Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PRIIT PIKAMÄE
prednesené 25. mája 2023 [1]

Vec C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM,
proti

Európskej komisii

„Odvolanie – Štátna pomoc – Pojem pomoc – Výhoda – Selektívna povaha – Daňové zaobchádzanie s prevádzkovateľmi verejných kasín v Nemecku – Zamietnutie sťažnosti Komisiou“

1. Výrok *simul stabunt aut simul cadent* („buď budú spolu stáť, alebo spolu padnú“) je pripisovaný pápežovi Piovi XI., vyslovený počas rokovaní, ktoré sa uskutočnili s cieľom urovnať vzťahy medzi Rímskokatolíckou cirkvou a bývalým Talianskym kráľovstvom a ktoré viedli k podpísaniu Lateránskych dohôd a Konkordátu 11. februára 1929. Vyjadruje rozhodný nesúhlas pápeža s tým, aby neodvolateľné boli iba samotné dohody, a s tým, aby tieto dva právne nástroje nemali rovnaký osud.

2. V prejednávanej veci sa Súdny dvor predovšetkým pýta, či existuje takáto súvislosť medzi výhodou a selektivitou, ktoré sú podmienkami tvoriacimi pojem „štátna pomoc“ v daňovej oblasti. V takomto prípade by z toho vyplývalo, že žalobný dôvod vznesený pred Všeobecným súdom proti posúdeniu Európskej komisie, pokiaľ ide o splnenie jednej z týchto podmienok, by sa musel nevyhnutne považovať za vzťahujúci sa aj na druhú podmienku.

3. Svojím odvolaním sa Fachverband Spielhallen eV a LM (ďalej len „odvolateľky“) domáhajú zrušenia uznesenia Všeobecného súdu Európskej únie z 22. októbra 2021, Fachverband Spielhallen a LM/Komisia (T-510/20, ďalej len „napadnuté uznesenie“, neuverejnené), ktorým Všeobecný súd zamietol ich žalobu o neplatnosť rozhodnutia Komisie C(2019) 8819 final z 9. decembra 2019 o štátnej pomoci SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Daňové zaobchádzanie s prevádzkovateľmi verejných kasín v Nemecku, a rozhodnutia SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Údajná záruka pre prevádzkovateľov verejných kasín v Nemecku (záruka ziskovosti) (Ú. v. EÚ C 187, 2020, s. 80, ďalej len „sporné rozhodnutie“). Odvolateľky predovšetkým napadli rozhodnutie Súdneho dvora, ktorý sa ich argumentáciou nezaoberal, pretože sa táto argumentácia nezaoberala konštatovaním Komisie o neexistencii výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

Kontext sporu a sporné rozhodnutie

4. Odvolateľky, Fachverband Spielhallen eV, obchodné združenie 88 prevádzkovateľov peňažných hracích automatov, a LM, prevádzkovateľka peňažných hracích automatov, podali 22. marca 2016 Európskej komisii tri sťažnosti týkajúce sa daňového zaobchádzania s prevádzkovateľmi verejných kasín v Nemecku.

5. Tretia z týchto sťažností sa konkrétne týkala Spielbank-Gesetz NRW (zákon o kasínach spolkovej krajiny Severné Porýnie-Vestfálsko, ďalej len „zákon o kasínach“), ktorý platil v Severnom Porýní-Vestfálsku (Nemecko) až do jeho nahradenia v roku 2020. Podľa tohto zákona bola Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co KG (ďalej len „WestSpiel“) jediným koncesionárom verejných kasín v tejto spolkovej krajine.

6. Podľa zákona o kasínach podliehali ich príjmy z kasín dvom rôznym daňovým režimom. Na jednej strane príjmy z peňažných a hazardných hier podliehali osobitnému daňovému režimu pozostávajúcemu z dane z kasín. Na druhej strane príjmy, ktoré nepochádzajú z týchto hier, ako sú napríklad príjmy zo stravovacích priestorov, podliehali bežnému daňovému režimu, ktorý pozostával z dane z príjmu alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania (ďalej len „bežný daňový režim“).

7. Okrem toho § 14 zákona o kasínach stanovil, že 75 % ročného zisku vykázaného prevádzkovateľmi verejných kasín, bez ohľadu na to, či pochádza z peňažných a hazardných hier, alebo nie, sa odvádza spolkovej krajine Severné Porýnie-Vestfálsko. Ak by zvyšná štvrtina tohto zisku presiahla 7 % súčtu podielov na základnom imaní, v rezervnom fonde a vo vzájomnom fonde, tento článok stanovuje, že celý tento zisk sa má zaplatiť tejto spolkovej krajine (ďalej len „odvod zo zisku“).

8. Odvod zo zisku, do výšky tohto odvodu, ktorý pochádzal z príjmov nepochádzajúcich z hier, bol však odpočítateľný od základu dane z podnikania a dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb v rámci položky „výdavky vynaložené v súvislosti s podnikaním“. Práve túto možnosť odpočítania (ďalej len „možnosť odpočítania odvodu zo zisku“ alebo „sporné opatrenie“) odvolateľky napadli vo svojej tretej sťažnosti z dôvodu, že predstavuje štátnu pomoc.

9. Po výmene korešpondencie s odvolateľkami Komisia 9. decembra 2019 usúdila, že sporné opatrenie nepredstavuje žiadnu selektívnu výhodu, a teda ani pomoc, a preto sporným rozhodnutím rozhodla, že v súvislosti s ním nezačne konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ.

10. V spornom rozhodnutí Komisia konštatovala, že príjmy prevádzkovateľov verejných kasín, ktoré nepochádzajú z hier, podliehajú na jednej strane bežnému daňovému režimu, a na druhej strane odvodu zo zisku, ktorý označila za „osobitnú daň“.

11. Komisia uviedla, že odpočítateľnosť odvodu od základu dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania nevyplýva z osobitného ustanovenia, ale z uplatnenia všeobecných pravidiel zdaňovania v rámci bežného daňového režimu, podľa ktorých sa dane vypočítavajú na základe čistého zisku po odpočítaní „výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikaním“, medzi ktoré patrí v prejednávanej veci odvod zo zisku. Z toho podľa Komisie vyplýva, že odpočítateľnosť odvodu zo zisku neposkytuje selektívnu výhodu.

12. Po prijatí sporného rozhodnutia Komisia pokračovala v analýze sporného opatrenia na základe argumentov, ktoré odvolateľky uviedli vo fáze predbežného preskúmania.

13. Komisia po prvé konštatovala, že odvolateľky svojimi tvrdeniami nepriamo tvrdili, že odvod zo zisku je daňou porovnateľnou s daňami zo zisku, ktoré nie sú odpočítateľné podľa všeobecných daňových pravidiel bežného daňového režimu, najmä z dôvodu § 4 ods. 5b Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov). Podľa Komisie by sa odvod zo zisku mohol naopak považovať za osobitnú daň zo zisku. V tejto súvislosti tvrdila, že § 4 ods. 5b zákona o dani z príjmov vylučuje kvalifikáciu ako odpočítateľné výdavky súvisiace s podnikaním len v prípade dane z podnikania, a nie v prípade všetkých daní zo zisku. Podľa Komisie v skutočnosti neexistovalo žiadne všeobecné ustanovenie, ktoré by bránilo odpočítateľnosti osobitnej dane zo zisku.

14. Po druhé Komisia reagovala na tvrdenie odvolateliek, ktoré odvolateľky založili na § 10 ods. 2 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmov právnických osôb), podľa ktorého daň z príjmov a iné dane z príjmov fyzických osôb nie sú odpočítateľné na účely určenia základu dane z príjmov právnických osôb. Napokon poukázala na to, že toto ustanovenie sa vzťahuje na všeobecné dane zo zisku a že nič nenaznačuje, že sa vzťahuje aj na osobitnú dodatočnú daň, akou je odvod zo zisku, ktorú neplatí žiadny iný daňovník okrem prevádzkovateľov verejných kasín a ktorej základ dane presne nezodpovedá príjmom dosiahnutým ich činnosťou.

15. Po tretie v odpovedi na ďalší argument odvolateliek, a to, že dividendy nie sú odpočítateľné od základu dane z podnikania a dane z príjmu podľa všeobecných daňových pravidiel bežného daňového režimu, Komisia tvrdí, že odvod zo zisku nie je dividendou.

16. Vzhľadom na vyššie uvedené Komisia v spornom rozhodnutí zastávala názor, že odpočítateľnosť odvodu zo zisku je v súlade so všeobecným pravidlom odpočítateľnosti výdavkov vynaložených v súvislosti s podnikaním, a teda nie je selektívna.

17. Napokon Komisia v bode 159 sporného rozhodnutia uviedla, že pokiaľ ide konkrétne o kritérium výhodnosti, iné hospodárske subjekty, a najmä prevádzkovatelia výherných automatov, nepodliehajú odvodu zo zisku. Preto skutočnosť, že suma tejto osobitnej dane bola odpočítaná od daňového základu iných daní, nemohla poskytnúť spoločnosti WestSpiel žiadnu výhodu oproti bežnému daňovému režimu.

18. V tejto súvislosti Komisia poukázala na to, že v roku 2014 predstavoval odvod zo zisku 82,02 milióna eur a že sadzby dane z podnikania a dane z príjmov právnických osôb boli 17,7 % a 15,6 %. Preto poukázala na to, že odpočítateľnosť tohto odvodu v medziach § 14 zákona o kasínach znamená, že na túto sumu sa tieto sadzby dane neuplatňujú. V dôsledku toho bola celková dlžná suma spoločnosti WestSpiel na dani z podnikania a dani z príjmov právnických osôb znížená o 27,3 milióna eur. Celkové daňové zaťaženie, ktoré musela WestSpiel znášať, sa však zároveň zvýšilo o oveľa vyššiu sumu, a to práve o sumu 82,02 milióna eur zodpovedajúcu odvodu zo zisku.

19. V spornom rozhodnutí tak Komisia dospela k záveru, že údajná výhoda vyplývajúca z možnosti prevádzkovateľa, akým je WestSpiel, odpočítať časť odvodu zo zisku od základu dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania, je v každom prípade prevážená väčším zaťažením vyplývajúcim z platenia tohto odvodu, ktorý je špecifický pre prevádzkovateľov verejných kasín, a je vždy oveľa vyšší ako tieto dve dane.

20. V poznámke pod čiarou 87 napadnutého rozhodnutia Komisia uviedla, že vzhľadom na to, že daň z príjmov právnických osôb a daň z podnikania sú proporcionálne a daň z príjmov fyzických osôb je progresívna odstupňovaná, výhoda pre prevádzkovateľov verejných kasín vyplývajúca zo zníženia základu dane o časť odvodu zo zisku je menšia, ako nevýhoda vyplývajúca z povinnosti platiť tento odvod.

Konanie na Všeobecnom súde a napadnuté uznesenie

21. Žalobou podanou do kancelárie Všeobecného súdu 14. augusta 2020 odvolateľky podali návrh na zrušenie sporného rozhodnutia.

22. Na podporu svojej žaloby uviedli jediný žalobný dôvod založený na porušení ich procesných práv z dôvodu, že Komisia odmietla začať formálne konanie vo veci formálneho zisťovania stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ, keďže táto inštitúcia nebola schopná na konci fázy predbežného preskúmania prekonať všetky závažné ťažkosti, na ktoré podľa odvolateliek narazila.

23. Podľa Všeobecného súdu mal tento jediný žalobný dôvod v podstate päť častí.

24. V prvej časti odvolateľky tvrdili, že Komisia sa nesprávne domnievala, že považujú odvod zo zisku za daň. V druhej časti tvrdili, že Komisia označila odvod zo zisku za „osobitnú daň“, pričom sa nesprávne domnievala, že spôsob, akým vnútroštátne právo kvalifikuje opatrenie, nie je rozhodujúci. V tretej časti napadli kritériá, ktoré Komisia použila na klasifikáciu odvodu zo zisku ako dane. Vo štvrtej časti v sérii tvrdení uvádzali, že aj keby bol odvod zo zisku daňou, nemožno ho odpočítať od základu dane z príjmu alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania. V piatej časti namietali proti porovnaniu uvedenému v poznámke pod čiarou 77 sporného rozhodnutia medzi odvodom zo zisku a osobitnými platbami uloženými podnikom, napríklad za protisúťažné správanie, ktoré sú podľa nemeckého práva odpočítateľné.

25. V bodoch 48 a 57 napadnutého uznesenia Všeobecný súd uviedol, že odvolateľky kritizovali výlučne údajné nedostatky sporného rozhodnutia v tom, že poprelo selektívnu povahu sporného opatrenia, a v tom, že Komisia v tomto rozhodnutí nevykonala celkové preskúmanie kritérií týkajúcich sa existencie výhody a selektivity. Na druhej strane sa Komisia v reakcii na tvrdenia žalobcov snažila preukázať jednak, že v prejednávanej veci chýba údajná selektivita, a jednak samostatne, že chýba hospodárska výhoda, nezávisle od otázky selektivity.

26. V bode 58 napadnutého uznesenia Všeobecný súd uviedol, že odvolateľky najmä nespochybnili konštatovanie uvedené v odôvodnení 159 a poznámke pod čiarou 87 sporného rozhodnutia, že odpočítateľnosť odvodu zo zisku nie je taká, aby poskytovala výhodu verejnému prevádzkovateľovi kasína, akým je WestSpiel, keďže zaťaženie tohto prevádzkovateľa odvodom zo zisku je vždy a nevyhnutne oveľa vyššie ako daň, ktorá by bola splatná zo sumy zodpovedajúcej tomuto odvodu.

27. V bodoch 60 až 66 napadnutého uznesenia Súdny dvor napriek tomu preskúmal relevantnosť príloh pripojených k replike, ktoré opisujú rôzne „daňové scenáre“ založené na účtovných údajoch za účtovné roky 2014 a 2019, na účely preukázania existencie výhody vyplývajúcej z odpočítateľnosti odvodu zo zisku. V tejto súvislosti rozhodol, že informácie uvedené v týchto prílohách nemožno zohľadniť na preukázanie existencie tejto výhody a že sú v každom prípade oneskorené a neprípustné.

28. Po tom, ako Všeobecný súd v bode 67 napadnutého uznesenia pripomenul, že existencia výhody sa musí posudzovať nezávisle od podmienky týkajúcej sa selektivity, v bode 68 tohto uznesenia rozhodol, že odvolateľky zjavne nemôžu tvrdiť, že sporné rozhodnutie porušilo ich procesné práva, keďže nepreukázali, že posúdenie informácií a prvkov, ktoré mala Komisia k dispozícii vo fáze predbežného preskúmania sporného opatrenia, malo vyvolať vážne pochybnosti a ťažkosti v súvislosti s tým, či odpočítateľnosť odvodu zo zisku predstavuje výhodu pre WestSpiel.

29. Napokon Všeobecný súd v bode 71 napadnutého uznesenia dospel k záveru, že jediný žalobný dôvod, a teda aj žaloba ako celok, musia byť zamietnuté ako zjavne právne nedôvodné.

Vyjadrenia účastníkov konania

30. Odvolateľky navrhujú, aby Všeobecný súd:

– zrušil napadnuté uznesenie,

– zrušil sporné rozhodnutie a

– uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

31. Komisia navrhuje, aby Súdny dvor:

– zamietol odvolanie a

– uložil odvolateľkám povinnosť nahradiť trovy konania.

O odvolaní

Zhrnutie argumentácie účastníkov konania

32. Na podporu svojho odvolania odvolateľky uvádzajú jediný odvolací dôvod, v ktorom v podstate tvrdia, že Všeobecný súd tým, že zamietol ich žalobu z dôvodu, že sporné opatrenie nemôže poskytnúť žiadnu výhodu, sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri uplatnení podmienok, ktoré musia byť splnené, aby bolo opatrenie kvalifikované ako štátna pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Ak by tak neurobil, a teda by konštatoval existenciu výhody, Všeobecný súd by musel analyzovať aj otázku, či je táto výhoda selektívna z materiálneho hľadiska, a mohol by tak dospieť k záveru, že je to tak.

33. Ako totiž Všeobecný súd uznal v bode 52 napadnutého uznesenia, podmienky týkajúce sa výhody a selektivity sa musia skúmať spoločne.

34. V tejto súvislosti odvolateľky pripomínajú, že podľa ustálenej judikatúry možno vnútroštátne daňové opatrenie kvalifikovať ako selektívne až po trojstupňovom preskúmaní, z ktorých prvé zahŕňa identifikáciu „bežného“ daňového režimu uplatniteľného v dotknutom členskom štáte. Z tohto trojstupňového preskúmania požiadavky selektivity vyplýva, že Všeobecný súd na to, aby mohol dospieť k záveru o neexistencii výhody, mal začať nevyhnutne definovaním „bežného“ daňového režimu.

35. Podľa odvolateliek však bolo v prvostupňovom konaní sporným bodom práve to, či je odvod zo zisku stanovený v § 14 zákona o kasínach „osobitnou daňou“, ktorú možno odpočítať od základu dane z podnikania a dane z príjmu alebo dane z príjmov právnických osôb podľa všeobecnej daňovej úpravy nemeckého práva, ako to tvrdí Komisia v bode 159 sporného rozhodnutia.

36. Všeobecný súd sa v napadnutom uznesení touto spornou právnou otázkou pri svojom právnom posúdení nezaoberal, a preto *de facto* prevzal definíciu „bežného“ daňového režimu uvedenú v bode 159 sporného rozhodnutia.

37. Ak by bola kvalifikácia ako „osobitná daň“ nesprávna a ak by naopak, ako tvrdili odvolateľky pred Všeobecným súdom, odvod zo zisku predstavoval prevod alebo rozdelenie zisku, odpočítateľnosť tohto odvodu by predstavovala výnimku z „bežného“ daňového režimu a sporné opatrenie by tak bolo selektívne.

38. Odvolateľky dospeli k záveru, že Všeobecný súd v napadnutom uznesení nesprávne uplatnil pojem „štátna pomoc“ uvedený v článku 107 ods. 1 ZFEÚ tým, že odmietol existenciu výhody bez toho, aby najprv identifikoval „bežný“ daňový režim spôsobom nezávislým od posúdenia Komisie v spornom rozhodnutí, pričom takáto identifikácia je nevyhnutným krokom na konštatovanie existencie alebo neexistencie výhody.

39. Komisia namieta, že jediný odvolací dôvod je neúčinný a v každom prípade úplne nedôvodný.

Posúdenie

40. Na úvod je potrebné sa stručne vyjadriť k tvrdeniu Komisie, že jediný odvolací dôvod v tomto odvolaní vychádza z nesprávneho chápania napadnutého uznesenia.

41. V tejto súvislosti treba konštatovať, že zamietnutie žaloby Všeobecným súdom sa nezakladá, ako tvrdia odvolateľky, na neexistencii výhody vyplývajúcej zo sporného opatrenia, tak ako sa konštatuje v spornom rozhodnutí. Ako vyplýva z bodu 58 tohto uznesenia, toto zamietnutie je odôvodnené tým, že odvolateľky vo svojej žalobe neuviedli žiadny žalobný dôvod, ktorý by bol založený na existencii tejto výhody. Podľa Všeobecného súdu len spochybnili konštatovanie, že uvedené opatrenie nebolo selektívne.

42. Všeobecný súd v podstate rozhodol, že aj keby bola splnená podmienka selektivity, ako to tvrdili odvolateľky pred Všeobecným súdom, sporné opatrenie nemôže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže týmto príjemcom neposkytuje výhodu. V dôsledku toho sa odvolateľkám nepodarilo preukázať, že negatívny záver Komisie, pokiaľ ide o existenciu takejto pomoci, bol nesprávny.

43. Z odvolania však vyplýva, že odvolateľky vytýkajú Všeobecnému súdu, že neanalyzoval ich tvrdenia týkajúce sa selektívnej povahy sporného opatrenia. Ak by Všeobecný súd preskúmal tieto tvrdenia a nevyhnutne by ich prijal, musel by tiež konštatovať existenciu výhody pre príjemcov sporného opatrenia. Podľa odvolateliek totiž podmienka výhody a podmienka selektivity v daňovej oblasti obe závisia od skutočnosti, že účinné zdanenie vyplýva z odchýlky od „bežného“ daňového režimu, a preto musia byť skúmané spoločne.

44. Otázka, či sa tieto dve podmienky musia posudzovať spoločne, ak má dotknuté opatrenie daňovú povahu, je jadrom prejednávanej veci.

45. Na tento účel je dôležité preskúmať východiská odôvodnenia Všeobecného súdu uvedené v bodoch 49 až 53 napadnutého uznesenia.

46. Všeobecný súd predovšetkým uviedol, že požiadavku selektivity vyplývajúcu z článku 107 ods. 1 ZFEÚ „treba jasne odlíšiť od súbežného zistenia hospodárskej výhody“, keďže v prípade, že Komisia zistila existenciu výhody, musí okrem toho preukázať, že táto výhoda konkrétne zvýhodňuje jeden alebo viacero podnikov.

47. Po druhé Všeobecný súd uznal, že v daňových veciach podmienky výhody a selektivity „možno preskúmať spoločne“, keďže obe „vyžadujú preukázanie toho, že sporné daňové opatrenie vedie k zníženiu sumy dane, ktorú by za normálnych okolností mal zaplatiť príjemca pomoci pri uplatnení bežného daňového režimu“, ako to bolo v rozsudku z 12. mája 2021, Luxembursko a i./Komisia (T-516/18 a T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Všeobecný súd na jednej strane dospel k záveru, že táto okolnosť však neznamená, že existenciu výhody „možno zanedbať“, a na druhej strane, že skutkový rámec prejednávanej veci sa líši od skutkového rámca veci, ktorá viedla k vydaniu rozsudku Luxembursko/Komisia [2].

49. Odôvodnenie Všeobecného súdu v tejto časti napadnutého uznesenia možno podľa môjho názoru zhrnúť takto. Po prvé sa zdá, že Všeobecný súd dospel k záveru, že *podľa všeobecného pravidla*, ktoré sa uplatňuje aj v daňovej oblasti, sa preskúmanie existencie výhody nemôže prekrývať s preskúmaním selektivity. Po druhé sa zdá, že uviedol, že *v určitých prípadoch v daňovej oblasti* môžu byť tieto dve podmienky predmetom jedného a toho istého preskúmania z dôvodu, že obe vyžadujú overenie, či dotknuté opatrenie má za následok zníženie daňového zaťaženia, ktoré by za normálnych okolností musel znášať príjemca.

50. Táto koncepcia vzťahu medzi preskúmaním výhody a selektivitou v daňovej oblasti je podľa môjho názoru nesprávna.

51. Na úvod je potrebné pripomenúť, že na to, aby Komisia mohla takéto opatrenie kvalifikovať ako selektívne, musí podľa ustálenej judikatúry vykonať trojstupňovú analýzu. Komisia je predovšetkým povinná v prvom rade identifikovať referenčný rámec, a to „bežný“ daňový režim uplatniteľný v dotknutom členskom štáte, a v druhom rade overiť, či daňové opatrenie zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný referenčným rámcom. V prípade kladnej odpovede má dotknutý členský štát len možnosť v tretej fáze preukázať, že opatrenie je odôvodnené tým, že vyplýva z povahy alebo všeobecnej systematiky referenčného rámca. Inými slovami, otázka, či je skúmané daňové opatrenie selektívne, závisí od predchádzajúceho určenia referenčného rámca, z čoho vyplýva, že chyba pri tomto určení nevyhnutne spochybňuje celú analýzu selektivity. [3]

52. V kontexte prejednávanej veci je dôležité uviesť, že podľa judikatúry je určenie referenčného rámca na účely posúdenia selektivity „o to dôležitejšie v prípade [vnútroštátnych] daňových opatrení, pretože existenciu hospodárskej výhody v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému ‚bežnému‘ zdaneniu“ [4].

[2] Rozsudok z 12. mája 2021 (T-516/18 et T-525/18, EU:T:2021:251).

[3] Rozsudok z 8. novembra 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P a C-898/19 P, EU:C:2022:859, ďalej len „rozsudok Fiat Chrysler Finance Europe“, bod 71 a citovaná judikatúra).

[4] Rozsudok Fiat Chrysler Finance Europe (bod 69 a citovaná judikatúra).

53. Keďže Súdny dvor takto jasne spája pojem „výhody“ s pojmom „selektivity“ [5], je toto určenie nevyhnutným predpokladom nielen posúdenia selektívnej povahy daňového opatrenia, ale aj existencie výhody. Podobne ako pri posúdení vykonanom na účely identifikácie prípadnej neodôvodnenej nerovnosti zaobchádzania na účely selektivity v daňovej oblasti sa posúdenie kontrafaktuálnej povahy, ktorého cieľom je odhaliť existenciu akejkoľvek výhody, vykonáva v rámci „bežného“ daňového režimu. Existencia zníženia daňového zaťaženia podnikov, ktoré využívajú predmetné daňové opatrenie, teda nevyhnutne predpokladá splnenie podmienok selektivity aj výhody.

54. Z toho vyplýva, že skúmanie týchto dvoch podmienok sa musí v daňovej oblasti vykonávať spoločne, *s jedinou výnimkou* prípadu, keď schéma pomoci poskytuje výhodu, ktorej poskytnutie závisí od uplatnenia širokej voľnej úvahy daňovej správy, pokiaľ ide o príjemcov a podmienky jej poskytnutia. Pokiaľ ide o práve uvedený prípad, Súdny dvor nedávno potvrdil, že určenie referenčného rámca nie je potrebné na posúdenie jeho selektivity, keďže výkon tejto diskrečnej právomoci nevyhnutne zvýhodňuje príjemcov výhod režimu pred akýmkoľvek iným podnikom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. [6] Je zrejmé, že uplatnenie predmetnej schémy pomoci v prejednávanej veci nie je nijako podmienené uplatnením uvedenej diskrečnej právomoci.

55. Súdny dvor ďalej uviedol, že určenie referenčného rámca musí vychádzať z objektívneho preskúmania obsahu, formulácie a praktických účinkov pravidiel uplatniteľných podľa vnútroštátneho práva každého členského štátu. Mimo oblastí, v ktorých je daňové právo Únie harmonizované, je totiž určenie charakteristík dane, ktoré v zásade vymedzujú referenčný rámec, vecou voľnej úvahy týchto štátov. [7]

56. V prejednávanej veci je nesporné, ako Všeobecný súd v podstate konštatoval v bodoch 47 a 48 napadnutého uznesenia, že žalobkyne vo svojich podaniach na prvom stupni výslovne kritizovali správnosť posúdenia Komisie, podľa ktorého sporné opatrenie nie je selektívne, a opakovane sa odvolávali na „bežný daňový režim“, aby preukázali, že toto opatrenie sa odchyľuje od všeobecných pravidiel zdaňovania v rámci „bežného“ daňového režimu uplatniteľných v dotknutom členskom štáte, ktoré tvoria základ posúdenia selektivity.

57. Odvolateľky v podstate zopakovali pred Všeobecným súdom tvrdenie, ktoré už predložili vo fáze predbežného preskúmania a ktoré Komisia zamietla v spornom rozhodnutí, že odpočítateľnosť odvodu zo zisku od základu dane z príjmu alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania sa odchyľuje od „bežného“ daňového režimu uplatniteľného v Nemecku. Odvolateľky najmä tvrdili, že podľa všeobecných daňových pravidiel „bežného“ daňového režimu by tento odvod nebol odpočítateľný od základu uvedených daní z dôvodu, že predstavuje prevod alebo rozdelenie zisku, a nie „osobitnú daň“, ako ju kvalifikuje sporné rozhodnutie, a že aj keby bol uvedený odvod daňou, nemohol by byť odpočítaný ako „výdavky vynaložené v súvislosti s podnikaním“.

58. V bodoch 10 až 12 napadnutého uznesenia Všeobecný súd zopakoval odôvodnenie, ktorým Komisia v spornom rozhodnutí odmietla toto tvrdenie na základe výkladu nemeckého práva, najmä § 4 ods. 5b zákona o dani z príjmov a § 10 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických

[5] Ako som uviedol v bode 54 návrhov, ktoré som predniesol vo veci Fiat Chrysler Finance Europe/Komisia (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

[6] Pozri najmä rozsudok z 2. februára 2023, Španielsko a i./Komisia (C-649/20 P, C-658/20 P a C-662/20 P, EU:C:2023:60, body 48 a 68).

[7] Rozsudok Fiat Chrysler Finance Europe (body 72 a 73, ako aj citovaná judikatúra).

osôb.[8] Nepreskúmal však argumentáciu odvolateliek smerujúcu k spochybneniu správnosti takéhoto výkladu z hľadiska určitých zásad a ustanovení nemeckého daňového práva z dôvodu, že takáto argumentácia sa týkala výlučne selektívnej povahy sporného opatrenia.

59. Konkrétnejšie Všeobecný súd v bode 48 napadnutého uznesenia uviedol, že odvolateľky kritizovali sporné rozhodnutie výlučne v rozsahu, v akom toto rozhodnutie poprelo selektívnu povahu sporného opatrenia, a v bode 58 tohto uznesenia uviedol, že uvedené odvolateľky nespochybnili konštatovanie uvedené v bode 159 a poznámke pod čiarou 87 sporného rozhodnutia, podľa ktorého sporné opatrenie nemohlo poskytnúť výhodu.

60. Prístup Všeobecného súdu je podľa môjho názoru v rozpore s judikatúrou pripomenutou v bodoch 51 až 55 vyššie. Podľa tejto judikatúry sa preskúmanie, ktoré musí Komisia vykonať, aby konštatovala selektivitu schémy pomoci daňovej povahy, *zhoduje*, pokiaľ ide o určenie referenčného rámca (alebo „bežného“ daňového režimu), s preskúmaním, ktoré treba vykonať na účely overenia, či sporné opatrenie má za následok poskytnutie výhody svojim príjemcom.

61. Tento výklad nemožno vyvrátiť tvrdeniami, ktoré Komisia uviedla vo svojich písomných podaniach a ktoré poukazujú na koncepčný rozdiel medzi podmienkami výhody a selektivity,[9] bez toho, aby sa snažili vysvetliť, najmä odkazom na judikatúru Súdneho dvora, z akého dôvodu musia byť tieto podmienky v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, predmetom samostatnej analýzy.

62. Napokon dodávam, že ak by Všeobecný súd analyzoval argumentáciu odvolateliek kritizujúcu výklad nemeckého daňového práva poskytnutý Komisiou v spornom rozhodnutí, mohol prípadne dospieť k záveru, že určenie referenčného rámca predstavujúceho „bežný“ daňový režim, ako vyplýva z tohto rozhodnutia, bolo nesprávne. Takýto omyl by nevyhnutne znehodnotil nielen celú analýzu selektivity, ale aj analýzu výhod, keďže, ako už bolo uvedené, „bežný“ daňový režim je porovnávacím pojmom použitým v kontrafaktuálnom posúdení na overenie existencie akejkoľvek ekonomickej výhody. Záver Všeobecného súdu uvedený v bode 68 napadnutého uznesenia, že odvolateľky nepreukázali, že posúdenie informácií a dôkazov, ktoré mala Komisia k dispozícii, malo vyvolať vážne pochybnosti a ťažkosti v súvislosti s tým, či odpočítateľnosť odvodu zo zisku predstavuje výhodu v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a teda že zjavne neopodstatnene tvrdili, že sporné rozhodnutie porušilo ich procesné práva, teda nebol odôvodnený.

63. Vzhľadom na už vyššie uvedené zastávam názor, že Všeobecný súd sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď vyhlásil žalobu podanú odvolateľkami za zjavne nedôvodnú.

64. Tento záver nemôže narážať, ako to v podstate tvrdí Komisia vo svojich písomných podaniach, na obmedzenie založené na zásade *ne ultra petita*, podľa ktorej sa rozhodovacia právomoc Všeobecného súdu obmedzuje na otázky, ktoré mu predložili účastníci konania. Podľa Komisie Všeobecný súd nemohol posúdiť otázku existencie výhody bez toho, aby porušil túto zásadu, keďže výhrady, ktoré odvolateľky predniesli pred Všeobecným súdom proti určeniu referenčného rámca, boli formálne zamerané *výlučne* na konštatovanie nedostatku selektivity sporného opatrenia.

[8] Pozri body 155 až 157 sporného rozhodnutia.

[9] Na tento účel Komisia ako príklad uvádza individuálne opatrenie, ktoré sa považuje za selektívne bez toho, aby nevyhnutne zahŕňalo poskytnutie výhody, a opatrenie odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou referenčného rámca, ktorý nie je selektívny, ale môže príjemcovi skutočne poskytovať výhodu. V tomto ohľade stačí konštatovať po prvé, že sporné opatrenie je schémou pomoci, a po druhé, že preukázanie odôvodnenia povahou alebo všeobecnou štruktúrou referenčného rámca je povinnosťou členských štátov, a preto nepredstavuje nevyhnutnú súčasť posúdenia selektivity zo strany Komisie [pozri rozsudok zo 16. marca 2021, Komisia/Maďarsko (C-596/19 P, EU:C:2021:202, bod 38 a citovaná judikatúra)].

65. Som presvedčený, že toto tvrdenie vedie k zámene povinnosti Všeobecného súdu pridržiavať sa predmetu návrhu (*petitum*) s povinnosťou Všeobecného súdu odpovedať na žalobné dôvody, ktoré mu boli predložené, na základe všetkých relevantných právnych pravidiel. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že hoci súd Únie musí rozhodnúť len o návrhu účastníkov konania, ktorí sú príslušní vymedziť rámec sporu, okrem ich tvrdení musí na vyriešenie sporu uplatniť relevantné právne pravidlá na skutkové okolnosti, ktoré sú mu predložené. V opačnom prípade by mohol byť nútený založiť svoje rozhodnutie na chybných právnych úvahách. [10]

66. Bez ohľadu na skutočnosť, že výhrady odvolateliek sa týkali výlučne posúdenia selektivity napadnutého rozhodnutia, Všeobecný súd bol teda povinný zohľadniť, uplatniac judikatúru vykryštalizovanú rozsudkom Fiat Chrysler Finance Europe, že námietka proti určeniu referenčného rámca sa nevyhnutne týka okrem preskúmania selektívnej povahy sporného opatrenia aj preskúmania existencie výhody.

67. Z týchto úvah tiež vyplýva, že Všeobecný súd mal rozhodnúť o argumentoch odvolateliek, aj keby tieto nespochybnili ani konštatovanie uvedené v bode 159 a poznámke 87 pod čiarou sporného rozhodnutia, že sporné opatrenie nebolo také, aby zvýhodňovalo jeho príjemcov, ako to uviedol Všeobecný súd v bode 48 napadnutého uznesenia.

68. Pre úplnosť sa domnievam, že by bolo vhodné objasniť ešte jeden bod.

69. Spresňujem, že v uvedenom bode 159 a uvedenej poznámke pod čiarou 87 Komisia potvrdila, že odpočítateľnosť odvodu zo zisku nemôže poskytnúť výhodu prevádzkovateľovi verejného kasína, akým je WestSpiel. Porovnala totiž sumu zaplatenú v roku 2014 z titulu odvodu zo zisku (82,02 milióna eur) so sumou tohto odvodu odpočítanou od základu dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb a dane z podnikania (27,3 milióna eur) a dospela k záveru, že hospodársky zisk vyplývajúci z tohto odpočítania bol prekonaný vyšším zaťažením spojeným s platbou tohto odvodu, ktoré sa vzťahovalo špecificky na prevádzkovateľov verejných kasín.

70. Základom tohto výkladu je výklad rozsudku Komisia/Fútbol Club Barcelona [11], ktorý navrhuje Komisia a ktorý Všeobecný súd implicitne schválil. Podľa bodu 63 tohto rozsudku Komisia musí na účely preskúmania jednotlivých podstatných prvkov opatrenia, ktoré môže predstavovať štátnu pomoc, vziať do úvahy všetky právne a skutkové okolnosti, ktoré sú s týmto opatrením spojené, najmä výhody a zaťaženie, ktoré sú s ním spojené.

71. Podľa môjho názoru táto zásada v prejednávanej veci zjavne nie je relevantná. Z tohto rozsudku podľa môjho názoru vyplýva, že na účely overenia, či sú splnené podmienky tvoriace pojem „štátna pomoc“ vrátane výhody, je potrebné zohľadniť výhody a zaťaženie vyplývajúce z vnútroštátneho daňového opatrenia ako nevyhnutné dôsledky *predmetného daňového opatrenia*.

72. Inými slovami, tieto výhody a zaťaženia musia vyplývať z opatrenia, ktorého účinok zníženia daňového zaťaženia príjemcov v porovnaní s „bežným zdanením“ je predmetom diskusie, a nie z kombinácie tohto opatrenia a daňových pravidiel tvoriacich „bežný“ daňový režim.

73. V tomto prípade je potrebné v rámci skúmania existencie výhody zohľadniť zisky a zaťaženie vyplývajúce z odpočítateľnosti odvodu zo zisku, a nie kombináciu tohto opatrenia a samotného odvodu zo zisku, keďže ten nepochybne patrí do „bežného“ daňového režimu.

[10] Pozri rozsudok z 20. januára 2021, Komisia/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, bod 58 a citovaná judikatúra).

[11] Rozsudok zo 4. marca 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

74. Som teda presvedčený, že v prípade schválenia výkladu uvedeného v bode 69 týchto návrhov by sa logika, z ktorej vychádza kontrola štátnej pomoci v daňovej oblasti, postavila na hlavu, pretože by umožnila členským štátom vyňať akékoľvek daňové opatrenie z kvalifikácie štátnej pomoci preukázaním, že daňové zaťaženie dotknutého podniku je vyššie ako ekonomická výhoda, ktorú tento podnik získava v dôsledku uplatnenia uvedeného opatrenia.

75. V tejto fáze treba pripomenúť, že podľa článku 61 prvého odseku Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ak Súdny dvor zruší rozhodnutie Všeobecného súdu, ako sa navrhuje v týchto návrhoch, môže sám vydať v danej veci konečný rozsudok, ak to stav konania dovoľuje, alebo môže vec vrátiť na rozhodnutie Všeobecnému súdu.

76. Domnievam sa, že v prejednávanej veci by mal Súdny dvor vrátiť vec Všeobecnému súdu na posúdenie jediného žalobného dôvodu, ktorý mu predložili odvolateľky.

77. Ako už bolo uvedené, tento žalobný dôvod smeroval k tomu, aby sa s ohľadom na určité zásady a ustanovenia nemeckého daňového práva spochybnila správnosť výkladu vnútroštátneho práva, ktorý podala Komisia v rámci určenia referenčného rámca, ktorý predstavuje „bežný“ daňový režim. Z judikatúry Súdneho dvora pritom vyplýva, že preskúmanie výkladu uplatniteľného vnútroštátneho práva vykonané Komisiou v tomto rámci predstavuje *posúdenie skutkového stavu*, a teda môže byť predmetom preskúmania Súdnym dvorom v rámci odvolania len s cieľom overiť, či nedošlo ku skresleniu tohto vnútroštátneho práva.[12] Poukazujem však na to, že odvolateľky v rámci tohto odvolania neuviedli nijaké tvrdenie smerujúce ku konštatovaniu takéhoto skreslenia.

Návrh

78. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor zrušil uznesenie Všeobecného súdu z 22. októbra 2021, Fachverband Spielhallen a LM/Komisia (T-510/20), a vrátil vec Všeobecnému súdu na rozhodnutie o jedinom žalobnom dôvode, ktorý mu predložili Fachverband Spielhallen eV a LM.

[12] Rozsudok Fiat Chrysler Finance Europe (bod 82 a citovaná judikatúra).