „obvyklé“ zdanění. Výchozím bodem může být vždy jen rozhodnutí příslušného vnitrostátního zákonodárce o tom, co on považuje za obvyklé zdanění. V projednávané věci je to progresivně strukturovaná daň z příjmu pro reklamní společnosti, která při určování základu daně vychází z obratu.

46. Vnitrostátní zákonodárce tedy může stanovit především předmět daně, základ daně a sazbu daně. Této pravomoci Maďarsko v tomto případě využilo tím, že zavedlo daň z příjmu založenou na obratu pro reklamní společnosti s progresivní průměrnou sazbou daně od 0 % do necelých 5,3 % (která v pozměněném znění vyplývá z nezdanitelné částky a lineární sazby). Tomu právo státních podpor nebrání.

2) Výjimka: přezkum soudržnosti Soudním dvorem v rozsudku Gibraltar

47. Nic jiného nevyplývá ani z rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku Gibraltar, jež Komise opakovaně cituje. Soudní dvůr v tomto rozhodnutí sice posuzoval systém daně z příjmů právnických osob na Gibraltaru podle kritérií státní podpory a rozhodl, že se o podporu jedná. Svým chápáním obecného obvyklého zdanění však nenahradil jeho chápání členským státem.

48. Soudní dvůr v uvedené věci v žádném případě nerozhodl, že právo státních podpor stanoví určitý způsob zdanění. U dotčeného zákona zkoumal „pouze“ jeho vnitřní logiku. Podle tehdy zamýšlené daňové reformy mělo být zavedeno rovnoměrné zdanění příjmů založené na zisku pro všechny podniky usazené na Gibraltaru [22]. Faktory zvolené zákonodárcem, jako je počet zaměstnanců, obchodní prostory a registrační poplatek, ale s rovnoměrným zdaněním příjmů všech podniků zjevně neměly nic společného. Spojené království se ani nepokusilo tyto faktory objasnit [23].

49. V tomto směru sice tento rozsudek Soudního dvora představuje výjimku [24] z výše popsané zásady, podle níž členské státy stanoví referenční rámec autonomně, neboť Soudní dvůr u vytvářeného referenčního rámce skutečně posuzoval, zda nejde o státní podporu. Soudní dvůr ale v této věci nevykonával nic jiného než jistý druh kontroly zneužití při výkonu daňové suverenity členských států. Ve výsledku totiž pouze posuzoval, zda členský stát při výkonu daňové suverenity postupoval soudržně (a nedopustil se zneužití práva).

20 – Rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50), a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 97).

21 – Úř. věst. 2016, C 262, s. 1.

22 – Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 12).

23 – Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 149 a 150).

24 – V tomto smyslu také rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 32).

50. Na tuto otázku tehdy právem odpověděl záporně. Daňový zákon Gibraltaru sloužil pouze obcházení pravidel státní podpory tím, že s pomocí domněle obecného zdanění příjmů založeného na zisku mělo být dosaženo velmi nízkého zdanění určitých podniků zaměřených na zisk (tzv. společnosti „offshore“). Komise a Soudní dvůr v tom právem spatřovaly státní podporu. Selektivní výhoda spočívala ve vnitřním rozporu mezi odůvodněním resp. cílem zákona a jeho podobou. I přes zamýšlené obecné zdanění příjmů na základě zisku pro všechny podniky usazené na Gibraltaru byly některé podniky cíleně zdaněny pouze velmi málo [25].

51. Soudní dvůr proto v tomto rozsudku – na rozdíl od mínění Komise v projednávané věci – svým chápáním obecného obvyklého zdanění právě nenahradil to, jak jej chápe členský stát. Také nerozhodl, že unijní právo stanoví určitou strukturu daňových sazeb, Pouze správně rozhodl, že obecné zdanění příjmů všech usazených podniků nemůže vycházet z faktorů, jež jsou svou podstatou cizí a jejichž cílem není nic jiného než zvýhodnění určitých podniků, které nevyužívají obchodní prostory a nemají mnoho zaměstnanců, jak tomu bylo v případě tzv. společností „offshore“ [26].

52. Soudní dvůr tím ve výsledku zabránil tomu, aby členské státy své obecné daňové právo zneužívaly k poskytování výhod jednotlivým podnikům a obcházely tak pravidla státních podpor. Toto zneužití daňové autonomie vyplývalo ze zjevně nesoudržné podoby daňového zákona pro Gibraltar.

3) Soudržnost maďarské daně z reklamy

53. Víc není nutno u obecného daňového zákona zkoumat. Respektuje-li unijní právo daňovou suverenitu členských států a právo státních podpor nestanoví žádnou konkrétní podobu vnitrostátních daňových systémů, pak může obecně platný daňový zákon – který referenční rámec teprve stanoví – představovat státní podporu pouze v případě jeho zjevné nesoudržnosti [27].

54. Přezkum selektivní výhody se u obecně platného daňového zákona omezuje pouze na tento stupeň. Zbývající stupně, které jsou vždy náchylné ke sporům (jak se stanoví správný referenční rámec, existují výjimky nebo jedná se o výjimku z výjimky, je rozlišování v detailu odůvodněné a kdo za co nese důkazní břemeno), pak nejsou nutné.

55. Tribunál ve výsledku správně rozhodl, že o takovouto nesoudržnost se v případě maďarské daně z reklamy nejedná. V bodě 78 a násl. napadeného rozsudku proto konstatuje, že obvyklým daňovým režimem je maďarský zákon ve své konkrétní progresivní podobě, která má za následek vyšší zdanění podniků s vyšším obratem a nižší zdanění podniků s nižším obratem (bod 89). To vyplývá z logiky přerozdělování spojené s progresivní sazbou daně (bod 88). Pouze z progresivní struktury daně proto nelze vyvodit selektivní výhodu (bod 105). Vzhledem k tomu, že Komise netvrdila a neprokázala jinou nesoudržnost (bod 106 a násl.), nelze sporný zákon podle Tribunálu považovat za státní podporu.

56. Argumenty, které proti těmto závěrům předkládá Komise v kasačním opravném prostředku, nepovažuji za přesvědčivé [28].

25 – Takto výslovně rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 99, 102 a 106).

26 – Takto výslovně rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 106).

27 – V tomto smyslu viz již moje stanoviska ve věcech Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 151 a násl.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 170 a násl.) a ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 81 a násl.).

28 – Jde víceméně o stále stejné argumenty jako v řízeních Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) a Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

i) Daň z příjmu založená na obratu

57. Zavedení daně z příjmu založené na obratu proto nelze považovat za nesoudržné. Všechny argumenty Komise vycházejí v konečném důsledku z toho, že se zdanění finanční výkonnosti musí vždy odvíjet od zisku (resp. efektivity, tedy ziskového rozpětí). Pouze v něm se podle ní správně promítá výkonnost podniku, která má být zdaněna. Komise také během jednání opakovaně tvrdila, že pouze daň z příjmu založená na zisku je způsobilá správně zdanit výkonnost.

58. Přitom však Komise nebere v potaz skutečnost, že i zisk je pouze (fiktivní) veličina, která je používána k rovnoměrnému zdanění výkonnosti. O reálné výkonnosti tato veličina vypovídá pouze omezeně, jak právě ukazuje diskuse týkající se tzv. BEPS [29]. Tato celosvětová diskuse se zakládá na skutečnosti, že podniky s vysokými zisky zjevně neplatí odpovídající daně, neboť mohou své daňové základy podstatně snížit („base erosion“) nebo zisk přesunout do zemí s nízkým zdaněním („profit shifting“).

59. Zdanění příjmů na základě zisku má – stejně jako zdanění příjmů na základě obratu – své výhody i nevýhody. Není však úkolem orgánu nebo soudu, nýbrž demokraticky legitimovaného zákonodárce, aby je zvažoval a nesl za ně odpovědnost. Daňový zákonodárce (v projednávané věci maďarský zákonodárce) může rozhodnout, která daň je podle jeho názoru vhodná. Právo státních podpor každopádně nepožaduje, aby byla zavedena daň, která je nejvhodnější z pohledu Komise.

60. Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, není nesporné, že by měla být upřednostňována daň z příjmu založená na zisku (slovy Komise je „vhodná“). Právě naopak, daň z příjmu založená na obratu se začíná prosazovat celosvětově, jak dokazuje také daň z digitálních služeb, kterou navrhuje Komise [30]. Ta zdaňuje podniky podle jejich ročního obratu. V tomto ohledu se maďarská daň z reklamy a plánovaná unijní daň z digitálních služeb neliší.

ii) Progresivní zdanění

61. Ani progresivní zdanění samo o sobě nepředstavuje nesoudržnost. Progresivní struktura daně z příjmů je zcela běžně uplatňována ke zdanění podle finanční výkonnosti. To platí jak pro daň z příjmu založenou na zisku, tak i pro daň z příjmu založenou na obratu. I zde ukazuje daň z digitálních služeb navrhovaná Komisí, že progresivní struktura daně je v daňovém právu obvyklým prostředkem pro zdanění velmi výkonných podniků.

62. Pakliže Komise ve svém písemném vyjádření popírá, že navrhovaná unijní daň z digitálních služeb má progresivní strukturu, je to pravda pouze na první pohled. Podle článku 8 návrhu činí sazba daně skutečně jednotně 3 %, a je tedy lineární. Komise však přehlíží, že každá nezdanitelná částka k lineární dani má za následek různé průměrné daňové sazby, a tedy progresivní křivku zdanění [31]. Podobně je tomu u nezdanitelné částky. Křivka zdanění navrhované unijní daně z digitálních služeb, která se zakládá na obratu, se se svými (dvěma průměrnými) sazbami daně pohybuje od 0 % do 3 %, přičemž průměrná sazba daně s růstem obratů v okamžiku překročení prahových hodnot vzroste z 0 % na 3 %. Je tedy také progresivní.

29 – Viz pouze OECD „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“ – dostupný 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 směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. března 2018, COM(2018) 148 final.

31 – V tomto smyslu viz již moje úvahy v mých stanoviscích ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 1 v poznámce pod čarou 3) a ve věci Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 3 v poznámce pod čarou 4).

63. Irelevantní je také argumentace Komise, podle níž je progresivní struktura vhodná pouze pro zdanění fyzických osob, neboť pouze u nich – podle tzv. teorie mezního užitku – individuální přírůstek užitku s rostoucím příjmem klesá. Z tohoto důvodu jsou progresivní sazby daně využívány pouze u fyzických osob.

64. Komise opomíjí skutečnost, že teorie mezního užitku je ekonomickou teorií, a nikoliv právním pravidlem. Vzhledem k nemožnosti „užitek" změřit se dosud z této teorie nepodařilo dovodit závazné (právní) závěry o správné sazbě daně [32]. V minulosti byly naopak za diskriminující považovány lineární sazby daně [33].

65. Důvod, proč se progresivní zdanění – jak Komise právem zdůrazňuje – přednostně využívá u zdanění fyzických osob, proto zřejmě tkví spíše v tom, že se právnické osoby mohou tomuto progresivnímu účinku dle libosti vyhýbat odštěpováním, resp. většími koncernovými strukturami. Tento problém ale neznamená, že progresivní zdanění podniků, které se týká jak fyzických, tak právnických osob, je nesoudržné.

66. Ani příklady zdanění, které Komise uvádí a vnímá je jako nespravedlivé, nedokládají nesoudržnost. Komise má například za to, že maďarská progresivní sazba daně není vhodným prostředkem, neboť u 10násobného obratu by musela být zaplacena 155násobně vyšší daň. Tento příklad, který se pravděpodobně týká maďarské daně z reklamy v původním znění, ale pouze ukazuje logické důsledky progresivní daňové křivky. U unijní daně z digitálních služeb navrhované Komisí lze nalézt ještě extrémnější výsledky [34].

67. Nehledě na to je kritérium vhodnosti beztak nesprávným kritériem. Vhodnost vnitrostátní daně musí, jak bylo uvedeno výše (bod 59), posoudit vnitrostátní zákonodárce. Právo státních podpor může v případě, kdy se referenční rámec teprve stanoví, pouze napravit nesoudržnosti. Maďarská daň z reklamy však progresivní strukturu daně provádí soudržně.

b) Závěr

68. Tribunál proto právem rozhodl, že se nejedná o podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. První část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je neopodstatněná, a musí být proto zamítnuta.

c) Podpůrně: obvyklé kritérium přezkumu selektivní výhody

69. Ani v případě, že by se Soudní dvůr při přezkumu takového obecného daňového zákona, o jaký jde v projednávané věci, neomezil na přezkum soudržnosti, nelze v rozhodnutí Tribunálu o neexistenci státní podpory spatřovat nesprávné právní posouzení.

70. Podle obvyklého kritéria přezkumu je třeba nejprve identifikovat obecný nebo „obvyklý" daňový režim, který se v dotyčném členském státě používá. Na základě tohoto obecného nebo „obvyklého" daňového režimu je nutno v druhém kroku určit, zda výhoda, kterou poskytuje dotčené daňové opatření, představuje neodůvodněnou výjimku, a má tedy selektivní povahu [35].

32 – Srovnej mezi mnoha dalšími a velmi výstižně Birk/Desens/Tappe (vyd.), *Steuerrecht*, 22. vydání 2019, bod 38.

33 – Ještě v roce 1958 Bundesverfassungsgericht (Spolkový ústavní soud, Německo) v rozsudku ze dne 24. června 1958 – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 a 69) konstatoval: „Spravedlnost si zde žádá, aby ve smyslu vyvážené rovnosti zaplatil hospodářsky výkonnější subjekt vyšší procentní sazbu svého příjmu jako daň než subjekt hospodářsky slabší."

34 – Podnik s celosvětovým obratem nad 750 milionů eur, který nepřekročí hranici 50 milionů eur v Unii (obrat přesně 50 milionů eur), zaplatí podle návrhu Komise přesně 0 eur daní. Jiný podnik s celosvětovým obratem více než 750 milionů eur, který překročí limit 50 milionů eur v Unii o 450 milionů eur, zaplatí na dani 15 milionů eur. Desetinásobný obrat dosažený v Unii (500 místo 50 milionů eur) vede k nepoměrně vyšší daňové zátěži.

35 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

71. Posledně uvedené předpokládá, že se jedná o nerovné zacházení s podniky ve srovnatelné situaci, které není odůvodněné [36]. Opatření, které je výjimkou z uplatnění obecné daňové soustavy, může být odůvodněno, je-li dotyčný členský stát schopen prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů jeho daňové soustavy [37]. Toto hodnocení selektivity je ve výsledku přezkumem diskriminace [38].

72. Tribunál právem konstatoval, že Komise zvolila nesprávný referenční rámec. Rozhodným referenčním rámcem může být pouze existující vnitrostátní zákon, a nikoliv hypotetický nebo fiktivní zákon. Všechno ostatní by Komisi umožnilo, aby sama převzala roli příslušného vnitrostátního zákonodárce a jako referenční rámec určila ten daňový systém, který upřednostňuje.

73. Odvolává-li se Komise v tomto ohledu na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Gibraltar, pak tvrzení obsažená v tomto rozsudku nechápe správně, jak již bylo vyloženo v bodě 47 a násl. výše. Soudní dvůr si v uvedené věci v žádném případě sám nevytvořil fiktivní referenční rámec.

74. Již volba nesprávného referenčního rámce Komisí – jak Soudní dvůr již rozhodl [39] – „nutně postihuje celou analýzu podmínky týkající se selektivity“. Již proto musí být napadené záporné rozhodnutí zrušeno. První část prvního důvodu kasačního opravného prostředkuje je proto neopodstatněná i při použití obvyklého kritéria přezkumu.

2. K dalším dvěma částem prvního důvodu kasačního opravného prostředku

75. Dvěma dalšími částmi prvního důvodu kasačního opravného prostředku napadá Komise doplňující úvahy Tribunálu a vytýká mu, že i v nich chybně konstatoval, že se o státní podporu nejedná. Vzhledem k tomu, že doplňující úvahy Tribunálu podle bodu 84 a 85 napadeného rozsudku pouze ověřují, zda z rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku Gibraltar nevyplývá něco jiného, což bylo odmítnuto již výše (bod 47 a násl.), není nutno se ostatními částmi prvního důvodu kasačního opravného prostředku zabývat.

76. Tribunál však dále zkoumal, zda se i přesto nejedná o podporu. Je možné, že Tribunál v bodech 84 a 85 nastolil ve prospěch Komise hypotézu, že Komise v napadených rozhodnutích mimoto vycházela také ze správného referenčního rámce (progresivní obchodní daně založené na obratu) a také na tomto základě konstatovala existenci podpory. V opačném případě by další přezkum srovnatelnosti situací a odůvodnění nerovného zacházení postrádal smysl. Tribunál také v tomto ohledu popřel existenci státní podpory. To Komise napadá dvěma dalšími částmi důvodu kasačního opravného prostředku. Během jednání přitom vyšlo najevo, že Komise Tribunálu především vytýká, že popřel srovnatelnost podniků s vysokými a nízkými obraty.

36 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58), v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40), ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65), a ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43).

37 – Rozsudky ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65 a citovaná judikatura).

38 – Stanovisko generálního advokáta Bobka ve věci Belgie v. Komise (C-270/15 P, EU:C:2016:289, bod 29).

39 – Rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107).

a) Podpůrně: ke druhé části prvního důvodu kasačního opravného prostředku – ke srovnatelnosti podniků s vysokými a nízkými obraty

77. Proto – a protože během jednání o tom účastníci vedli dlouhou diskusi – ještě podpůrně ověřím, zda také za tohoto předpokladu (volba správného referenčního rámce Komisí) Tribunál správně rozhodl, že se o selektivní výhodu nejedná. Komise spatřuje nesprávné právní posouzení v tom, že Tribunál dospěl k závěru, že podniky s vysokými obraty a podniky s nízkými obraty nejsou srovnatelné, když vycházel z nesprávného cíle zákona (druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku).

78. Také tato část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je neopodstatněná. Je-li referenčním rámcem progresivní daň z příjmu založená na obratu, pak důsledné naplňování tohoto rámce už není výjimkou, kterou je nutno nějakým způsobem odůvodňovat, nýbrž pravidlem.

79. Mimoto nelze v tomto referenčním rámci ani spatřovat neodůvodnitelné nerovné zacházení s podniky ve srovnatelné situaci. Větší a menší reklamní podniky se v tomto referenčním systému liší právě svým obratem a z něj odvozovanou finanční výkonností. Z pohledu členského státu, který v projednávané věci není zjevně nesprávný (k soudržnosti viz bod 53 a násl. výše), se nenacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

80. Komise má naproti tomu zjevně za to, že z cíle daně, kterým je získávat příjmy do státního rozpočtu, plyne, že každá osoba povinná k dani má být zdaňována ve stejné (relativní) výši. Z tohoto důvodu měl Tribunál v otázce srovnatelnosti vycházet pouze z cíle dosažení daňových příjmů. S ohledem na tento cíl nehraje podle Komise výše obratů žádnou roli, proto není nižší zdanění podniků s nižšími obraty odůvodněné.

81. Tento argument nelze přijmout. Cíl daně nelze v rámci přezkumu podpor omezit pouze na dosahování příjmů. Rozhodující je spíše konkrétní cíl zdanění, jejž sleduje zákonodárce [40] a který prostřednictvím výkladu plyne z druhu daně a její podoby. V případě progresivní daně je absolutní a relativně vyšší zdanění osob povinných k dani s vyšší výkonností přirozeným cílem. K tomu je tedy nutno přihlédnout také při přezkumu srovnatelnosti, jak správně učinil Tribunál.

82. Tribunál v bodě 89 napadeného rozsudku v tomto ohledu konstatoval, že se lze domnívat, že podnik s vysokým obratem může mít díky různým úsporám z rozsahu úměrně nižší náklady než podnik se skromnějším obratem, a může tak platit vyšší daň. Ani tomu nelze právně nic vytknout. Jak již totiž Soudní dvůr uvedl [41], výše obratu může představovat relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani.

83. Pro tuto skutečnost hovoří zaprvé to, že bez vysokých obratů nejsou vysoké zisky vůbec možné, a zadruhé to, že zisk z dodatečného obratu (mezní zisk) z důvodu klesajících fixních nákladů za jednotku zpravidla roste. Vzhledem k tomu nelze vyhodnocení obratu jako ukazatele velikosti nebo postavení na trhu a potenciálních zisků podniku *také* jako výrazu jeho finanční výkonnosti, a tedy zdanění podle tohoto ukazatele, v žádném případě považovat za neobhajitelné [42].

40 – Takto také Soudní dvůr ve svých rozsudcích ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 48 a násl. – s cíli sledovanými určitým daňovým režimem), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 55 – s ohledem na cíle, jež sledují právní předpisy), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 85), a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 95 – s ohledem na dotčený daňový režim).

41 – Rozsudky ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70), a ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 50).

42 – Viz moje stanoviska ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 101), ve věci Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 121 a násl.) a ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 61).

84. Jak vyplynulo z jednání, Komise se intenzivně zamýšlela nad správným zdaněním výkonnosti. Identifikovala přitom správně nevýhody daně z příjmů založené na obratu a představila možná smysluplnější varianty. Nebylo však vyjasněno, co mají tyto bezesporu propracované úvahy z oblasti daňového práva společného s pravidly státních podpor. Příslušný dotaz Soudního dvora během jednání ponechala Komise také bez odpovědi. Je možné, že výpočet zisku pomocí porovnání provozního jmění je přesnější než vazba na čistý obrat. Právo státních podpor se však neptá po smysluplnějším nebo přesnějším daňovém systému, jak tvrdí Komise, nýbrž po selektivním zvýhodňování určitých podniků vůči jiným podnikům ve stejné situaci.

85. Z toho vyplývá, že také druhá část prvního důvodu kasačního opravného prostředku je neopodstatněná.

b) Podpůrně k třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku: odůvodnění rozlišování

86. V rámci třetí části prvního důvodu kasačního opravného prostředku Komise Tribunálu vytýká, že se dopustil nesprávného právního posouzení, neboť při odůvodnění nerovného zacházení přihlédl k externím důvodům.

87. Tato část kasačního opravného prostředku se zakládá na nesprávné domněnce, že se jedná o nerovné zacházení se srovnatelnými osobami povinnými k dani, neboť pouze v takovém případě vyvstává otázka odůvodnění. Vzhledem k tomu, že tomu tak není – jak bylo objasněno výše – posoudím tuto část kasačního opravného prostředku pouze podpůrně pro případ, že Soudní dvůr i navzdory očekávání rozhodne, že se reklamní podnik s čistým ročním obratem např. 50 000 eur/HUF a reklamní podnik s čistým ročním obratem např. 200 milionů eur/HUF nacházejí ve stejné situaci.

88. Pak by bylo nutno ověřit, zda se Tribunál nedopustil omylu, když nerovné zacházení, které s rozdílnou průměrnou sazbou progresivní daně souvisí, považoval za odůvodněné. Na rozdíl od názoru Komise přicházejí pro odůvodnění nerovného zacházení do úvahy také jiné než čistě fiskální důvody. V tomto ohledu může být rozlišování odůvodněno také srozumitelnými důvody mimo daňové právo, jak tomu bylo ve věci ANGED, kde se například jednalo o důvody ochrany životního prostředí a územního plánování v souvislosti s daní z plochy maloobchodních prodejen [43].

89. V projednávané věci Tribunál nepřihlédl k žádným nesprávným ospravedlňujícím důvodům. V bodech 89 a 90 napadeného rozsudku Tribunál považoval rozdílnou průměrnou sazbu daně vzhledem k principu zdanění podle výkonnosti a tím také zamýšlenému přerozdělení daňové zátěže mezi výkonnějšími osobami povinnými k dani a méně výkonnými osobami povinnými k dani za odůvodněnou.

90. Tomu nelze právně nic vytknout. Nelze ani konstatovat, že se odůvodnění progresivního průběhu sazby maďarské daně z reklamy nenachází v samotném konkrétním daňovém zákoně, nýbrž že jsou touto sazbou sledovány účely, které nejsou tomuto zákonu vlastní [44]. Výše obratu je (každopádně nikoliv zjevně chybně) indikátorem určité finanční výkonnosti. V tomto smyslu lze na obrat – jak Komise sama ukazuje návrhem daně z digitálních služeb [45] – nahlížet také jako na (o něco přibližnější) ukazatel větší hospodářské síly, a tedy větší finanční výkonnosti.

43 – Rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a násl.), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a násl.), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a násl.).

44 – Takto výslovně rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 70).

45 – Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmu z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. března 2018, COM(2018) 148 final.

91. Kromě toho myšlenka principu sociálního státu, k níž se Evropská unie hlásí v čl. 3 odst. 3 SEU, také odůvodňuje progresivní sazbu daně, která finančně výkonnější subjekty zatěžuje relativně více než osoby povinné k dani, jejichž výkonnost není tak vysoká. To každopádně platí pro daň, která se týká také fyzických osob, jak je tomu v projednávaném případě.

92. Irelevantní je též výtka Komise, že Tribunál v bodě 106 napadeného rozsudku obrátil důkazní břemeno. Zakládá se totiž na nesprávném názoru, že progresivní daně založené na obratu jsou ze své podstaty podporami, které musí být odůvodněny.

3. Závěr

93. První důvod kasačního opravného prostředku uplatněný Komisí je tedy v celém rozsahu neopodstatněný.

B. K druhému důvodu kasačního opravného prostředku: nesprávný výklad čl. 107 odst. 1 SFEU s ohledem na možnost zohlednění ztráty v prvním roce

94. Druhým důvodem kasačního opravného prostředku je nesprávné právní posouzení při použití čl. 107 odst. 1 SFEU odůvodňováno tím, že se Tribunál mýlil, když nepovažoval možnost zohlednění ztráty v prvním roce za selektivní výhodu.

95. Tribunál v bodě 118 napadeného rozsudku uvedl, že určité úpravy daně, jimiž mají být zohledněny zvláštní situace, nelze považovat za selektivní výhodu. To platí dokonce i tehdy, pokud nevyplývají ze samotné povahy, jinými slovy z cíle referenčního daňového systému, nejsou-li v rozporu s cílem dotčené daně a nejsou diskriminační.

96. To je ve výsledku v souladu s judikaturou Soudního dvora. Podle ní daňová právní úprava není ve východisku selektivní tehdy, pokud je bez rozdílu použitelná na všechny hospodářské subjekty [46]. Také na základě okolnosti, že daňová právní úprava poskytuje zvýhodnění pouze těm podnikům, které splňují její podmínky – zde existenci ztráty v předchozím roce – ještě nelze konstatovat selektivitu právní úpravy [47].

97. Spíše se musí – v případě existence správného referenčního rámce – jednat o nerovné zacházení s podniky ve srovnatelné situaci, které není odůvodněné [48]. Opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, může být odůvodněno, je-li dotyčný členský stát schopen prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů jeho daňové soustavy [49], přičemž příslušné rozlišování v daňovém právu může být odůvodněno také srozumitelnými důvody mimo něj [50].

46 – Viz jen rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a násl.), ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73), a ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35).

47 – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 24), ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 94), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59), a ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

48 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58), v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40), ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65), a ze dne 29. dubna 2004, Nizozemsko v. Komise (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43).

49 – Rozsudky ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65 a citovaná judikatura).

50 – Viz rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a násl.), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a násl.), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a násl.), v nichž to platilo pro důvody spojené s ochranou životního prostředí a územního plánování v souvislosti s daní z plochy maloobchodních prodejen.

1. Součást referenčního systému, nebo výjimka z něj?

98. Jedná-li se o obecný daňový zákon, pak je obtížné zejména stanovení referenčního rámce (často označovaného také jako referenční systém). Sporná daň je totiž zákonem, který má být posouzen, teprve zaváděna. Z pohledu Komise musí být za referenční systém považováno zdanění na základě obratu bez možnosti zohlednění ztrát. Naproti tomu Maďarsko a také Tribunál považují za referenční systém samotný nově zaváděný zákon. Ten je tvořen daní založenou na obratu s možností zohlednění ztráty v prvním roce nově zaváděné daně.

99. V posledně jmenovaném případě by byl pouze posouzen vnitrostátní daňový zákon z hlediska jeho soudržnosti (k tomu podrobně bod 53 a násl. výše). V prvním případě by bylo relevantní, zda se osoby povinné k dani vykazující a nevykazující ztráty nacházejí ve srovnatelné situaci, a pokud ano, zda může dotyčný členský stát prokázat, že je tato výjimka odůvodněná. Podle názoru Komise by k tomu měl k dispozici pouze určité důvody.

100. Na otázku, zda je možnost zohlednění ztráty nutno považovat za součást systému zdanění nebo za výjimku z něj, však nelze odpovědět dostatečně jednoznačně. V systému daně z příjmu založené na zisku by byla možnost zohlednění ztráty nesporně považována za součást systému zdanění. V systému daně z příjmu založené na obratu by zajisté bylo možné hovořit souhlasně s Komisí o výjimce. Na druhé straně maďarský zákonodárce tuto „výjimku“ použil ve svém systému daně z příjmu založené na obratu jako východisko pro první rok. Tím se již od počátku stala součástí systému.

101. Důvodem dotčené vnitrostátní úpravy je koneckonců zmírnění dopadů daně z příjmu založené na obratu na podniky, které přes vysoké obraty v roce zavedení daně zaznamenaly v předchozím roce ztráty a nyní jsou v běžném roce konfrontovány s novou daní nezávislou na zisku. Nejde o nic jiného než o přechodné ustanovení – jak Maďarsko také tvrdí – jehož cílem je s přihlédnutím k hlediskům přiměřenosti zmírnit mimořádné dopady daně z reklamy v prvním roce daně, zejména proto, že daň z reklamy byla zavedena v běžném roce.

102. Při bližším pohledu toto přechodné ustanovení dokonce do jisté míry bere v úvahu pochybnosti Komise. Ta v souvislosti s prvním důvodem kasačního opravného prostředku (progresivní zdanění) vždy argumentuje tím, že daň založená na obratu není vhodná ke zdanění osob povinných k dani podle finanční výkonnosti, neboť podniky s vysokými obraty mohou mít pouze nízké zisky, a i přesto musí platit daně. Zde je chybějící výkonnost předchozího roku poměrně zohledněna v prvním roce daně.

103. Ve výsledku představuje možnost zohlednění ztráty, která je omezena na první rok daně, po určité konkrétní období (tedy přechodně) vyvážení dvou daňových systémů, totiž daně z příjmu právnických resp. fyzických osob založené na zisku a daně z reklamy založené na obratu (tedy nezávislé na zisku). Je pro mne obtížně přijatelné označovat zákonem stanovené vyvážení mezi dvěma daňovými systémy za výjimku z referenčního systému. Spíše se jedná o součást (vyváženého) referenčního systému.

104. Takovéto vyvážení existuje v Maďarsku také v systému daně z příjmu právnických osob. Daň z reklamy lze, jak argumentovalo Maďarsko, odečíst od zdaňovacího základu pro daň z příjmu právnických osob. Z toho „profitují“ pochopitelně pouze podniky, které nějaký zisk mají. Zjevně by ale nebylo správné chápat tuto možnost jako výjimku ze systému daně z příjmu právnických osob, kterou je nutno odůvodňovat. Není mi z toho zřejmé, proč by mělo pro harmonizující ustanovení, byť účinné pouze jeden rok, v systému daně z reklamy platit něco jiného. Navíc, jak argumentuje Maďarsko, má možnost zohlednění ztráty kompenzovat „nevýhodu“ podniků vykazujících ztráty, které daň z reklamy právě nemohou v rámci daně z příjmů právnických nebo fyzických osob využít na snížení zisku, neboť zisk nemají.

105. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí, zda je možnost zohlednění ztráty součástí referenčního systému, nebo výjimkou z něj, závisí v rozhodující míře zaprvé na chápání vnitrostátního práva a zadruhé na tom, jaká úroveň je považována za východisko, neměl by rozsah přezkumu selektivní výhody záviset na této kvalifikaci. Přezkum by měl být proveden spíše jednotně, aby bylo možno toto vymezení nechat otevřené.

2. Přezkum soudržnosti také u výjimek z referenčního systému

106. Z tohoto důvodu navrhuji Soudnímu dvoru, aby u obecných ustanovení v rámci jednoho daňového zákona s ohledem na daňovou suverenitu členských států v obou případech (buď jako součást právě vytvářeného referenčního systému, nebo jako výjimka v rámci tohoto referenčního systému) provedl pouze přezkum soudržnosti. Obecná rozlišení, která platí bez rozdílu pro všechny [51] a týkají se pouze těch osob povinných k dani, které naplňují příslušnou skutkovou podstatu [52] a pohybují se v rámci soudržného daňového systému, totiž obvykle nemohou představovat selektivní výhodu [53]. V tomto ohledu představují obecná rozlišování daňového zákona selektivní opatření pouze v případě, pokud ve vztahu k cíli zákona nemají žádný racionální základ, a nelze je tedy objasnit.

107. Podle tohoto zúženého kritéria přezkumu přichází selektivní výhoda do úvahy pouze v případě, pokud zaprvé opatření (v projednávané věci možnost zohlednění ztráty) zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které již není srozumitelné. Bylo by tomu například v případě, že se osoby povinné k dani nacházejí s ohledem na cíl sledovaný daňovým režimem ve zjevně srovnatelné skutkové a právní situaci [54].

108. I když je tato podmínka splněna, může být zvýhodnění podle ustálené judikatury odůvodněno povahou nebo obecným účelem systému, jehož je součástí. To připadá v úvahu zejména tehdy, jestliže daňové ustanovení vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů vnitrostátního daňového systému [55], které musí být vzhledem k daňové autonomii členského státu v rámci přezkumu soudržnosti pouze srozumitelné. Kromě toho může být rozlišování odůvodněno také srozumitelnými důvody mimo daňové právo, jak tomu bylo ve věci ANGED, kde se například jednalo o důvody ochrany životního prostředí a územního plánování ve spojení s daní z plochy maloobchodních prodejen [56].

109. Takovýto přezkum soudržnosti Tribunál koneckonců provedl. Správně ověřoval, zda je ustanovení diskriminující a zda je s ohledem na daňový systém vysvětlitelné (tedy není v rozporu s cílem dotčené daně). Vzhledem k tomu, že existence ztrát v předchozím roce je objektivním kritériem a schopnost podniků, které měly v předchozím roce ztráty nebo zisky, uhradit další daň nezávislou na zisku je různá, Tribunál v bodě 122 napadeného rozsudku správně rozhodl, že se o selektivní výhodu nejedná.

51 – K tomu viz rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a násl.), ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73), a ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35).

52 – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

53 – Viz k tomu již mé stanovisko ve věci Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, bod 150).

54 – Viz rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 51), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), ze dne 21. prosince 2016, Komise v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 49 a 58), ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35), ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19), ze dne 29. března 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

55 – Viz rozsudky ze dne 18. července 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 65 a 69); v tomto smyslu mimo jiné viz rozsudky ze dne 9. října 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, body 42 a 43), ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 145), ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42), a ze dne 2. července 1974, Itálie v. Komise (173/73 P, EU:C:1974:71, bod 33).

56 – Rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a násl.), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a násl.), a ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a násl.).

110. Argument Komise, která naproti tomu dovozuje diskriminující účinek již ze skutečnosti, že při schválení zákona v polovině roku 2014 již bylo jisté, které podniky měly v roce 2013 ztráty, není přesvědčivý. Zaprvé to předpokládá, že v Maďarsku musí být do tohoto okamžiku odevzdána příslušná daňová přiznání, což závisí na vnitrostátním procesním daňovém právu a Soudní dvůr o tom nemá poznatky. Zadruhé by zákonodárce musel tato čísla již znát, což je spíše nepravděpodobné. V celém řízení nic nenasvědčuje tomu, že tímto ustanovením měly být cíleně „zvýhodněny" určité podniky.

111. Přesvědčivý není ani argument Komise, že zohlednění ztráty není slučitelné s daní založenou na obratu, která je nezávislá na zisku. Přechodné ustanovení, které s ohledem na proporcionalitu zmírňuje mimořádné dopady daně z reklamy nezávislé na zisku v prvním roce daně pro podniky se ztrátami v předchozím roce, není neslučitelné. Jak již bylo uvedeno (viz bod 103 a násl. výše), jedná se o srozumitelné vyvážení dvou systémů zdanění během přechodného období.

112. Dovozovat diskriminaci z toho, že ztráty jsou zohledňovány pouze v prvním roce daně z reklamy, a nikoliv v dalších letech, o což se pokouší Komise, znamená přehlížet cíl přechodného ustanovení. To je *ze své podstaty* zamýšleno na omezenou dobu. Tribunál ostatně v bodě 123 napadeného rozsudku správně uvedl, že zásada periodicity platná v daňovém právu umožňuje různá pravidla pro různá zdaňovací období. Situace panující v různých zdaňovacích obdobích nejsou v tomto ohledu vzájemně srovnatelné.

113. Nepřesvědčí ani názor Komise, že podniky se zisky a podniky se ztrátami v předchozím roce jsou ve vztahu k účelu daně z reklamy ve všech bodech srovnatelné. Cíl progresivní daně z reklamy spočívá, jak bylo uvedeno v bodě 55 a násl. výše, v určitém přerozdělení daňové zátěže v souladu s finanční výkonností, která se určuje na základě obratu. Domněnka maďarského zákonodárce, že podniky se ztrátami v předchozím roce jsou vzhledem k nižší likviditě případně nižších finančních rezerv daní nezávislou na zisku dotčeny více než podniky se zisky v předchozím roce, je pravděpodobná. Z pohledu členského státu, který není zjevně nesprávný, se nenacházejí ve srovnatelné právní a skutkové situaci.

3. Podpůrně: odůvodnění možnosti zohlednění ztráty

114. Kromě toho by různé zacházení vzhledem k různé výchozí situaci obou srovnávaných skupin v prvním roce daně z reklamy také bylo odůvodněné.

115. Rozhodující je, jak Soudní dvůr zdůraznil v rozsudku World Duty Free[57], pouze posouzení příslušného nerovného zacházení s ohledem na cíl sledovaný zákonem. Do úvahy však přitom přicházejí nejen cíle uvedené výslovně ve vnitrostátním zákoně, nýbrž také cíle vyplývající z výkladu tohoto vnitrostátního zákona[58]. V opačném případě bychom vycházeli pouze ze zákonodárné techniky, ačkoliv v právu upravujícím státní podporu musí být státní opatření posuzována podle jejich účinků a bez ohledu na použité techniky[59].

57 – Rozsudek ze dne 21. prosince 2016, Komise v. World Duty Free Group a další (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 54, 67 a 74).

58 – Takto také rozsudek ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 45); jinak ještě rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 52, 59 a 61) – tato daň byla také založena na myšlence zdanění podle výkonnosti, Soudní dvůr však posuzoval pouze výslovně uvedené důvody „ochrany životního prostředí" a „územního plánování", které stojí mimo daňové právo.

59 – Rozsudky ze dne 28. června 2018, Andres (Úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 91), rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 47), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 40), ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 35), a ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 89).

116. Zmírnění dopadů nově zaváděné daně nezávislé na zisku na podniky, jež v předchozím roce nedosáhly zisku, je s ohledem na cíle daně z reklamy věcně odůvodněné. Přitom není nutno zabývat se otázkou, zda je v tom třeba spatřovat interní fiskální účel nebo externí účel, neboť to není relevantní, jak bylo objasněno již v bodě 88 a násl. výše. Účelem je zmírnit nepřiměřené dopady dodatečné daně na podniky, jež v předchozím roce hospodařily se ztrátou. Je tím přihlédnuto ke snížené schopnosti osoby povinné k dani dodatečnou daň nezávislou na zisku uhradit.

4. Závěr

117. Možnost zohlednění ztráty pro první daňový rok je srozumitelná a není svévolná. S tím spojené rozdílné zacházení s podniky v prvním roce daně z reklamy proto nepředstavuje selektivní výhodu. Tribunálu nelze v tomto ohledu vytknout nesprávné právní posouzení. Vzhledem k tomu je i druhý důvod kasačního opravného prostředku neopodstatněný.

VI. Náklady řízení

118. Podle čl. 184 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora platí, že není-li kasační opravný prostředek opodstatněný, rozhodne Soudní dvůr o nákladech řízení. Podle čl. 138 odst. 1, jenž se na řízení o kasačním opravném prostředku použije na základě čl. 184 odst. 1 jednacího řádu, se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné jí uložit náhradu nákladů řízení.

119. Podle čl. 184 odst. 1 ve spojení s čl. 140 odst. 1 jednacího řádu ponese Polsko jakožto vedlejší účastník vlastní náklady řízení.

VII. Závěry

120. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

„1) Kasační opravný prostředek podaný Komisí se zamítá.

2) Evropská komise ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady vynaložené Maďarskem.

3) Polská republika ponese vlastní náklady řízení.“