Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PRIITA PIKAMÄEA
přednesené dne 25. května 2023 [1]

**Věc C-831/21 P**

**Fachverband Spielhallen eV,**
**LM**
**proti**

**Evropské komisi**

„Kasační opravný prostředek – Státní podpory – Pojem ‚podpora' – Výhoda – Selektivní povaha – Daňové zacházení vůči provozovatelům veřejných kasin v Německu – Zamítnutí stížnosti Komisí"

1. *Simul stabunt aut simul cadent* („Budou spolu stát, nebo spolu padnou") je výrok připisovaný papeži Piovi XI., který pronesl během jednání o urovnání vztahů mezi římskou církví a bývalým Italským královstvím, jež vedlo k podpisu Lateránských dohod a konkordátu dne 11. února 1929. Vyjadřuje papežovu pevnou vůli postavit se proti tomu, aby byl pouze dohodám přiznán neodvolatelný charakter, a tím byl osud těchto dvou dokumentů rozdělen.

2. V projednávané věci je Soudnímu dvoru mimo jiné kladen dotaz, zda existuje taková souvislost mezi výhodou a selektivitou, což jsou podmínky pojmu „státní podpora", v daňové oblasti. Pokud by tomu tak bylo, vyplývalo by z toho, že žalobní důvod vznesený před Tribunálem proti posouzení Evropské komise ohledně splnění jedné z těchto podmínek by musel být nutně považován za žalobní důvod, který se vztahuje i na druhou podmínku.

3. Svým kasačním opravným prostředkem se společnost Fachverband Spielhallen e.V. a LM (dále jen „navrhovatelé") domáhají zrušení usnesení Tribunálu Evropské unie ze dne 22. října 2021, Fachverband Spielhallen a LM v. Komise (T-510/20, dále jen „napadené usnesení", nezveřejněné), kterým Tribunál zamítl jejich žalobu znějící na zrušení rozhodnutí Komise C(2019) 8819 final ze dne 9. prosince 2019 o státních podporách SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Daňové zacházení vůči provozovatelům veřejných kasin v Německu a SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) – Údajná záruka pro provozovatele veřejných kasin v Německu (záruka ziskovosti) (Úř. věst. 2020, C 187, s. 80, dále jen „sporné rozhodnutí"). Navrhovatelé zejména zpochybňují rozhodnutí Tribunálu nezkoumat jejich argumentaci s odůvodněním, že se netýkala zjištění Komise o neexistenci výhody ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

[1] – Původní jazyk: francouzština.

## Skutečnosti předcházející sporu a sporné rozhodnutí

4. Dne 22. března 2016 podali navrhovatelé, Fachverband Spielhallen eV, profesní sdružení 88 provozovatelů výherních hracích automatů, a LM, provozovatel výherních hracích automatů, tři stížnosti Komisi týkající se daňového zacházení s provozovateli veřejných kasin v Německu.

5. Třetí z těchto stížností se týkala konkrétně Spielbank-Gesetz NRW (zákon o kasinech spolkové země Severní Porýní-Vestfálsko, dále jen „zákon o kasinech“), který platil v Severním Porýní-Vestfálsku (Německo) až do jeho nahrazení v roce 2020. Podle tohoto zákona byla jediným koncesionářem veřejných kasin v této spolkové zemi společnost Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co KG (dále jen „WestSpiel“).

6. Podle zákona o kasinech podléhaly příjmy z kasin dvěma různým daňovým režimům. Na jedné straně příjmy z hazardních her podléhaly zvláštnímu daňovému režimu, který spočíval v dani z kasin. Na druhé straně příjmy, které nepocházely z těchto her, jako například příjmy z restauračních prostor, podléhaly obvyklému daňovému režimu, který byl tvořen z daně z příjmů nebo korporační daně a daně z podnikání (dále jen „obvyklý daňový režim“).

7. Kromě toho § 14 zákona o kasinech stanovil, že 75 % ročního zisku vykázaného provozovateli veřejných kasin, ať již pochází z hazardních her či nikoliv, se odvádí spolkové zemi Severní Porýní-Vestfálsko. Pokud zbývající čtvrtina tohoto zisku přesáhla 7 % součtu podílů rezerv a vzájemného fondu na vlastním jmění, toto ustanovení stanovilo, že celý tento zisk musí být odveden této spolkové zemi (dále jen „odvod ze zisku“).

8. Odvod ze zisku, a to až do výše odvodu plynoucího z jiných příjmů než z hazardních her, byl nicméně odpočitatelný od základu daně z podnikání a daně z příjmů nebo korporační daně jako „výdaje vynaložené v souvislosti s obchodní činností“. Právě tuto odpočitatelnost (dále jen „odpočitatelnost odvodu ze zisku“ nebo „sporné opatření“) navrhovatelé ve své třetí stížnosti zpochybňovali z důvodu, že představuje státní podporu.

9. Po výměně korespondence s navrhovateli dospěla Komise dne 9. prosince 2019 k závěru, že sporné opatření nezahrnuje žádnou selektivní výhodu, a tudíž ani žádnou podporu, a proto sporným rozhodnutím rozhodla, že ve vztahu k tomuto opatření nezahájí formální vyšetřovací řízení podle čl. 108 odst. 2 SFEU.

10. Ve sporném rozhodnutí Komise konstatovala, že příjmy provozovatelů veřejných kasin, které nepocházejí ze hry, podléhají zaprvé obvyklému daňovému režimu a zadruhé odvodu ze zisku, který označila za „zvláštní daň“.

11. Komise uvedla, že odpočitatelnost odvodu od základu korporační daně a daně z podnikání nevyplývala ze zvláštního ustanovení, nýbrž z použití obecných pravidel zdanění v rámci obvyklého daňového režimu, podle nichž se daně vypočítávají na základě čistého zisku po odpočtení takových „výdajů vynaložených v souvislosti s obchodní činností“, jako je v projednávané věci odvod ze zisku. Z toho podle Komise vyplývalo, že odpočitatelnost odvodu ze zisku nepřináší selektivní výhodu.

12. Ve zbývající části sporného rozhodnutí Komise dále analyzovala sporné opatření s ohledem na argumenty vznesené navrhovateli ve fázi předběžného posouzení.

13. Komise zaprvé uvedla, že navrhovatelé svými argumenty implicitně tvrdili, že odvod ze zisku je daní srovnatelnou s daněmi ze zisku, které nejsou odpočitatelné podle obecných daňových pravidel obvyklého daňového režimu, zejména z důvodu § 4 odst. 5b Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů). Podle názoru Komise lze naproti tomu odvod ze zisku považovat za zvláštní daň ze zisku. V této souvislosti tvrdila, že § 4 odst. 5b zákona o dani z příjmů vylučuje zařazení mezi odpočitatelné náklady na podnikání pouze u daně z podnikání, nikoliv u všech daní ze zisku. Podle Komise totiž žádné ustanovení obecně nebránilo odpočitatelnosti zvláštní daně ze zisku.

14. Zadruhé Komise reagovala na argument, který předložili navrhovatelé v souvislosti s § 10 odst. 2 Körperschaftsteuergesetz (zákon o korporační dani), podle něhož daň z příjmu a jiné daně fyzických osob nejsou pro účely stanovení základu korporační daně odpočitatelné. Zejména poukázala na to, že toto ustanovení se vztahuje na obecné daně ze zisku a nevyplývá z něj, že by se vztahovalo také na zvláštní dodatečnou daň, jako je odvod ze zisku, kterou neplatí žádný jiný daňový poplatník než provozovatelé veřejných kasin a jejíž základ daně neodpovídá přesně příjmům z jejich činnosti.

15. Zatřetí v reakci na další argument předložený navrhovateli vycházející z toho, že dividendy nelze odpočíst od základu daně z podnikání a základu daně z příjmů podle obecných daňových pravidel obvyklého daňového režimu, Komise tvrdila, že odvod ze zisku není dividendou.

16. S ohledem na výše uvedené měla Komise ve sporném rozhodnutí za to, že odpočitatelnost odvodu ze zisku je v souladu s obecným pravidlem odpočitatelnosti výdajů vynaložených na podnikatelskou činnost, a není tedy selektivní.

17. Konečně Komise v bodě 159 sporného rozhodnutí uvedla, že pokud jde konkrétně o kritérium výhody, ostatní hospodářské subjekty, zejména provozovatelé výherních hracích přístrojů, nepodléhají odvodu ze zisku. V důsledku toho skutečnost, že výše této zvláštní daně byla odpočtena od základu daně z ostatních daní, nemohla společnosti WestSpiel poskytnout žádnou výhodu oproti obvyklému daňovému režimu.

18. V této souvislosti Komise poukázala na to, že v roce 2014 činil odvod ze zisku 82,02 milionu eur a že sazby daně z podnikání činily 17,7 % a korporační daně 15,6 %. Poukázala proto na to, že odpočitatelnost tohoto odvodu v mezích § 14 zákona o kasinech vedla k tomu, že se na tuto částku tyto daňové sazby nevztahují. V důsledku toho byla celková částka, kterou měla společnost WestSpiel zaplatit na dani z podnikání a korporační dani, snížena o 27,3 milionu eur. Současně se však celkové daňové zatížení společnosti WestSpiel zvýšilo o mnohem vyšší částku, a to právě o částku ve výši 82,02 milionu eur odpovídající tomuto odvodu ze zisku.

19. Komise tak dospěla ve sporném rozhodnutí k závěru, že údajná výhoda plynoucí z možnosti takového provozovatele, jako je společnost WestSpiel, částečně odpočíst odvod ze zisku od základů daně korporační daně a daně z podnikání, byla v každém případě překonána vyšším zatížením spojeným s platbou tohoto odvodu, které se vztahovalo specificky na provozovatele veřejných kasin a bylo stále mnohem vyšší než obě tyto daně.

20. V poznámce pod čarou 87 sporného rozhodnutí Komise upřesnila, že jelikož korporační daň a daň z podnikání jsou lineární a daň z příjmu fyzických osob je pásmová progresivní, byla výhoda provozovatelů veřejných kasin plynoucí ze snížení základu daně do výše části odvodu ze zisku nižší než nevýhoda plynoucí z povinnosti těchto provozovatelů k platbě tohoto odvodu.

## Řízení před Tribunálem a napadené usnesení

21. Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 14. srpna 2020 navrhovatelé podali žalobu znějící na zrušení sporného rozhodnutí.

22. Na podporu své žaloby se dovolávali jediného žalobního důvodu vycházejícího z porušení jejich procesních práv z důvodu odmítnutí Komise zahájit formální vyšetřovací řízení stanovené v čl. 108 odst. 2 SFEU, jelikož tento orgán nebyl schopen ve fázi předběžného posouzení vyřešit veškeré závažné obtíže, se kterými se podle navrhovatelů potýkal.

23. Podle Tribunálu tento jediný žalobní důvod zahrnoval v podstatě pět částí.

24. V první části navrhovatelé tvrdili, že Komise nesprávně předpokládala, že považují odvod ze zisku za daň. Ve druhé části tvrdili, že Komise označila odvod ze zisku za „zvláštní daň“, když se nesprávně domnívala, že způsob, jakým vnitrostátní právo označuje opatření, není rozhodující. Ve třetí části zpochybňovali kritéria, která Komise použila pro označení odvodu ze zisku jako daně. Ve čtvrté části na základě řady argumentů tvrdili, že i kdyby odvod ze zisku představoval daň, nemohl by být odpočten od základu daně z příjmů nebo korporační daně a daně z podnikání. V páté části uvedli argumenty proti srovnání provedenému v poznámce pod čarou 77 sporného rozhodnutí mezi odvodem ze zisku a zvláštními platbami uloženými podnikům, například za protisoutěžní jednání, které jsou podle německého práva odpočitatelné.

25. V bodech 48 a 57 napadeného usnesení Tribunál rozhodl, že navrhovatelé kritizovali pouze údajné nedostatky sporného rozhodnutí v tom, že popírá selektivní povahu sporného opatření, a v tom, že Komise v tomto rozhodnutí neprovedla celkové posouzení kritérií týkajících se existence výhody a selektivity. Komise se naproti tomu pokusila prokázat, zaprvé v reakci na argumenty navrhovatelů, že v projednávaném případě údajná selektivita chyběla, a zadruhé samostatně, že hospodářská výhoda neexistovala nezávisle na otázce selektivity.

26. V bodě 58 napadeného usnesení Tribunál uvedl, že navrhovatelé zejména nezpochybňovali zjištění v bodě 159 odůvodnění a v poznámce pod čarou 87 sporného rozhodnutí, podle něhož odpočitatelnost odvodu ze zisku nemohla poskytovat výhodu takovému provozovateli veřejného kasina, jakým je WestSpiel, neboť zatížení, kterému tento provozovatel podléhá z titulu odvodu ze zisku, je vždy a nevyhnutelně mnohem vyšší než daň, která by byla splatná z částky odpovídající tomuto odvodu.

27. V bodech 60 až 66 napadeného usnesení nicméně Tribunál pro účely prokázání existence výhody plynoucí z možnosti odpočtu odvodu ze zisku zkoumal relevanci příloh přiložených k replice, které popisují různé „daňové scénáře“ založené na účetních údajích za období let 2014 a 2019. V tomto ohledu rozhodl, že skutečnosti vyplývající z těchto příloh nemohou být zohledněny za účelem prokázání existence této výhody a že jsou v každém případě opožděné a nepřípustné.

28. Poté co v bodě 67 napadeného usnesení připomněl, že existence výhody musí být posuzována nezávisle na podmínce týkající se selektivity, Tribunál v bodě 68 tohoto usnesení rozhodl, že navrhovatelé zjevně nemohou tvrdit, že sporné rozhodnutí porušilo jejich procesní práva, jelikož neprokázali, že by posouzení informací a důkazů, které měla Komise k dispozici ve fázi předběžného posouzení sporného opatření, mělo vyvolat vážné pochybnosti a obtíže ohledně toho, zda odpočitatelnost odvodu ze zisku představuje výhodu pro WestSpiel.

29. Tribunál konečně v bodě 71 napadeného usnesení dospěl k závěru, že jediný žalobní důvod, a tedy i žaloba v plném rozsahu, musí být zamítnuty jako zjevně právně neopodstatněné.

## Návrhová žádání účastníků řízení

30. Navrhovatelé navrhují, aby Soudní dvůr:

– zrušil napadené usnesení;

– zrušil sporné rozhodnutí a

– uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

31. Komise navrhuje, aby Soudní dvůr:

– zamítl kasační opravný prostředek a

– uložil navrhovatelům náhradu nákladů řízení.

## Ke kasačnímu opravnému prostředku

### *Shrnutí argumentů účastníků řízení*

32. Na podporu svého kasačního opravného prostředku navrhovatelé uvádějí jediný důvod, v němž v podstatě tvrdí, že Tribunál se tím, že zamítl jejich žalobu z důvodu, že sporné opatření není způsobilé poskytnout jakoukoli výhodu, dopustil nesprávného právního posouzení při použití podmínek, které musí být splněny, aby mohlo být opatření kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Pokud by se Tribunál tohoto nesprávného posouzení nedopustil, a konstatoval tak existenci výhody, musel by rovněž posoudit otázku, zda je tato výhoda selektivní z hmotněprávního hlediska, a mohl by tak dospět k závěru, že tomu tak je.

33. Jak totiž ostatně Tribunál připustil v bodě 52 napadeného usnesení, podmínky týkající se výhody a selektivity musí být zkoumány společně.

34. V tomto ohledu navrhovatelé připomínají, že podle ustálené judikatury může být vnitrostátní daňové opatření kvalifikováno jako selektivní pouze po třístupňovém přezkumu, z nichž první zahrnuje určení „obvyklého“ daňového režimu použitelného v dotčeném členském státě. Z tohoto třístupňového způsobu zkoumání podmínky selektivity vyplývá, že pro přijetí závěru o neexistenci výhody by Tribunál nutně musel nejprve vymezit „obvyklý“ daňový režim.

35. Podle navrhovatelů byla přitom v řízení v prvním stupni sporná právě otázka, zda je odvod ze zisku stanovený v § 14 zákona o kasinech „zvláštní daní“, kterou lze odpočíst od základu daně u daně z podnikání a daně z příjmů nebo korporační daně podle obecných daňových pravidel německého práva, jak tvrdí Komise v bodě 159 sporného rozhodnutí.

36. Tribunál se v napadeném usnesení tímto sporným bodem ve svém právním posouzení nezabýval, a proto ve skutečnosti převzal definici „obvyklého“ daňového režimu uvedenou v bodě 159 sporného rozhodnutí.

37. Pokud by byla kvalifikace jako „zvláštní daně“ nesprávná a pokud by naopak, jak tvrdili navrhovatelé před Tribunálem, odvod ze zisku představoval převod nebo rozdělení zisku, představovala by odpočitatelnost tohoto odvodu odchylku od „obvyklého“ daňového režimu, a sporné opatření by tak mělo selektivní povahu.

38. Navrhovatelé z toho vyvozují, že Tribunál v napadeném usnesení nesprávně použil pojem „státní podpora“ podle čl. 107 odst. 1 SFEU, když popřel existenci výhody, aniž nejprve určil „obvyklý“ daňový režim způsobem nezávislým na posouzení Komise ve sporném rozhodnutí, přičemž toto určení je nezbytným krokem pro konstatování existence, či neexistence výhody.

39. Komise tvrdí, že jediný důvod kasačního opravného prostředku je neúčinný a v každém případě zcela neopodstatněný.

***Posouzení***

40. Úvodem je třeba se krátce zabývat argumentem Komise, že jediný důvod tohoto kasačního opravného prostředku vychází z nesprávného pochopení napadeného usnesení.

41. V tomto ohledu je třeba uvést, že zamítnutí žaloby Tribunálem není založeno, jak tvrdí navrhovatelé, na neexistenci výhody poskytnuté sporným opatřením, jak je uvedeno ve sporném rozhodnutí. Jak vyplývá zejména z bodu 58 tohoto usnesení, toto zamítnutí je odůvodněno skutečností, že navrhovatelé ve své žalobě neuvedli žádný důvod, který by vycházel z existence této výhody. Podle Tribunálu pouze zpochybňovali závěr, že uvedené opatření není selektivní.

42. Tribunál v podstatě rozhodl, že i kdyby podmínka selektivity byla splněna, jak navrhovatelé tvrdili před Tribunálem, nemůže sporné opatření představovat státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož neexistuje výhoda pro tyto příjemce. Navrhovatelé tedy neprokázali, že negativní závěr Komise ohledně existence takové podpory je nesprávný.

43. Z kasačního opravného prostředku však vyplývá, že navrhovatelé vytýkají Tribunálu, že neanalyzoval jejich argumenty týkající se selektivního charakteru sporného opatření. Pokud by se totiž těmito argumenty zabýval a nutně je přijal, musel by Tribunál rovněž konstatovat existenci výhody pro příjemce sporného opatření. Podmínka výhody a podmínka selektivity v daňové oblasti totiž podle navrhovatelů závisí na skutečnosti, že účinné zdanění je výsledkem odchylky od „obvyklého“ daňového režimu, a proto musí být zkoumány společně.

44. Jádrem této věci je to, zda by obě podmínky měly být posuzovány společně, pokud je dotyčné opatření daňové povahy.

45. Za tímto účelem je třeba posoudit předpoklad uvažování Tribunálu obsaženého v bodech 49 až 53 napadeného usnesení.

46. Tribunál nejprve uvedl, že požadavek selektivity podle čl. 107 odst. 1 SFEU „musí být jasně odlišen od souběžného zjištění hospodářské výhody“, jelikož pokud Komise zjistila existenci výhody, musí mimoto prokázat, že tato výhoda konkrétně prospívá jednomu nebo několika podnikům.

47. Tribunál dále uznal, že v daňové oblasti „lze“ podmínky výhodnosti a selektivity „zkoumat společně“, neboť obě „zahrnují prokázání, že napadené daňové opatření vede ke snížení částky daně, kterou by byl za obvyklých okolností příjemce tohoto opatření povinen odvést na základě obvyklého daňového režimu“, jak tomu bylo v rozsudku ze dne 12. května 2021, Lucembursko a další v. Komise (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Tribunál rozhodl, že jednak tato okolnost však neznamená, že existenci výhody „lze pominout“ a jednak skutkový rámec projednávané věci se liší od skutkového rámce věci, v níž byl vydán rozsudek Lucembursko v. Komise [2].

49. Uvažování Tribunálu v této části napadeného usnesení lze podle mého názoru shrnout takto. Zaprvé se zdá, že Tribunál měl za to, že *podle obecného pravidla*, které se uplatňuje i v daňové oblasti, se zkoumání existence výhody nemůže překrývat se zkoumáním selektivní povahy. Zadruhé se zdá, že měl za to, že v *některých případech v daňové oblasti* lze obě tyto podmínky zkoumat společně, neboť obě zahrnují ověření, zda má dotyčné opatření za následek snížení daňového zatížení, které by příjemce za obvyklých okolností musel nést.

50. Toto pojetí vztahu mezi zkoumáním výhody a zkoumáním selektivity v daňové oblasti je podle mého názoru chybné.

51. Úvodem je třeba připomenout, že proto, aby Komise mohla takové opatření kvalifikovat jako selektivní, musí podle ustálené judikatury provést třístupňovou analýzu. Komise musí zejména nejprve určit referenční rámec, tj. „obvyklý“ daňový režim platný v dotyčném členském státě, a poté ověřit, zda daňové opatření zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které jsou ve srovnatelné skutkové a právní situaci, pokud jde o cíl sledovaný referenčním rámcem. Pokud je odpověď kladná, má dotčený členský stát pouze možnost ve třetím kroku prokázat, že toto opatření je odůvodněné z toho důvodu, že vyplývá z povahy nebo obecné systematiky referenčního rámce. Jinými slovy, to, zda přezkoumávané daňové opatření má selektivní povahu, závisí na předchozím určení referenčního rámce, což znamená, že pochybení, k němuž došlo při tomto určení, postihuje nutně celou analýzu selektivity [3].

52. V kontextu projednávané věci je třeba konstatovat, že stále podle judikatury platí, že určení referenčního rámce pro účely posouzení selektivity „je v případě [vnitrostátních] daňových opatření zvláště důležité, jelikož existence hospodářského zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému ‚obvyklému‘ zdanění“ [4].

53. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr tak jasně stanoví souvislost mezi pojmem „výhoda“ a pojmem „selektivita“ [5], je toto určení nezbytným předpokladem nejen pro posouzení selektivní povahy daňového opatření, ale i pro posouzení existence výhody. Stejně jako posouzení provedené za účelem zjištění případného neodůvodněného nerovného zacházení pro účely selektivity v daňové oblasti se srovnávací posouzení zaměřené na zjištění existence případné výhody provádí s ohledem na „obvyklý“ daňový režim. Existence snížení daňového zatížení podniků, které jsou příjemci daného daňového opatření, tedy nutně předpokládá, že jsou současně splněny podmínka selektivity i podmínka výhody.

[2] – Rozsudek ze dne 12. května 2021 (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251).

[3] – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2022, Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P a C-898/19 P, dále jen „rozsudek Fiat Chrysler Finance Europe“, EU:C:2022:859, bod 71 a citovaná judikatura).

[4] – Rozsudek Fiat Chrysler Finance Europe (bod 69 a citovaná judikatura).

[5] – Jak jsem uvedl v bodě 54 mého stanoviska ve věci Fiat Chrysler Finance Europe v. Komise (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

54. Z toho vyplývá, že zkoumání těchto dvou podmínek musí být v daňové oblasti prováděno společně, *s jedinou výjimkou*, kdy režim podpor poskytuje výhodu, jejíž poskytnutí závisí na výkonu široké diskreční pravomoci daňových orgánů, pokud jde o jeho příjemce a podmínky jeho poskytnutí. V tomto případě totiž Soudní dvůr v nedávné době potvrdil, že určení referenčního rámce není nezbytné pro posouzení jeho selektivity, pokud výkon této diskreční pravomoci zvýhodňuje nutně příjemce režimu oproti jakémukoli jinému podniku, který se nachází ve srovnatelné skutkové a právní situaci [6]. Použití dotčeného režimu podpor, o který se jedná v projednávané věci, není evidentně nijak podmíněno výkonem této diskreční pravomoci.

55. Soudní dvůr kromě toho upřesnil, že určení referenčního rámce musí vyplývat z objektivního přezkumu obsahu, vzájemného vztahu a konkrétních účinků norem použitelných na základě vnitrostátního práva každého členského státu. Mimo oblasti, v nichž je unijní daňové právo harmonizováno, spadá totiž do posuzovací pravomoci těchto států stanovení základních znaků daně, které v zásadě definují referenční rámec [7].

56. V projednávané věci je nesporné, jak Tribunál v podstatě konstatoval v bodech 47 a 48 napadeného usnesení, že navrhovatelé ve svých písemnostech v prvním stupni výslovně kritizovali správnost posouzení Komise, že sporné opatření není selektivní, a opakovaně odkazovali na „obvyklý“ daňový režim proto, aby prokázali, že se toto opatření odchyluje od obecných daňových pravidel obvyklého daňového režimu použitelných v dotčeném členském státě, která tvoří základ pro posouzení selektivity.

57. Navrhovatelé před Tribunálem v podstatě zopakovali argument, který již uplatnili ve fázi předběžného posouzení a jejž Komise ve sporném rozhodnutí odmítla, že odpočitatelnost odvodu ze zisku od základu daně z příjmů nebo korporační daně a daně z podnikání se odchyluje od „obvyklého“ daňového režimu platného v Německu. Tito navrhovatelé konkrétně tvrdili, že podle obecných daňových pravidel „obvyklého“ daňového režimu není tento odvod od základu daně pro výše uvedené daně odpočitatelný z toho důvodu, že představuje převod nebo rozdělení zisku, a nikoli „zvláštní daň“, tak jak jej kvalifikuje sporné rozhodnutí, a že i kdyby uvedený odvod představoval daň, nebylo by možné jej odpočíst jako „výdaje vynaložené v souvislosti s podnikatelskou činností“.

58. V bodech 10 až 12 napadeného usnesení Tribunál převzal uvažování, ve kterém Komise ve sporném rozhodnutí vyvrátila tento argument na základě výkladu německého práva, zejména § 4 odst. 5b zákona o dani z příjmů a § 10 odst. 2 zákona o korporační dani [8]. Nezabýval se však argumentací navrhovatelů zpochybňující správnost takového výkladu s ohledem na určité zásady a ustanovení německého daňového práva, neboť taková argumentace se týkala pouze selektivní povahy sporného opatření.

59. Tribunál konkrétně v bodě 48 napadeného usnesení uvedl, že navrhovatelé sporné rozhodnutí kritizují výlučně v rozsahu, v němž toto rozhodnutí popírá selektivní povahu sporného opatření, a v bodě 58 tohoto usnesení uvedl, že tito navrhovatelé nezpochybňovali zjištění v bodě 159 a poznámce pod čarou 87 sporného rozhodnutí, že sporné opatření nebylo způsobilé poskytovat výhodu.

6 – Viz zejména rozsudek ze dne 2. února 2023, Španělsko a další v. Komise (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60, body 48 a 68).

7 – Rozsudek Fiat Chrysler Finance Europe (body 72 a 73, jakož i citovaná judikatura).

8 – Viz body 155 až 157 sporného rozhodnutí.

60. Přístup Tribunálu je podle mého názoru v rozporu s judikaturou připomenutou v bodech 51 až 55 tohoto stanoviska. Podle této judikatury se přezkum, který musí Komise provést za účelem zjištění selektivity režimu podpor daňové povahy, *překrývá*, pokud jde o určení referenčního rámce (nebo „obvyklého“ daňového režimu), s přezkumem, který musí být proveden za účelem ověření, zda má sporné opatření za následek poskytnutí výhody svým příjemcům.

61. Tento výklad nemohou vyvrátit argumenty Komise uvedené v jejích písemnostech, které odkazují na pojmový rozdíl mezi podmínkami výhody a selektivity [9], aniž se pokoušejí vysvětlit, zejména s odkazem na judikaturu Soudního dvora, proč je třeba tyto podmínky v případě, jako je případ projednávané věci, analyzovat odděleně.

62. Dodávám ostatně, že pokud by Tribunál zanalyzoval argumentaci navrhovatelů, která kritizovala výklad německého daňového práva podaný Komisí ve sporném rozhodnutí, mohl by případně rozhodnout, že určení referenčního rámce představujícího „obvyklý“ daňový režim, tak jak vyplývá z tohoto rozhodnutí, bylo chybné. Takové pochybení by přitom nutně způsobilo vadnost nejen celé analýzy selektivity, ale i analýzy výhody, neboť – jak již bylo uvedeno výše – „obvyklý“ daňový režim je srovnávacím pojmem použitým ve srovnávacím posouzení za účelem ověření existence jakékoli hospodářské výhody. Závěr, který Tribunál učinil v bodě 68 napadeného usnesení, že se navrhovatelům nepodařilo prokázat, že by posouzení informací a důkazů, které měla Komise k dispozici, mělo vyvolat závažné pochybnosti a potíže ohledně toho, že odpočitatelnost odvodu ze zisku představovala výhodu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a že tedy nebyli oprávněni tvrdit, že sporné rozhodnutí porušuje jejich procesní práva, tedy není odůvodněný.

63. Vzhledem k výše uvedenému se domnívám, že se Tribunál dopustil nesprávného právního posouzení, když prohlásil žalobu podanou navrhovateli za zjevně neopodstatněnou.

64. Tento závěr nemůže narážet, jak Komise v podstatě tvrdí ve svých písemnostech, na omezení vyplývající ze zásady *ne ultra petita*, podle níž je rozhodovací pravomoc Tribunálu omezena na otázky, které mu jsou předloženy účastníky řízení. Podle Komise se Tribunál nemohl zabývat otázkou týkající se existence výhody, aniž porušil tuto zásadu, jelikož výtky, které navrhovatelé předložili Tribunálu proti určení referenčního rámce, formálně směřovaly *pouze* proti zjištění neexistence selektivity sporného opatření.

65. Jsem přesvědčen, že tento argument zaměňuje povinnost Tribunálu omezit se na předmět návrhu (*petitum*) s povinností Tribunálu zabývat se žalobními důvody, které mu byly předloženy, uplatněním všech relevantních právních norem. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že třebaže v tomto ohledu unijní soud musí rozhodovat pouze na návrh účastníků řízení, kterým přísluší vymezit rozsah sporu, je povinen kromě jejich argumentů uplatňovat relevantní právní normy pro řešení sporu na skutkový stav, který je mu předložen. Pokud by tomu bylo jinak, byl by případně nucen založit své rozhodnutí na chybných právních úvahách [10].

[9] – Za tímto účelem Komise uvádí jako příklad individuální opatření, u něhož se předpokládá, že je selektivní, aniž nutně zahrnuje poskytnutí výhody, a opatření odůvodněné povahou nebo obecnou systematikou referenčního rámce, které není selektivní, ale může poskytnout výhodu svému příjemci. V tomto ohledu postačí poznamenat, že zaprvé sporné opatření je režimem podpor a zadruhé prokázání odůvodněnosti povahou nebo obecnou systematikou referenčního rámce je povinností členských států, a proto není nezbytnou součástí posouzení selektivity ze strany Komise [viz rozsudek ze dne 16. března 2021, Komise v. Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 38 a citovaná judikatura)].

[10] – Viz rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Komise v. Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, bod 58 a citovaná judikatura).

66. Bez ohledu na skutečnost, že se výtky navrhovatelů týkaly pouze posouzení selektivity ve sporném rozhodnutí, byl tak Tribunál povinen za použití judikatury optimalizované v rozsudku Fiat Chrysler Finance Europe konstatovat, že námitka proti určení referenčního rámce se nutně týká kromě přezkumu selektivní povahy sporného opatření také přezkumu existence výhody.

67. Z těchto úvah rovněž vyplývá, že Tribunál měl rozhodnout o argumentaci předložené navrhovateli, i když tito nezpochybňovali ani zjištění v bodě 159 a v poznámce pod čarou 87 sporného rozhodnutí, že sporné opatření nebylo způsobilé poskytnout výhodu jeho příjemcům, jak Tribunál uvedl v bodě 48 napadeného usnesení.

68. Pro úplnost považuji za vhodné uvést ještě jedno upřesnění.

69. Upřesňuji, že v uvedeném bodě 159 a v uvedené poznámce pod čarou 87 Komise uvedla, že odpočitatelnost odvodu ze zisku není s to poskytnout výhodu takovému provozovateli veřejného kasina, jako je WestSpiel. Srovnala totiž částku zaplacenou v roce 2014 z titulu odvodu ze zisku (82,02 milionu eur) s částkou tohoto odvodu odpočtenou od základu daně z příjmů nebo korporační daně a daně z podnikání (27,3 milionu eur), a dospěla tak k závěru, že hospodářský zisk vyplývající z tohoto odpočtu byl překonán vyšším zatížením spojeným s platbou tohoto odvodu, které se vztahovalo specificky na provozovatele veřejných kasin.

70. Základ tohoto výkladu spočívá ve výkladu, který Komise navrhuje a se kterým Tribunál implicitně souhlasí, rozsudku Komise v. Fútbol Club Barcelona [11]. Podle bodu 63 tohoto rozsudku musí Komise pro účely zkoumání jednotlivých prvků opatření, které mohou představovat státní podporu, zohlednit všechny právní a skutkové okolnosti, které jsou s tímto opatřením spojeny, zejména zisk a s ním spojené zatížení.

71. Podle mého názoru není tato zásada v tomto případě zjevně relevantní. Zdá se mi, že z uvedeného rozsudku vyplývá, že pro ověření, zda jsou splněny podmínky pojmu „státní podpora“, včetně výhody, je třeba vzít v úvahu zisk a zatížení vyplývající z vnitrostátního daňového opatření jako nezbytné důsledky *dotčeného daňového opatření*.

72. Jinými slovy, tento zisk a zatížení musí být výsledkem opatření, jehož účinek spočívající ve snížení daňového zatížení příjemců ve srovnání s „obvyklým zdaněním“ je předmětem diskuse, a nikoliv výsledkem kombinace tohoto opatření a daňových pravidel tvořících „obvyklý“ daňový režim.

73. V projednávané věci je třeba při zkoumání existence výhody vzít v úvahu zisk a zatížení vyplývající z možnosti odpočitatelnosti odvodu ze zisku, a nikoli kombinaci tohoto opatření a samotného odvodu ze zisku, neboť není pochyb o tom, že posledně uvedený odvod patří do „obvyklého“ daňového režimu.

74. Jsem proto přesvědčen, že pokud by byl výklad uvedený v bodě 69 tohoto stanoviska potvrzen, mohl by obrátit logiku, na níž je založena kontrola státních podpor v daňové oblasti, neboť by členským státům umožnil vyjmout jakékoli daňové opatření z kvalifikace jako státní podpora tím, že by prokázaly, že daňové zatížení dotčeného podniku je větší než hospodářský zisk, který tento podnik získá v důsledku uplatnění uvedeného opatření.

[11] – Rozsudek ze dne 4. března 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

75. V této fázi je třeba připomenout, že podle čl. 61 prvního pododstavce statutu Soudního dvora Evropské unie platí, že zruší-li Soudní dvůr rozhodnutí Tribunálu, jak je navrženo v tomto stanovisku, může vydat sám konečné rozhodnutí ve věci, pokud to soudní řízení dovoluje, nebo věc vrátit zpět Tribunálu k rozhodnutí.

76. Domnívám se, že v projednávané věci by měl Soudní dvůr vrátit věc Tribunálu proto, aby zkoumal jediný žalobní důvod, který mu předložili navrhovatelé.

77. Jak již bylo uvedeno výše, tento žalobní důvod měl za cíl zpochybnit s ohledem na určité zásady a ustanovení německého daňového práva správnost výkladu vnitrostátního práva provedeného Komisí v souvislosti s určením referenčního rámce představujícího „obvyklý“ daňový režim. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že přezkum výkladu použitelného vnitrostátního práva provedený Komisí v tomto rámci představuje *posouzení skutkového stavu*, a může být tedy předmětem přezkumu Soudního dvora v rámci kasačního opravného prostředku pouze za účelem ověření, zda došlo ke zkreslení tohoto vnitrostátního práva [12]. Podotýkám však, že navrhovatelé v tomto kasačním opravném prostředku nevznesli žádný argument, kterým by se domáhali zjištění takového zkreslení.

## Závěry

78. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby zrušil usnesení Tribunálu Evropské unie ze dne 22. října 2021, Fachverband Spielhallen a LM v. Komise (T-510/20) a vrátil věc k Tribunálu, aby rozhodl o jediném žalobním důvodu, který mu byl předložen společností Fachverband Spielhallen e.V. a LM.

[12] – Rozsudek Fiat Chrysler Finance Europe (bod 82 a citovaná judikatura).