

dy daň osoba jiná než poplatník včetně provedení nezbytné identifikace platby na daňový účet pronajímatele, který vedou jednotlivé místně a věcně příslušné finanční úřady, mělo by s ní být nakládáno tak, jakoby finanční prostředky převedl sám daňový subjekt (§ 164 odst. 4 DŘ).¹⁸ Samotná příznání však musí být podána osobou oprávněnou za daňový subjekt jednat či poplatníkem samým.

Jelikož je daň zaplacená za jiného poplatníka s určitými výjimkami neuznatelným nákladem, přichází bez dalšího tato alternativa v úvahu pouze u daně z nemovitostí (§ 25 odst. 1 písmeno r) ZDP). Od dotčeného ustanovení by bylo možné se odchýlit, pouze pokud by byl pronajímatel s to prokázat jeho přímou návaznost na zdanitelné příjmy (§ 24 odst. 2 písmeno zc) ZDP) například předložením cenové kalkulace, v níž by musela být předpokládána výše ostatních nákladů včetně daní souvisejících s nájmem obsažena.

Poplatníkem daně silniční je téměř výhradně provozovatel vozidla bez ohledu na druh nájemní smlouvy (§ 4 odst. 1 písmeno a) ZDS). Zatímco u operativního pronájmu bude poplatníkem pronajímatel, protože vlastník a provozovatel jsou stejnou osobou, u nájmu finančního bude touto osobou zpravidla nájemce z důvodu odlišnosti provozovatele od vlastníka.

Poplatník daně z pozemků (s výjimkou pozemků evidovaných v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem) a ze staveb je vymezen jako osoba, jež je vlastníkem nemovitosti (§ 3 odst. 1 a § 8 odst. 1 ZDN). Vlastník tedy může obdobně jako v předchozím bodě zavázat nájemce provést úhradu daně na účet správce daně.¹⁴

Jistou specifickou skupinou jsou pozemky ve zjednodušené evidenci katastru nemovitostí, u nichž je poplatníkem nájemce (§ 3 odst. 2 písmeno a) ZDN).

Závěr

Problematičnost daňové úpravy leasingových smluv mnohdy vyplývá z nekonzistentnosti příslušných ustanovení těchto právních předpisů, které je následně složité aplikovat. Přestože lze obecně rigorózní povahu především zákona o dani z příjmu v převážné většině případů ocenit, v oblasti leasingu by dle mého názoru mělo dojít k částečné obměně či úpravě dotčených ustanovení.

¹⁸ U platby je nutné uvést jako variabilní symbol daňové identifikační číslo pronajímatele (kmenová část DIČ bez označení CZ).

Evropské právo veřejných podpor v daňové oblasti – obrana obecnou logikou daňového systému

MARTIN LYČKA

Evropská úprava přímých daní

Právní úprava přímých daní je na rozdíl od daní nepřímých, zejména daně z přidané hodnoty, v rukou členských států EU. To ovšem neznamená, že by tyto měly úplně volnou ruku při určování jejich typu a výše. Daně totiž mohou působit jako překážka volnému pohybu v rámci společného trhu, což je samozřejmě rozporné se základním posláním Evropské unie jako integračního celku. Po velkou část své dosavadní existence se tak EU snaží skloubit skutečnost, že úprava přímých daní je v rukou členských stá-

tů, což vyplývá z toho, že členské státy si v tomto ohledu zachovaly svou suverenitu, a snahu zabránit tomu, aby daňová úprava bránila volnému pohybu ekonomických faktorů v rámci EU. K řešení této otázky je možné přistoupit několika způsoby. Některé „přeshraniční“ daně, jako například daňová úprava mezistátních fúzí a akvizic či jiných převodů podniků, byly přímo upraveny evropskou legislativou.¹

¹ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, *Official Journal L 225*, 20/08/1990 P. 0001 – 0005, Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, *Official Journal L 225*, 20/08/1990 P. 0006 – 0009.

V tomto ohledu se členské státy vzdaly své daňové kompetence, aby mohly stanovit pravidla pro řešení daňových konfliktů souvisejících s typicky příhraničními jevy, v tomto případě přesuny ekonomických jednotek.

Další možností řešení je bez pochyby jurisprudence Soudního dvora Evropské unie („SDEU“). Ta se zabývala celou řadou případů, kdy se žalobci například cítili diskriminováni daňovou úpravou svého domovského státu, která nezohledňovala jejich konání v jiném členském státě, ve kterém například tyto osoby pracovaly anebo získaly jiné nároky na daňové či sociální úlevy.² SDEU se dále zabýval případy, v nichž docházelo k převodu zdanitelných položek v rámci struktury nadnárodních podniků či řešením mezinárodních převodů ztrát a jejich uplatnění v domovském členském státě.³ V mnoha z těchto případů považoval SDEU za rozhodující principy nediskriminaci a proporcionalitu. Jinými slovy, ačkoli členské státy nemají povinnost harmonizovat své daňové předpisy, jejich úkolem je zajistit, aby národní předpisy nakládaly stejně s daňovými rezidenty, a to všemi bez ohledu na to, že někteří z nich vykonávají některou část svých činností v jiném členském státě, a dále všemi osobami ve stejném postavení.

V tomto ohledu platí tzv. Schumacherův test, na jehož základě jsou stanovována kritéria posuzování ekvivalence daňového statutu osob.⁴ V souladu s tímto testem je členský stát povinen zohlednit všechny faktory, které mohou danou osobu daňově pojit s jejich územím a zároveň skutečnost, že taková osoba se tzv. komunitárně pohybovala. Výsledná aplikace tohoto testu ovšem neznamená, že musí ve všech případech dojít k zabránění dvojímu zdanění. V některých případech je kombinace zákonů dvou či více členských států pro daňového poplatníka tak nešťastná, že je povinen platit daně či jejich část ve všech státech, kde ekonomicky působil. Dle názoru soudu, který vede v patrnosti kompetenci členských států rozhodovat o svých přímých daních, není úkolem aplikace principu volných pohybů úplně vymýtět možnost dvojího zdanění. To může být cílem mezistátních smluv k tomu specificky určených, které jediné mohou řádně zohlednit daňově-právní suverenitu členských států a případně ji omezit na základě jejich vlastní vůle.

Druhým aplikovatelným principem je princip přiměřenosti. Ve většině států platí, a v některých z nich je dokonce součástí ústavy, tzv. princip daňové kapacity, tj. povinnosti státu v jeho roli zákonodárce a vykonavatele veřejné moci zohlednit finanční možnosti daňového poplatníka a zohlednit je ve výsledném daňovém vý-

měru. Uplatnění tohoto principu samozřejmě nemůže vést k tomu, že by se osoba, která na uhrazení rozumně a přiměřeně vyměřené daně nemá, automaticky vyhnula insolvenční. Ovšem daňový základ a případně i sazby by dle tohoto principu měly odrážet způsob, jakým si daňový poplatník a jeho business finanční prostředky opatřují. Z praktického pohledu by tak bylo rozporné s tímto principem například takové daňové nařízení, které nutí poplatníka platit daň z obrátu, který je diametrálně odlišný od skutečného zisku takové osoby. Typickým příkladem je burzovní obchod, kde dochází k obrovskému množství převodních transakcí na obou stranách trhu, aniž by se jejich hodnota rovnala výslednému zisku obchodníka. Zisk se totiž stanovuje na konci každého obchodovacího období jako rozdíl mezi plusovými a minusovými položkami. To znamená, že výsledná cifra, tedy skutečný příjem obchodníka, neodpovídá počtu či hodnotě daných transakcí, ale jejich rozdílu, který tak jediný může být zdaněn, aby obchodník platil daně z toho, co mu jeho činnost skutečně přinesla a ne z imaginárního transakčního čísla. Tento princip se pak částečně odráží i v jurisprudenci SDEU, která zohledňuje to, že národní daně by měly být nejen nediskriminační, ale také přiměřené tak, aby se mohl rozvíjet volný obchod v rámci EU.

Poslední možností řešení námi vytyčeného problému, samozřejmě vedle národních právních předpisů a interních konfliktních norem, jsou již zmíněné mezistátní smlouvy týkající se dvojího zdanění. Ty obvykle upravují podmínky, při jejichž splnění bude daná transakce či ekonomický statek zdaněn v jednom či druhém členském státu.

Je taktéž nutné připomenout, že cílem Evropské unie není zamezit pohybu ekonomických subjektů do členských států, které se rozhodly jít cestou nižšího zdanění či podobných ekonomických podnětů. SDEU sice rozhodl v případech jako *Centros*,⁵ že členské státy mohou zabránit změně registrace společnosti a jejímu usazení v jiném členském státě v případě, že se jedná pouze o snahu protizákonně se vyhnout daňovým a dalším souvisejícím povinnostem, ovšem samotný tax planning, tedy snaha společností upravit svou vnitřní a vnější strukturu tak, aby platily co nejnižší či přijatelné daně, nemůže být považována za ospravedlnění možnosti přesídlit společnost či její části do jiného členského státu s výhodnější daňovou strukturou.

² C-279/93, *Schumacher*, ECR (1995) I-225, C-80/9, *Wielock*, ECR (1995) I-2493, C-234/01, *Gerritse*, ECR (2003), I-5933.

³ C-446/03, *Marks & Spencer*, ECR (2005) I-10837.

⁴ *Schumacher*, op. cit. 2.

⁵ C-212/97, *Centros*, ECR (1999) I-1459.

Úvodní odstavce jasně ukazují, že otázka úpravy přímých daní je velmi komplexním tématem, které se nachází na pomezí evropské regulace, či alespoň evropsko-právní intervence, a regulace členskými státy. SDEU a Evropská komise se v poslední době zabývaly hned několika případy, kdy bylo různé zdanění podobných ekonomických statků napadeno na evropské úrovni jako nedovolená forma veřejné podpory. Právní úprava veřejných podpor je totiž taktéž způsobem, jak zajistit rovné daňové postavení osob, které lze považovat za soutěžitele. Právní úprava veřejných podpor tak podporuje myšlenku usnadnění volného pohybu ekonomických faktorů nediskriminačním způsobem.

Na druhou stranu ovšem stále platí, že členské státy mají do značné míry volnou ruku při regulaci přímých daní. SDEU jim v tomto ohledu vyšel vstříc možností odvrátit hrozbu řízení pro porušení pravidel o veřejných podporách odkazem na to, že rozdílné zdanění statků, které by se měly považovat za podobné či srovnatelné tím, že rozdíl vyplývá ze struktury či logiky národního daňového systému. Jinými slovy za protiprávní veřejnou podporu ve smyslu článku 107 SFEU nebude považována taková podpora spočívající v tom, že určitý ekonomický sektor je zdaňován např. nižší sazbou daně než sektor související či vedlejší, která zohledňuje základní zásady národního daňového systému, který například obecně podporuje rozvoj všech nových ekonomických odvětví zavedením trvalé či přechodné nižší daňové sazby. Je třeba mít na paměti, že pokud členský stát toto prokáže, není již povinen prokázat existenci smluvního ospravedlnění na základě článku 107 (3) SFEU, protože samotná skutečnost, že daňový rozdíl vychází z logiky národního daňového systému, znamená, že tento rozdíl není selektivní a není jej možné považovat za veřejnou podporu ve smyslu článku 107 SFEU.

Veřejné podpory – výjimka obecné logiky daňového systému

Tento článek se bude zabývat zejména rozhodnutím SDEU v případě BNP Paribas,⁶ který se týká způsobu zdanění převáděných aktiv některých vybraných typů podniků na základě italské daňové legislativy, a dále pak rozhodnutím Komise ve věci rozdílného zdanění kamenných a onlinových kasin v Dánsku,⁷ jehož souladnost s primárním právem EU je v tuto chvíli předmětem řízení před Obecným soudem v rámci SDEU.

Případ dánský

Druhý uvedený případ vychází z dánské herní legislativy přijaté v roce 2010, která poprvé v království Dánském přímo a jasně upravila online hraní. Nabídka všech povolených herních produktů, které jsou dostupné na dálku, podléhá dvacetiprocentní dani z hrubého příjmu provozovatelů, přičemž hrubý příjem je stanovován jako rozdíl mezi objemem přijatých sázek a výší všech vyplacených výher. Vstup výše uvedené právní úpravy byl ovšem o celý jeden rok odložen, neboť provozovatelé kamenných kasin namítli, že jejich herní nabídka, tj. kasinové a další karetní hry, je zdaňována v průměrné výši 46 procent hrubého příjmu a v některých případech vysokých výher až sedmdesátiprocentní daňovou sazbou.⁸ Právě vzhledem k výši rozdílu mezi uvedenými daňovými sazbami se Evropská komise tímto případem začala zabývat jako možnou veřejnou podporu provozovatelů online her ve smyslu ustanovení článku 107 (1) SFEU.

Pro připomenutí je třeba zdůraznit, že veřejná podpora je protiprávní finanční či jiná fiskální podpora od státu či jiného subjektu, pakliže je vyplácena ze státního rozpočtu, určitým subjektům či určitému obchodnímu či průmyslovému sektoru, pokud je schopna narušit či negativně ovlivnit hospodářskou soutěž na daném ekonomickém trhu. Výchozím bodem zkoumání jakéhokoli případu, který se týká veřejných podpor, je jednak samotný charakter dané podpory a jednak její selektivita. Podpora může mít jak pozitivní, tak negativní charakter. To znamená, že podpora může mít podobu přímé finanční intervence ve prospěch subjektů, kterým je vyplácena, ale stejně tak lze za veřejnou podporu ve smyslu článku 107 (1) SFEU považovat například slevu na dani, či její úplné prominutí anebo například snížení povinné dávky odváděné na sociálním či jiném povinném pojištění.

Zároveň platí, že finanční tok podpory, ať už pozitivní či negativní, musí vycházet či přímo souviset se státním rozpočtem členského státu. Jinými slovy rozpočet členského státu musí přijít k „újmě“, ať už proto, že určité prostředky vydal anebo naopak se určitých prostředků, který by jinak získal, vzdal. Jsou-li splněny tyto podmínky, je možné se v rámci vyšetřování, zda lze danou finanční „injekce“ považovat za ve-

⁶ C-452/10, *BNP Paribas*, ECR (2012) dosud nepublikováno.

⁷ State Aid C 35/2010 (ex N 302/2010) – Denmark, Duties for Online Gambling in the Danish Gaming Duties Act, European Commission, C(2011) 6499.

⁸ *State Aid*, op. cit. 7, str. 8.

řejnou podporu ve smyslu ustanovení článku 107 (1) SFEU, zaměřit na selektivitu. To v praxi znamená, že příjemce veřejné podpory musí být zvýhodněn vůči ostatním osobám ve stejném či podobném postavení tak, jak bude vysvětleno dále, anebo vůči ostatním hospodářským sektorům, které s hospodářským sektorem příjemce soutěží.

Pro stanovení toho, zda lze podporu považovat za selektivní, je Evropskou komisí používán test, který se do jisté míry liší od SSNIP testu používaného pro stanovení relevantního trhu v ostatních oblastech soutěžního práva. Výchozím bodem SSNIP testu je určení toho, zda malé, ale zásadní nepřechodné zvýšení cen jednoho soutěžitele či sektoru, který nabízí jeden typ zboží či služeb, povede k odlivu zákazníků k jinému soutěžiteli či do jiného sousedního či souvisejícího obchodního sektoru. Pokud tomu tak je a zákazník se rozhodne tak říkajíc jít jinam a má tu možnost, znamená to, že původní zboží či služba a služba, za kterou zákazník odešel, jsou součástí jednoho relevantního trhu.

Pro případy státních podpor je tento test modifikován v tom smyslu, že pro stanovení komparátoru pro uplatnění principu selektivity jsou srovnány soutěžitelé či hospodářské sektory, které jsou v právně a fakticky podobném postavení.⁹ To znamená, že jejich regulace je podobná a že jimi poskytované zboží či služby jsou z pohledu zákazníka fakticky podobné a do značné míry zaměnitelné a liší se například jenom ve způsobu, jakým jsou nabízeny nebo konzumovány. Jako příklad, ovšem kontroverzní, lze uvést internetové a klasické prodejce knih. Kontroverzní proto, že ačkoli tito obchodníci nabízejí produkty, jejichž účel je stejný, tj. konzumace přečtením, jedna či druhá strana by mohla namítnout, že například jejich struktura nákladu či marketingové nástroje se liší a vyžadují jiné zacházení a tím pádem i regulaci, regulaci zohledňující tyto rozdíly. Mimoto stále platí, že internetové a klasické knihy se zaměřují na odlišné zákaznické skupiny, což by také mělo být bráno v potaz, protože, jak známo, výchozím bodem a zároveň účelem práva hospodářské soutěže je ochrana zákazníků před zneužitím ze strany příliš silných obchodních subjektů, a názor zákazníka by tak měl být zohledněn.

Před tímto problémem stála Evropská komise v souvislosti s výše uvedeným případem zdanění klasických a internetových herních produktů, v tomto případě kasinových her. Provozovatelé onlinových her argumentovali tím, že jejich nabídka není právně ani fakticky srovnatelná s nabídkou klasických kasinových sázek, a to hned z několika důvodů. Zaprvé klasická kasina mají vyšší marži než jejich internetové obdoby, což

je dáno zejména vyšší konkurencí na onlinovém trhu, která drží ceny „při zemi“. Druhým důvodem pak byla skutečnost, že návštěva klasického kasina má mimo herního i společenského element, který souvisí s dalšími službami, které jsou v kasinu nabízeny, jako například občerstvení a podobně. Provozovatelé (dánských) klasických kasin k tomu ovšem namítli, že jejich služby se od těch onlinových, alespoň co se týká vlastního nabízeného produktu, tj. kasinových a karetních her, nijak neliší. Evropská komise ve svém rozhodnutí sice poukázala na zmíněné faktické rozdíly mezi klasickými a internetovými kasiny, ovšem rozhodla, že klasická a internetová kasina jsou z právního a skutkového hlediska srovnatelnými, tj. jakékoli jiné zdanění těchto služeb je možné považovat za selektivní.

To ovšem ještě neznamená, že by rozdíl ve zdanění automaticky představoval veřejnou podporu ve smyslu ustanovení článku 107 (1) SFEU. Dánsko, jak mu to předcházející judikatura SDEU umožňuje, totiž namítlo, že rozdíl ve zdanění vychází z obecné logiky dánského daňového systému. Tento koncept vychází z rozhodnutí SDEU v případě 173/73,¹⁰ který se týkal sociálních příspěvků v rámci italského textilního průmyslu. SDEU v něm poukázal na to, že za veřejnou podporu nelze považovat případy, kdy rozdíl ve výpočtu sociálního pojištění či zdanění vychází z logiky, které podléhá celý daňový systém členského státu. Jinými slovy, pokud daňový systém rozlišuje daňové poplatníky na základě určitých obecných a nezaujatých kritérií a ta konzistentně uplatňuje na všechny sektory podléhající zdanění v daném členském státě, není mu možné vyčítat, že ekonomické sektory, které jsou v na první pohled podobné právní a skutkové pozici, jsou zdaňovány jinak.¹¹

Například, pokud je národní daňový systém vybudován na principu finanční kapacity, tj. zohledňuje kolik si daňový poplatník reálně a rozumně může dovolit na daních zaplatit, lze tento princip uplatnit jako ospravedlnění rozdílného zdanění vzhledem k odlišnostem v obchodních modelech či maržích dvou zkoumaných sektorů. Tento argument tak může sloužit členským státům jako obrana před hrozbou vyšetřování Komisí z důvodu neoznámení veřejné podpory. Je třeba zdůraznit, že tento argument není jedním z možných ospravedlnění veřejné podpory ve smyslu článku 107 (3) SFEU. Tento argument totiž míří na samotnou podstatu veřejné podpory. Vychází-li rozdíl ve zdanění z obecné logiky

⁹ *State Aid*, op.cit. 7, para. 43–70.

¹⁰ C-173/73, *Komise proti Itálii*, ECR 1974 709.

¹¹ *Komise proti Itálii*, op. cit. 10, para. 19 a 20.

daňového systému, pak danou podporu není možné považovat za selektivní a jako taková nespadá do definice daně v článku 107 (1) SFEU. Členskému státu je tak dána relativně mocná zbraň při vyplácení daňových podpor. Ovšem s touto zbraní je třeba umět zacházet a, jak bylo naznačeno, není možné ji směřovat s ospravedlněními na základě článku 107 (1) SFEU.

Výchozím bodem argumentu o obecné logice daňového systému je, jak název napovídá, obecná povaha existujícího systému zdanění v členském státě. Ten tak nemůže poukazovat na ojedinělé odlišnosti v rámci individuálních sektorů, ale skutečně na obecně platné axiomy, které jdou napříč celým daňovým systémem. Zároveň je nasnadě, že důkazní povinnost v tomto ohledu má členský stát. Ve zmiňovaném případě vyšetřování Komise proti Dánsku v souvislosti se zdaněním kamenných a internetových kasin Dánsko své důkazní povinnosti nedostalo,¹² což ukazuje na to, že argument obecnou logikou daňového systému je sice mocnou zbraní, avšak v mnoha případech těžko uchopitelnou. Ve vlastním případě ovšem Komise rozhodla ve prospěch Dánska, neboť byla toho názoru, že ač je podpora možné považovat za selektivní, lze ji ospravedlnit na základě ustanovení článku 107 (3) SFEU jako podporu nově se rozvíjejícímu ekonomickému sektoru, který bylo nutné přitáhnout do Dánska nižší daňovou sazbou za účelem snížení internetového hraní v neregulovaných podmínkách. Rozhodnutí Komise je v současné chvíli předmětem řízení před Soudem prvního stupně.¹³ Ovšem po jeho vydání bylo Dánsku povoleno vydat herní licence a rozhodnutí je tak v tomto ohledu platným právem v této oblasti.

Případ italský

Druhým, již zmíněným, případem, který se zabýval aplikací institutu obecné logiky národního daňového systému v řízení o veřejných podporách, je rozhodnutí SDEU ve věci C-452/10 P, BNP Paribas.¹⁴ V rámci tohoto případu se SDEU a před ním Komise zabývaly italskou legislativou týkající se převodů aktiv v rámci bankovního sektoru a způsobu zdanění těchto převodů. V letech 2000 a 2001 italská legislativa povolila italským bankám přeměnit se na akciové společnosti. S touto změnou pak souvisely převody aktiv a dalšího vlastnictví bank z jedné právní formy na druhou, tedy nově povolenou formu akciové společnosti.¹⁵ Převod aktiv mezi starou a novou právní formou bank by za normálních okolností dal vzniknout finančnímu zisku jako rozdílu mezi tržní a účetní hodnotou převáděného aktiva, a tento zisk

by samozřejmě v plné výši podléhal zdanění v rámci daně z příjmu právnických osob.

Italská vláda ovšem měla zájem na tom, aby banky své korporátní formy přeměnily na nově povolené akciové společnosti a podpořily tak svůj existující základní kapitál kapitálovou investicí ze strany investorů. Převod výše uvedených aktiv tak byl podřízen zvláštnímu typu zdanění, jehož aplikace vedla k tomu, že 85 procent takto generovaného zisku bylo od daně z příjmu právnických osob osvobozeno a dani podléhalo jen zbylých 15 procent.¹⁶ Tomuto způsobu zdanění Komise namítla, že se jedná o nenotifikovanou a tudíž nelegální veřejnou podporu ve smyslu článku 107 (1) SFEU. Itálie se v rámci řízení před Komisí pokoušela mimo jiné prokázat, že se o veřejnou podporu ve smyslu práva EU jednat nemůže, neboť znak selektivity není naplněn vzhledem k tomu, že podobná daňová zvýhodnění existují i v jiných italských průmyslových sektorech a tento jev je tak možné považovat za obecný znak italského daňového systému. Jinými slovy Itálie namítla, že tento způsob zdanění spadá do obecné logiky italského daňového systému tak, jak byl tento fenomén diskutován výše. Komise rozhodla tak, že se v tomto případě jednalo o veřejnou podporu, a tak, jak jí umožňuje evropská legislativa, nařídila Itálii vydat rozhodnutí, jejichž prostřednictvím bude tato podpora vrácena. Itálie se proti rozhodnutí Komise odvolala k Soudu prvního stupně, po němž následovalo odvolání k SDEU.

První a klíčovou otázkou, kterou se v tomto ohledu zabýval nejprve Soud prvního stupně a následně Soudní dvůr v případě C-452/10 P, byla volba příslušného komparátoru. Komise totiž ve svém původním rozhodnutí vyšla ze srovnání mezi daňovým postavením jakékoli italské právnické osoby, bez ohledu na to, zda zisk generovaný převodem aktiv je mimo ekonomických důvodů ospravedlněn i důvody jinými, jako například zde snahou legislativce zaručit atraktivitu nové právní formy v rámci obchodního sektoru, a osobami, jejichž zisk je z některého z těchto neekonomických důvodů zdaňován jinak.

Tomu Itálie a společně s ní i příjemci zvýhodněného daňového zacházení, jako zejména BNP Paribas, namítali, že správně by bylo srovnávat naopak podniky, kterým se dostalo zvýhodněného zacházení, mezi sebou. Soud prvního

¹² *State Aid*, op. cit. 7, para. 43–70, C-487/06 P, *British Aggregates Association*, ECR (2008) 10515, para. 83.

¹³ Případy T-601/11 a 615/11.

¹⁴ C-452/10 P, *BNP Paribas*, ECR (2012) dosud nepublikováno.

¹⁵ *BNP Paribas*, op. cit. 14, para. 7–33.

¹⁶ *BNP Paribas*, op. cit. 14, para. 24.

stupně a následně i Soudní dvůr tuto námitku odmítly a rozhodly, že komparátorem v těchto případech musí být situace běžná či standardní, tj. obecné postavení osoby, která podléhá určitému typu daně, a situace zvláštní, tj. osoby, která je zvýhodněna.¹⁷ Tento závěr je klíčový pro obecnou debatu o principu selektivity. V rámci rozhodnutí BNP Paribas oba nejvyšší evropské soudy potvrdily, že výchozím bodem pro aplikaci principu selektivity v rámci řízení o veřejných podporách je relevantní obecná právní situace nepodléhající výjimce. Tu je pak nutno srovnat s konkrétním postavením skupiny, které se může či nemusí dostávat zvláštního daňového zacházení. Pokud se ukáže, že postavení druhé uvedené skupiny je výjimečné, a jsou-li naplněny další podmínky článku 107 (1) SFEU, rozdílné zdanění má potenciál být považováno za veřejnou podporu.

Podobně jako v případě dánského zdanění sázek a her se Itálie snažila odvrátit hrozbu negativních následků vyplývajících z případného negativního rozhodnutí o veřejné podpoře odvoláním na již uvedený argument obecné logiky italského daňového systému. Ani v tomto případě však tento argument nepochodil. Italská vláda poukázala na to, že jejím cílem bylo zajistit atraktivitu nově povolené korporátní formy v bankovním sektoru a zároveň dosažení daňové neutrality legislativně vynucených převodů.¹⁸ Soud prvního stupně a následně i Soudní dvůr tento argument odmítly. Potvrdily sice to, že princip daňové neutrality existuje jako zásada italského daňového práva, což by ukazovalo na to, že daňová struktura zavedená v souvislosti se změnami v úpravě italského bankovního sektoru není v italském právu ojedinelá a jako taková je součástí obecné logiky daňového systému. Ovšem tuto obecnou úvahu přebilo zjištění, že zvolené daňové řešení staví italské banky ve srovnání s ostatními právníky osobami podléhajícími dani z příjmu do naprosto jedinečného postavení, které se v ostatních obchodních a průmyslových sektorech nevyskytuje.¹⁹ Takto výjimečné postavení nemůže dle názoru Soudu prvního stupně a Soudního dvora být součástí obecné logiky národního daňového systému.²⁰ Protože Itálie

nevznesla žádné další hmotněprávní námitky původnímu rozhodnutí Komise či rozhodnutí Soudu prvního stupně, Soudní dvůr rozhodl, že zde diskutovaná daňová struktura je veřejnou podporou ve smyslu článku 107 (1) SFEU.

Závěr

Evropské právo veřejných podpor je ve svém rozsahu invencí unijní právní nauky, neboť jde dál než subvenční právo v rámci WTO či dalších organizací. Rozhodnutí Komise a judikatura SDEU je v tomto ohledu velmi vyspělá a plná konceptů, které mohou hrát ve prospěch jedné či druhé strany řízení o porušení Smlouvy v souvislosti s veřejnými podporami. Jedním z těchto argumentů, který byl diskutován v tomto článku na podkladě rozhodnutí Komise ve věci dánského zdanění internetových kasin a rozhodnutí SDEU v případě daňových úlev při převodu aktiv v italském bankovním systému, je argument obecnou logikou národního daňového systému. Tento argument vychází z toho, že je-li určitý způsob zdanění či výjimky ze zdanění zakořeněn při pohledu na ostatní obchodní sektory v národním daňovém systému, není jeho uplatnění možné považovat za vedoucí k prohlášení dané daňové struktury veřejnou podporou ve smyslu článku 107 (1) SFEU. Takové daňové struktury totiž chybí požadovaná selektivita. Jinými slovy logika daňového systému umožňuje příbuzné sektory, za určitých podmínek a vzhledem k jejich vlastnostem, zdaňovat jinak. Jak je ovšem patrné ze zde diskutovaných případů, členským státům se většinou nepodaří nutnost uplatnění tohoto argumentu podložit, protože jejich zdůvodnění cílí na odlišné vlastnosti jednotlivých průmyslových sektorů, a ne, tak jak by mělo v souladu s původním rozhodnutím ve věci 173/73, Komise proti Itálii, na charakteristiku daňového systému jako takového, bez ohledu na to, jakých typů společností se konkrétní případ týká.

¹⁷ BNP Paribas, op. cit. 14, para. 63–69.

¹⁸ BNP Paribas, op. cit. 14, para. 85–86.

¹⁹ BNP Paribas, op. cit. 14, para. 92.

²⁰ BNP Paribas, op. cit. 14, para. 95.