



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
přednesené dne 5. září 2013<sup>1</sup>

Věc C-385/12

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft**  
**proti**  
**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Székesfehérvári Törvényszék (Maďarsko)]

„Daňové právo — Svoboda usazování — Článek 401 směrnice 2006/112/ES — Vnitrostátní daň z maloobchodní činnosti v prodejnách v některých hospodářských odvětvích — Progresivní daňová sazba u základu daně založeného na obratu — Srovnání podniků propojených ve skupině s podniky propojenými v rámci franšizového systému“

### I – Úvod

1. Z důvodu finanční a hospodářské krize posledních let se členské státy opět více soustřeďují na tradiční zdroj příjmů, jímž je vybírání daní. Děje se tak nejen zvyšováním sazby již existujících daní. Lze pozorovat také zavádění nových druhů daní.
2. Takovéto nové daně se týká i tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Maďarsko aby zvládlo zvýšené finanční potřeby státu, zavedlo na omezené časové období daň, která se zakládala na obratu některých podniků, avšak v jejímž rámci byla uplatňována progresivní daňová sazba, jež je pro takovou daň neobvyklá.
3. Kritika nové daně přirozeně není překvapivá. Soudní dvůr se však v projednávané věci bude zabývat otázkou, zda je oprávněná i kritika týkající se přípustnosti takové daně z hlediska unijního práva. V této souvislosti daňový poplatník zejména tvrdí, že tato daň vzhledem ke své progresivní sazbě narušuje hospodářskou soutěž na úkor zahraničních podniků. Bude nutno vyjasnit, do jaké míry má toto narušení hospodářské soutěže pouze závažné hospodářské dopady a do jaké míry je zároveň neslučitelné s právem Unie.

### II – Právní rámec

4. Zákonem č. XCIV 2010 o zvláštní dani uvalené na určená odvětví (dále jen „zákon č. XCIV 2010“) byla v Maďarsku zavedena mimo jiné daň z maloobchodní činnosti v prodejnách v některých hospodářských odvětvích (dále jen „zvláštní daň“). Tento zákon nabyl účinnosti dne 4. prosince 2010 a zpětně se vztahoval na činnost daňového poplatníka v celém kalendářním roce 2010 a po následné časově omezené období.

<sup>1</sup> — Původní jazyk: němčina.

5. Základem této daně je čistý obrat daňového poplatníka dosažený v účetním roce. Daňová sazba závisí na výši daňového základu. Do obratu 500 milionů HUF (cca 1,7 milionů eura) činí sazba daně 0 % a pak roste ve třech pásmech z 0,1 % přes 0,4 % až na konečných 2,5 % od obratu ve výši 100 miliard HUF (cca 336 milionů eur). Z důvodu těchto pásmových sazeb tak není vybírána žádná daň až do určité výše obratu. V případě, že je daň vybírána, je průměrná sazba daně, a tím procento daňové zátěže tím vyšší, čím vyšší je obrat.

6. Podle článku 7 zákona č. XCIV 2010 se v případě podniků, které jsou spojeny ve smyslu maďarského zákona o korporální dani, vypočítá daňová povinnost tak, že se sazba daně uplatní nejprve na celkový obrat všech propojených daňových poplatníků. Daňová povinnost jednotlivých daňových poplatníků se pak stanoví podle jejich podílu na celkovém obratu všech propojených daňových poplatníků. Podle v této souvislosti použitelného maďarského zákona o korporální dani se za propojené podniky považují mimo jiné takoví daňoví poplatníci, z nichž jeden vykonává na druhého rozhodující vliv.

### III – Původní řízení a řízení před Soudním dvorem

7. Maďarská společnost Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (dále jen „Hervis“) prodává sportovní potřeby a podléhá přitom zvláštní dani.

8. Společnost Hervis je ve smyslu článku 7 zákona č. XCIV 2010 spojena v rámci skupiny s mateřskou společností, která má sídlo v Rakouské republice a jež v Maďarsku dosahuje buď sama, nebo prostřednictvím dalších společností s ní propojených obrátů zejména v oblasti potravinářského maloobchodu, které rovněž podléhají zvláštní dani. Při zohlednění celkového obratu skupiny vychází pro společnost Hervis při uplatnění stanovené sazby daně podstatně vyšší průměrná sazba daně, než kdyby daňový základ tvořil pouze její vlastní obrat.

9. Společnost Hervis zpochybňuje zdanění za rok 2010 s odůvodněním, že vybírání zvláštní daně je v rozporu s různými ustanoveními práva Unie. Tato daň totiž podle ní diskriminuje podniky zahraničních vlastníků vůči podnikům vlastníků maďarských, jakož i maloobchodníky vůči podnikům, jež jsou provozovány ve formě franšizové sítě. Právě v oblasti potravinářského maloobchodu podnikají společnosti s maďarskými společníky v rámci franšizového systému, a proto se na ně nevztahuje sčítání obrátů pro účely zvláštní daně, neboť pro výpočet daně jsou relevantní pouze obraty jednotlivých franšizantů.

10. Z těchto důvodů předložil Székesfehérvári Törvényszék (Soud v Székesfehérváru), který se zabývá žalobou společnosti Hervis, Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující otázku:

„Je s ustanoveními Smluv o Evropském společenství, která upravují zásadu obecného zákazu diskriminace (články 18 SFEU a 26 SFEU), zásadu svobody usazování (článek 49 SFEU), zásadu rovného zacházení (článek 54 SFEU), zásadu rovnosti finančních účastí ve společnostech ve smyslu článku 54 (článek 55 SFEU), zásadu volného pohybu služeb (článek 56 SFEU), zásadu volného pohybu kapitálu (články 63 SFEU a 65 SFEU) a zásadu rovnosti zdanění podniků (článek 110 SFEU), slučitelné, aby daňoví poplatníci, kteří provozují maloobchodní činnost v prodejnách, byli povinni hradit zvláštní daň, jestliže jejich roční čistý obrat přesahuje 500 milionů HUF?“

11. V řízení před Soudním dvorem předložily svá písemná vyjádření společnost Hervis, Maďarsko, Rakouská republika a Komise a také se zúčastnily ústního jednání dne 18. června 2013.

## IV – Právní posouzení

### A – Přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

12. Nejprve je nutno přezkoumat přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou zpochybnilo Maďarsko.

13. Maďarsko namítá, že předkládací rozhodnutí neobsahuje v rozporu s požadavky judikatury žádná vysvětlení důvodů, z jakých má předkládající soud za to, že je zapotřebí podat výklad ustanovení práva Unie zmíněných v předběžné otázce. Zejména není vysvětleno, jakým způsobem se má projevovat diskriminační účinek maďarské zvláštní daně.

14. Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí vnitrostátní soud v předkládacím rozhodnutí vymezit skutkový a právní rámec, ze kterého vycházejí předběžné otázky, které pokládá, nebo alespoň vysvětlit skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny. Kromě toho musí být v předkládacím rozhodnutí uvedeny důvody, které vedly vnitrostátní soud k tomu, aby si kladl otázky ohledně výkladu unijního práva, a musí vysvětlit souvislost, kterou spatřuje mezi ustanoveními práva Unie a vnitrostátními právními předpisy použitelnými na spor v původním řízení<sup>2</sup>.

15. S těmito požadavky jsou spojeny dva cíle. Zaprvé má být zajištěno, aby Soudní dvůr mohl vnitrostátnímu soudu poskytnout užitečný výklad práva Unie. Zadruhé má určité minimální vysvětlení členských států a ostatních účastníků řízení podle článku 267 SFEU umožnit účinně zaujmout stanovisko. Jelikož se zúčastněným stranám doručuje pouze předkládací rozhodnutí, musí toto obsahovat veškeré informace, aby zúčastněné strany mohly v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie předložit svá vyjádření<sup>3</sup>.

16. Není totiž skutečně jasné, jestli předmětná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce jako taková splňuje požadavky určité minimální míry vysvětlení. Předkládající soud tak zejména plnohodnotně neuvádí, na jakých právních a skutkových okolnostech se zakládá diskriminace, o níž společnost Hervis hovoří v původním řízení. Chybějí nejen informace k článku 7 zákona č. XCIV 2010, ale také informace týkající se integrace společnosti Hervis do koncernové struktury a daňové zátěže pro podniky tuzemských a zahraničních vlastníků, popř. podniků, které působí v rámci systému franšizy či mimo něj.

17. Obsah předkládacího rozhodnutí však lze za určitých podmínek doplnit dalšími zdroji informací, aniž dojde k zásadnímu narušení cílů spojených s formálními požadavky na toto rozhodnutí.

18. Zejména písemná vyjádření účastníků řízení tak mohou Soudnímu dvoru umožnit užitečný výklad práva Unie<sup>4</sup>. V projednávané věci byly informace poskytnuté předkládajícím soudem v právním i skutkovém ohledu dostatečně doplněny písemnými prohlášeními společnosti Hervis a Maďarska.

19. Kromě toho bylo v projednávaném řízení i jiným zúčastněným stranám umožněno účinně zaujmout k žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce stanovisko. Svědčí o tom přinejmenším skutečnost, že se Rakouská republika a Komise ve svých písemných prohlášeních účinně vyjádřily<sup>5</sup>. Právní otázky, jež jsou relevantní v projednávané věci, navíc již byly předmětem veřejné diskuse,

2 — Viz rozsudek ze dne 21. prosince 2011, ENEL (C-242/10, Sb. rozh. s. I-13665, bod 32 a v něm citovaná judikatura). Tyto požadavky upravuje nyní také článek 94 jednacího řádu Soudního dvora ze dne 25. září 2012 (Úř. věst. L 265, s. 1), který se však v projednávané věci ještě nepoužije.

3 — Viz rozsudek ze dne 27. listopadu 2012, Pringle (C-370/12, bod 84 a násl. a v něm citovaná judikatura).

4 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 1994, Vaneetveld (C-316/93, Recueil, s. I-763, bod 14).

5 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. září 1999, Brentjens' (C-115/97 až C-117/97, Recueil, s. I-6025, bod 40), a ze dne 10. března 2009, Heinrich (C-345/06, Sb. rozh. s. I-1659, bod 35).

zejména v podobě parlamentních otázek a odpovědí Komise<sup>6</sup>. Jelikož v projednávané věci proběhlo také ústní jednání, mohly nakonec i ostatní zúčastněné strany účinně zaujmout stanovisko v rámci ústního jednání nejpozději poté, co se seznámily s písemnými prohlášeními předloženými v řízení před Soudním dvorem<sup>7</sup>.

20. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tudíž přípustná.

#### B – Odpověď na předběžnou otázku

21. Předkládající soud si přeje znát odpověď na otázku, zda je slučitelné s různými ustanoveními SFEU, aby daňoví poplatníci měli povinnost hradit maďarskou zvláštní daň, pokud jejich roční čistý obrat překročí 500 milionů HUF.

22. Společnost Hervis a Rakouská republika uvedly, že předběžná otázka nebyla položena dostatečně diferencovaně a navrhují její přeformulování. Tato otázka podle nich zejména nevyjadřuje zvláštní povahu daně, která z důvodu výrazné progresivity sazby daně a rozdílného zacházení mezi systémem franšízy a systémem dceřiných společností znevýhodňuje maloobchodní podniky vlastněné zahraničními společníky.

23. K přeformulování předběžné otázky však není důvod. Skutečné účinky vybírání zvláštní daně, na něž společnost Hervis a Rakouská republika poukázaly, je nutno náležitě zohlednit v rámci výkladu práva Unie.

24. Za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu by se měl Soudní dvůr kromě ustanovení uvedených v předběžné otázce zabývat také významem článku 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty<sup>8</sup> (dále jen „směrnice o DPH“) pro projednávanou věc<sup>9</sup>. Tento předpis se speciálně zabývá přípustností daní z obratu z hlediska unijního práva<sup>10</sup>.

25. Nejprve se však budu zabývat ustanoveními primárního práva, která uvedl předkládající soud.

#### 1. Zákaz daňové diskriminace zboží

26. Zprv je zapotřebí prozkoumat, zda zákaz diskriminace stanovený v článku 110 SFEU zakazuje vybírání zvláštní daně. Podle tohoto ustanovení členský stát nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou podrobeny podobné výrobky domácí.

27. Jelikož se toto ustanovení vztahuje i na nepřímé zdanění výrobků, uplatní se nejen na zdanění, jemuž podléhají výrobky jako takové. Článek 110 SFEU se vztahuje také na zdanění, které je uplatňováno vůči činnosti podniku nezbytné pro výrobky, v rozsahu, ve kterém se odráží bezprostředně v ceně výrobků<sup>11</sup>.

6 – Viz zejména parlamentní otázky ze dne 20. prosince 2010 (E-010535/2010), ze dne 2. února 2011 (E-000576/2011) a ze dne 19. ledna 2012 (O-000009/2012), jakož i odpověď Komise ze dne 15. března 2011 na otázky E-000576/11 a E-000955/11.

7 – V tomto smyslu viz rozsudky Brentjens' (uvedený výše v poznámce pod čarou 5, bod 42), a ze dne 11. dubna 2000, Deliège (C-51/96 a C-191/97, Recueil, s. I-2549, bod 38).

8 – Úř. věst. L 347, s. 1.

9 – K tomuto oprávnění Soudního dvora viz rozsudky ze dne 20. března 1986, Tissier (35/85, Recueil, s. 1207, bod 9), a ze dne 30. května 2013, Worten (C-342/12, bod 30.).

10 – Potud viz odpověď Komise ze dne 15. března 2011 na otázky E-000576/11 a E-000955/11, na jejichž základě se již Komise z důvodu příslušné stížnosti zabývala možností, že zvláštní daň je v rozporu s článkem 401 směrnice o DPH.

11 – Viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, Sb. rozh. s. I-9643, bod 43), a ze dne 17. července 2008, Essent Network Noord a další (C-206/06, Sb. rozh. I-5497, bod 44), jež se týkají článku 90 ES.

28. Je sice zcela možné, že zvláštní daň, pokud nebyla vybrána zpětně za kalendářní rok 2010, měla vzhledem ke svému daňovému základu založenému na obratu přímý vliv na cenu výrobků. Zdanění je však v rozporu s čl. 110 odst. 1 SFEU pouze tehdy, pokud je pro dovezené i srovnatelné tuzemské výrobky vypočítáváno – alespoň nepřímou<sup>12</sup> – rozdílným způsobem, a dovezené výrobky tím přinejmenším v určitých případech zatěžuje více<sup>13</sup>. V projednávané věci však není zřejmé, že by výrobky z jiných členských států byly zatíženy zvláštní daní více než výrobky domácí. I kdyby totiž podniky zahraničních vlastníků podléhaly vyššímu zatížení než podniky vlastníků tuzemských, není zřejmé, že by podniky zahraničních vlastníků, jež jsou dotčeny v projednávané věci, prodávaly také přednostně zboží zahraničního původu.

29. Článek 110 SFEU proto nebrání zvláštní dani v podobě, jak ji popsal předkládající soud.

## 2. Právo na usazování

30. Dále je nutno posoudit, zda článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU brání vybírání maďarské zvláštní daně. Podle těchto ustanovení členské státy nesmí omezovat svobodu usazování společnosti se sídlem na území některého členského státu na území jiného členského státu. Svoboda usazování zahrnuje podle čl. 49 odst. 2 SFEU také výkon samostatné výdělečné činnosti.

31. V projednávané věci by mateřská společnost společnosti Hervis mohla být vybíráním zvláštní daně omezena zakázaným způsobem ve svém právu na svobodné usazování v Maďarsku. V tomto případě by se také společnost Hervis mohla odvolávat na právo své mateřské společnosti na usazování s cílem zamezit, aby byla vůči ní samotné uplatňována zvláštní daň v rozporu s unijním právem<sup>14</sup>.

### a) Diskriminace

32. Svoboda usazování zásadně zakazuje jakoukoli diskriminaci na základě sídla společnosti<sup>15</sup>. O diskriminaci se jedná, pokud se použijí odlišná pravidla na srovnatelné situace nebo totéž pravidlo na odlišné situace<sup>16</sup>. Článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU proto zakazuje rozdílné daňové zacházení se společnostmi-nerezidenty a společnostmi-rezidenty, pokud se s ohledem na dotčené vnitrostátní opatření dotčené společnosti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci<sup>17</sup>.

33. Rozdílné zacházení s maďarskými společnostmi povinnými k dani, jako je společnost Hervis, založené na sídle jejich mateřské společnosti nelze na první pohled z právní úpravy zvláštní daně vyčíst. Podmínky vybírání této daně se totiž neliší v závislosti na sídle mateřské společnosti. Maďarský zákon č. XCIV 2010 z čistě formálního hlediska nezachází s dceřinými společnostmi vnitrostátních společností jinak než s dceřinými společnostmi společností, které mají sídlo v jiném členském státě.

12 — Viz rozsudek ze dne 9. května 1985, Humblot (112/84, Recueil, s. 1367, bod 14), k článku 95 Smlouvy o EHS; v tomto smyslu viz také rozsudky ze dne 17. září 1987, Feldain (433/85, Recueil, s. 3521, bod 16), a ze dne 3. března 1988, Bergandi (252/86, Recueil, s. 1343, bod 28), k článku 95 Smlouvy o EHS.

13 — Rozsudek Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (uvedený v poznámce pod čarou 11, bod 49 a v něm citovaná judikatura), k článku 90 ES.

14 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. dubna 1994, Halliburton Services (C-1/93, Recueil, I-1137).

15 — Viz rozsudky ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 32), a ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 38 a v něm citovaná judikatura).

16 — Viz rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 30); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 46), a ze dne 2. dubna 2009, Elshani (C-459/07, Sb. rozh. s. I-2759, bod 36).

17 — V tomto smyslu viz rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (uvedený výše v poznámce pod čarou 16, bod 46), a Truck Center (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 36).



34. Článek 49 SFEU ovšem také zakazuje jakoukoli nepřímou či skrytou diskriminaci na základě sídla společnosti. U skryté diskriminace se jedná o použití jiného rozlišovacího kritéria než sídla společnosti, jež však ve skutečnosti vede ke stejnému diskriminačnímu výsledku<sup>18</sup>.

35. Společnost Hervis, Rakouská republika a Komise uvedly různá hlediska, z nichž má vyplynout skrytá diskriminace činnosti zahraničních společností v Maďarsku. Týkají se údajného rozdílného zacházení s daňovými poplatníky, kteří mají zahraniční a tuzemské společníky, na základě organizace ve formě dceřiných společností a franšízového systému a napojení na koncernovou strukturu či franšízový systém. Účastníci řízení se přitom sami ustanoveními zákona č. XCIV 2010 zabývali jen částečně a místo toho diskutovali převážně o praktických hospodářských dopadech zvláštní daně na různé systémy prodeje.

36. Rozhodná pro předpoklad skryté diskriminace jsou však pouze rozlišovací kritéria ustanovení o zvláštní dani. Tato ustanovení nezacházejí se systémem dceřiných společností a franšízovým systémem jako takovým rozdílně; rozdílné daňové výsledky jsou potud důsledkem právní úpravy, která rozlišuje daňového poplatníka podle výše obratu a jež počítá obraty všech jeho prodejen. V souladu s rozlišovacími kritérii zákona č. XCIV 2010, z nichž plyne představený postoj účastníků řízení, se proto budu dále zabývat kritérii výše obratu daňového poplatníka (bod ii), propojenými daňovými poplatníky (bod iii) a distribučním stupněm, kterému odpovídá obrat (bod iv) s ohledem na možnou skrytou diskriminaci.

#### i) Předpoklady skryté diskriminace

37. Nejprve je nicméně zapotřebí vyjasnit přesné předpoklady skryté diskriminace. Z dosavadní judikatury Soudního dvora týkající se svobody usazování totiž jednoznačně nevyplývá, za jakých okolností jiné rozlišovací kritérium než sídlo společnosti skutečně vede k těmtož diskriminačnímu výsledku.

38. Na jednu stranu vyvstává otázka, jak silný musí být vzájemný vztah mezi zvoleným rozlišovacím kritériem a sídlem společnosti, aby bylo možno usuzovat na rozdílné zacházení na základě sídla. Soudní dvůr doposud poukazoval jak na shodu ve většině případů<sup>19</sup>, tak na pouhé nadměrné dotčení nerezidentů<sup>20</sup>, anebo dokonce hovořil pouze o možném znevýhodnění<sup>21</sup>. Jisté bylo dosud pouze to, že se nevyžaduje 100% shoda kritéria se sídlem společnosti<sup>22</sup>.

18 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 5. prosince 1989, Komise v. Itálie (C-3/88, Recueil, s. 4035, bod 8); ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 14); ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 10); ze dne 25. ledna 2007, Meindl (C-329/05, Sb. rozh. s. I-1107, bod 21), a ze dne 1. června 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, Sb. rozh. s. I-4629, bod 117 a násl.).

19 — Viz rozsudky ze dne 7. července 1988, Stanton a L'Étoile 1905 (143/87, Recueil, s. 3877, bod 9), Commerzbank (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 15), Baxter a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 13) a ze dne 22. března 2007, Talotta (C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555, bod 32); srov. také rozsudek Bergandi (uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 28) k článku 95 Smlouvy o EHS a rozsudek ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, Sb. rozh. s. I-10465, bod 48), k volnému pohybu služeb.

20 — Viz rozsudek Blanco Pérez a Chao Gómez (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 119).

21 — Viz rozsudky Talotta (uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 32) a Blanco Pérez a Chao Gómez (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 119); srov. také rozsudek ze dne 8. května 1990, Biehl (C-175/88, Recueil, s. I-1779, bod 14), k volnému pohybu pracovníků.

22 — V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, bod 41), k volnému pohybu pracovníků.

39. Na druhou stranu není nejistá pouze judikaturou požadovaná míra korelace, ale také otázka, zda tato korelace musí vycházet z podstaty rozlišovacího kritéria<sup>23</sup>, nebo zda může vycházet také ze spíše náhodných faktických poměrů<sup>24</sup>. Souvislost mezi podstatou rozlišovacího kritéria a sídlem společnosti by předpokládala, že takové kritérium je typicky ve vztahu k sídlu společnosti. Pro náhodnou faktickou souvislost by naproti tomu postačovalo, aby taková souvislost ve stávající situaci skutečně existovala. Tento pohled znamená, že se změnou stávající situace, k níž může vždy dojít, by existence skryté diskriminace opět odpadla.

40. Navrhuji Soudnímu dvoru, aby pro předpoklad skryté diskriminace přijal přísná kritéria. Skrytá diskriminace totiž nemá vést k rozšíření skutkové podstaty diskriminace, nýbrž má pouze zahrnout případy, jež z čistě formálního hlediska diskriminaci nepředstavují, avšak které diskriminačně působí.

41. Korelaci mezi rozlišovacím kritériem a sídlem společnosti tudíž musí být zaprvé možno konstatovat u výrazné většiny případů. Pouhé nadměrné dotčení nerezidentů tak nestačí.

42. Zadruhé však není obecné omezení skryté diskriminace na případy, v nichž korelace vyplývá z podstaty rozlišovacího kritéria, a nikoli jen ze spíše náhodných faktických poměrů, schůdnou cestou.

43. Korelace rozlišovacího kritéria se sídlem společnosti se totiž vždy zakládá na faktických poměrech. To také platí pro klasické rozlišovací kritérium pro skrytou diskriminaci na základě státní příslušnosti, kterým je bydliště fyzické osoby<sup>25</sup>. Souvislost mezi bydlištěm a státní příslušností vyplývá z podstaty rozlišovacího kritéria jen proto, že podle aktuálních faktických poměrů v členském státě žijí z velké většiny občané s odpovídající státní příslušností. Do jaké míry tato okolnost vyplývá z podstaty či povahy souvislosti mezi bydlištěm a státní příslušností však nemůže být posouzeno nezávisle na aktuálních faktických poměrech, s ohledem na mobilitu občanů Unie a význam práv státního příslušníka. Tyto však podléhají změnám, takže nakonec i v tomto případě vychází rozdílné zacházení, které nesporně vyplývá z podstaty rozlišovacího kritéria, rovněž z aktuálních faktických poměrů.

44. Odkazu na aktuální faktické poměry neodporuje situace, kdy z důvodu změny těchto poměrů vnitrostátní právní úprava, jež při svém přijetí nevyvolávala žádné pochybnosti z hlediska práva Unie, vykazuje náhle diskriminační charakter. Pro požadavky vnitřního trhu je totiž relevantní pouze to, že je dáno omezení svobody usazování, a nikoli zda lze vnitrostátnímu zákonodárci vytýkat jednání z historického hlediska.

45. Proto je možné, aby i z čistě faktické, spíše náhodné souvislosti mezi rozlišovacím kritériem a sídlem společnosti vzešlo rozdílné zacházení se společnostmi-rezidenty a společnostmi-nerezidenty.

46. O skryté rozdílné zacházení z důvodu sídla společnosti se výsledně jedná tehdy, pokud má na základě aktuálních faktických poměrů rozlišovací kritérium zvolené ve vnitrostátní právní úpravě ve výrazné většině případů souvislost se sídlem společnosti nacházejícím se v zahraničí.

23 — Viz rozsudky *Baxter a další* (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 13) a *Blanco Pérez a Chao Gómez* (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 119).

24 — Viz rozsudek *Komise v. Itálie* (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 9); srov. také rozsudek *Humblot* (uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 14), k článku 95 Smlouvy o EHS.

25 — Viz rozsudek *Schumacker* (uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 28).

47. Podmínkou předpokladu skryté diskriminace je však kromě skrytého rozdílného zacházení také objektivně srovnatelná situace skupin rozlišených na základě daného kritéria<sup>26</sup>. Takto se přezkoumá, zda není zjištěné rozdílné zacházení způsobeno odlišnými situacemi, a zda tudíž diskriminace není vyloučena<sup>27</sup>. Tato dodatečná podmínka brání také členským státům nemoci stanovit věcně odůvodněné rozlišení ve svých právních úpravách pouze proto, že rozlišovací kritérium má – někdy i náhodně – souvislost se sídlem společnosti.

ii) Kritérium výše obratu daňového poplatníka

48. Za těchto okolností je nyní nejprve nutno prověřit, zda kritérium výše obratu daňového poplatníka, které je uplatněno u maďarské zvláštní daně při určování výše daňové sazby, představuje skrytou diskriminaci společností-nerezidentů.

49. Podle ustanovení o zvláštní dani roste sazba daně stupňovitě v závislosti na výši obratu. To má za následek, že podniky s vysokým obratem jsou, pokud jde o zvláštní daň, podrobeny vzhledem k uplatňované sazbě daně horšímu zacházení než podniky s nízkým obratem. Důsledkem této právní úpravy je také to, že daňoví poplatníci, kteří provozují v rámci systému dceřiných společností mnoho prodejen, podléhají častěji vyšší průměrné sazbě daně ze svého obratu než daňoví poplatníci, kteří provozují pouze jednu prodejnu, například v případě franšizantů.

– Rozdílné zacházení

50. Podmínkou předpokladu skryté diskriminace je v první řadě existence skrytého rozdílného zacházení s daňovými poplatníky v závislosti na sídle jejich mateřské společnosti. Skryté rozdílné zacházení se společnostmi-nerezidenty a společnostmi-rezidenty by bylo dáno, kdyby u výrazné většiny případů byli daňoví poplatníci s vysokým obratem nerezidenty a daňoví poplatníci s nízkými obraty naproti tomu rezidenty.

51. Takové konstatování se mi nejeví jako průkazné. U podniků s vysokým obratem je sice na jednu stranu vyšší pravděpodobnost, že budou působit na vnitřním trhu nad rámec vnitrostátních hranic, a možná je tím také dána jistá pravděpodobnost, že tyto podniky budou usilovat o vysoké obraty i v jiném členském státě a také jich dosáhnou. Podniky s vysokým obratem však na druhou stranu mohou být stejně tak provozovány daňovými rezidenty.

52. Věcí předkládajícího soudu by tudíž bylo zjistit, zda na základě faktických poměrů v Maďarsku ve sporném roce ke skrytému nerovnému zacházení přesto docházelo.

53. Informace poskytnuté společností Hervis ohledně potravinářského odvětví pro takový předpoklad nepostačují. Mohlo by tak sice být na jednu stranu prokázáno, že v oblasti obchodu s potravinami jsou daňoví poplatníci se zahraničními společníky organizováni v systémech dceřiných společností, zatímco velké potravinářské řetězce, jež mají tuzemské vlastníky, jsou provozovány systémem franšízy. Tyto informace se však na druhou stranu týkají pouze části oblasti působnosti zvláštní daně, a zejména se netýkají odvětví, v němž působí samotná společnost Hervis. Skryté rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty však musí být konstatováno zásadně pro celou právní úpravu a nelze je omezovat pouze na určitou část oblasti působnosti.

26 — Viz výše bod 32.

27 — V tomto smyslu viz rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (uvedený výše v poznámce pod čarou 16, bod 46).



54. Otázka, do jaké míry je společné počítání obratu společnosti Hervis a její mateřské společnosti v oblasti obchodu s potravinami skrytým rozdílným zacházením, není ostatně pro přípustnost kritéria výše obratu z hlediska unijního práva rozhodná a musí být prozkoumána v rámci přezkumu kritéria zohlednění propojených podniků<sup>28</sup>.

55. S výhradou dalších zjištění předkládajícího soudu tak z informací, jež má Soudní dvůr k dispozici, není zřejmé, že by závislost daňové sazby zvláštní daně na výši obratu představovala skryté rozdílné zacházení s rezidenty a nerezidenty.

– Objektivně srovnatelná situace

56. Pokud by měl předkládající soud přesto konstatovat existenci skrytého rozdílného zacházení, bylo by dále nutno prověřit, zda se daňoví poplatníci s vysokým obratem a daňoví poplatníci s nízkým obratem nacházejí s ohledem na maďarskou zvláštní daň v objektivně srovnatelné situaci.

57. Komise se v této souvislosti domnívá, že je třeba existenci objektivně srovnatelné situace, zejména pokud jde o rozdílné zacházení se systémem dceřiných společností a franšízovým systémem, odmítnout pouze tehdy, pokud rozdílné zacházení s nimi odpovídá rozdílné daňové schopnosti. Vyšší sazba zvláštní daně plynoucí ze sčítání obratů dceřiných společností propojených maloobchodních prodejců však podle ní neznamená, že tyto podniky mají větší daňovou schopnost. Vyšší daňová schopnost vyplývá pouze z vyššího zisku, který zohledňuje nejen obrat, ale také náklady.

58. Dále je nutné konstatovat, že rozdílné zacházení s daňovými poplatníky s vysokým obratem a daňovými poplatníky s nízkým obratem odpovídá povaze daně, jejíž výše se řídí obratem. O rozdílné zacházení se totiž jedná také tehdy, pokud je pro takovou daň stanovena pouze jednotná sazba. Daňoví poplatníci s vysokým obratem budou vždy platit v absolutním vyjádření vyšší daň než daňoví poplatníci s nízkým obratem.

59. V projednávané věci však kromě toho vyvstává otázka, zda se daňoví poplatníci s vysokým obratem a daňoví poplatníci s nízkým obratem nacházejí v objektivně srovnatelné situaci, pokud jde o výši *sazby* daně. Jinými slovy je nutné vyjasnit, zda rozdílná výše obratu vede z hlediska rovnosti oprávněně k uplatnění rozdílných sazeb daně. A konečně jde o to posoudit, zda existuje hledisko odůvodňující rozdílné zacházení. Takové posouzení je obvykle předmětem přezkumu odůvodnění<sup>29</sup>.

60. Bez ohledu na otázku dogmatického zařazení takového přezkumu se spolu s Komisí domnívám, že rozdílná daňová schopnost daňového poplatníka v zásadě může opravňovat k uplatnění rozdílné sazby daně.

61. Progresivita sazby daně představuje v tomto rozsahu v oblasti práva daní z příjmu, tedy daní, jež se vyměřují podle zisku, uznávané rozlišování. Důvodnost progresivity i v případě daně založené na obratu však nechci na rozdíl od Komise vyloučit již od počátku. Výše obratu totiž může představovat typizující ukazatel daňové schopnosti, protože například bez vysokých obratů nejsou vysoké zisky vůbec možné, nebo protože zisk z dodatečného obratu (mezní zisk) z důvodu klesajících fixních nákladů za jednotku roste.

28 — Viz dále, bod 64 a násl.

29 — Potud také mé stanovisko ze dne 19. července 2012 ve věci A (C-123/11, bod 40 a násl.).

62. Otázku, zda za těchto okolností opravňují rozdílné výše obratu k uplatnění rozdílných sazeb daně, nelze ale v konečném důsledku vyjasnit, aniž se přezkoumá přiměřenost progresu daňové sazby. Předkládající soud by navíc musel zjistit a zvážit řadu skutkových okolností. Zejména by bylo nutno vyjasnit, jakým způsobem se projevuje rozdělení průměrného zatížení všech daňových poplatníků při zohlednění sazby daně použitelné na jednotlivá pásma sazby a jak se v souladu s tím typicky vyvíjejí mezní marže obratu daňových poplatníků.

63. Při neexistenci zjistitelného rozdílného zacházení se společnostmi-nerezidenty<sup>30</sup> však kritérium výše obratu daňového poplatníka není rozlišovacím kritériem, jež by mohlo zakládat skrytou diskriminaci společností-nerezidentů, bez ohledu na otázku, zda se tím daňoví poplatníci s vysokým obratem a daňoví poplatníci s nízkým obratem nacházejí ve vztahu k výši sazby daně v objektivně srovnatelné situaci.

### iii) Kritérium propojených daňových poplatníků

64. Dále je zapotřebí přezkoumat, zda rozdílné zacházení s daňovými poplatníky, již jsou určitým způsobem propojeni s jinými daňovými poplatníky, představuje skrytou diskriminaci na základě sídla společnosti.

65. Maďarská zvláštní daň totiž rozlišuje pro účely výše použitelné sazby daně pouze podle výše obratu daňového poplatníka. Za určitých okolností se dokonce obrat různých daňových poplatníků pro účely stanovení sazby daně sčítá. Děje se tak u daňových poplatníků, kteří jsou propojeni s jinými daňovými poplatníky v rámci skupiny, avšak nikoli u daňových poplatníků, kteří jsou propojeni s jinými daňovými poplatníky v rámci franšízového systému. Jelikož je společnost Hervis součástí koncernové struktury, která v Maďarsku dosahuje obratu mimo jiné v oblasti obchodu s potravinami, vyplývá pro ni vyšší sazba daně než pro daňové poplatníky, kteří jsou propojeni pouze v rámci franšízového systému.

66. Rozlišovací kritérium tudíž v projednávané věci spočívá ve způsobu propojení daňového poplatníka, který je buď dceřinou společností, nebo franšízantem, s podnikem, který má vliv na obchodní činnost tohoto daňového poplatníka. V prvním případě je podnik určujícím společníkem daňového poplatníka, v druhém případě mohou tomuto podniku příslušet rozsáhlá práva na základě smlouvy o franšíze.

67. Dále by předkládající soud musel na základě faktických poměrů konstatovat, že vůbec dochází ke skrytému rozdílnému zacházení se společnostmi-rezidenty a společnostmi-nerezidenty. Bylo by tomu tak v případě, že zapojení daňového poplatníka v rámci koncernové struktury ve sporném roce ve výrazné většině případů souviselo se zahraničním sídlem jeho mateřské společnosti.

68. Následně vyvstává otázka, zda se daňoví poplatníci, kteří jsou součástí koncernové struktury, a daňoví poplatníci, kteří jsou propojeni v rámci franšízového systému, nacházejí v objektivně srovnatelné situaci. Rozhodující v tomto ohledu je, zda jsou ve vztahu k výměru zvláštní daně podle obratu vazby dceřiné společnosti na její mateřskou společnost objektivně srovnatelné s vazbami franšízanta na jeho franšízora.

69. Koncernové struktury a systémy franšízy však v této souvislosti, v každém případě v projednávané věci rozhodujícího vlivu mateřské společnosti na dceřinou společnost, srovnatelné nejsou. Vzhledem k tomuto rozhodujícímu vlivu je totiž obrat dceřiných společností přičitatelný mateřské společnosti. Z velké části totiž závisí na rozhodnutí ovládající mateřské společnosti, zda bude obratu dosahovat sama nebo prostřednictvím zdanitelné dceřiné společnosti. To však není v případě franšízorů z důvodu právní a hospodářské samostatnosti jejich franšízantů možné.

30 — Viz výše, body 48 a násl.

70. Proto se daňoví poplatníci, kteří jsou propojeni v rámci franšízového systému, a daňoví poplatníci, kteří jsou součástí koncernové struktury, nenacházejí v objektivně srovnatelné situaci ve vztahu ke kritériu výměru maďarské zvláštní daně podle obratu.

71. Rozlišovací kritérium propojení daňových poplatníků tudíž nemůže vést k předpokladu skryté diskriminace.

iv) Kritérium distribučního stupně, kterému odpovídá obrat

72. Nakonec zbývá posoudit, zda zdanění pouze na posledním stupni distribučního řetězce představuje skrytou diskriminaci společností se sídlem v jiném členském státě.

73. Podle právní úpravy zvláštní daně totiž dani podléhá pouze maloobchodní činnost v prodejně, nikoli však velkoobchodní činnost v rámci předcházejícího distribučního stupně. Toto rozlišení je důvodem k tomu, aby bylo vůči daňovým poplatníkům, kteří mají dceřiné společnosti, uplatňováno ve srovnání s celým systémem franšízorů a franšízantů rozdílné daňové zacházení, neboť obraty franšízora nepodléhají žádnému zdanění.

74. Tento rozdíl je jádrem stížnosti především společnosti Hervis, podle níž v potravinářském odvětví, v jehož rámci je společnost Hervis pro účely zvláštní daně propojena se svou mateřskou společností, dochází k rozdílnému zacházení s podniky zahraničních a domácích vlastníků.

75. Také v tomto ohledu by musel předkládající soud pro účely posouzení, zda se jedná o skryté rozdílné zacházení, nejprve zjistit, zda v Maďarsku nerezidenti ve výrazné většině případů působí prostřednictvím systému dceřiných společností, zatímco rezidenti působí přímo či nepřímo v rámci franšízového systému jako franšízoři.

76. Pokud by bylo nutné konstatovat, že tomu tak je, bylo by zapotřebí přezkoumat, zda se podniky, jež působí prostřednictvím systému dceřiných společností, a franšízoři nacházejí pro účely maďarské zvláštní daně v objektivně srovnatelné situaci.

77. V tomto ohledu společnost Hervis a Rakouská republika uvádějí, že se maďarský franšízový systém jen sotva liší od integrovaných maloobchodních prodejců s dceřinými společnostmi. Platí to údajně zejména ve vztahu k jednotnému postupu, pokud jde o vzhled, dodávky, tvorbu cen, podporu prodeje a elektronické zpracování dat.

78. Pro posouzení objektivně srovnatelné situace však není rozhodné, zda jsou srovnávané skupiny srovnatelné z několika či mnoha hledisek. Rozhodující je spíše to, zda se s ohledem na vnitrostátní právní úpravu nacházejí ve srovnatelné situaci.

79. Tak tomu však v případě franšízorů a podniků působících prostřednictvím systému dceřiných společností není. V rozsahu, v němž franšízoři nepodléhají zvláštní dani, totiž nemají právě žádný obrat ve vztahu ke konečným spotřebitelům, nýbrž pouze vůči svým franšízantům. Jsou tedy srovnatelní spíše s velkoobchodníky či výrobci, jejichž služeb mohou využívat také podniky, jež působí prostřednictvím systému poboček, a kteří rovněž nepodléhají zvláštní dani. Pokud by franšízoři se svým obratem rovněž podléhali zvláštní dani, docházelo by k dvojitmu zatížení výrobků, neboť by byla daň vybírána jak na úrovni franšízorů, tak na úrovni franšízantů. Podniky působící prostřednictvím systému dceřiných společností by naproti tomu srovnatelnému dvojitmu zatížení vystaveny nebyly.

80. Proto ani rozlišovací kritérium založené na distribučním stupni, kterému odpovídá obrat, nevede k přijetí tvrzení o skryté diskriminaci.

v) Dílčí závěr

81. Právní předpisy o maďarské zvláštní dani tedy podle informací předložených soudu neobsahují ve výsledku ustanovení, jež by s ohledem na svobodu usazování otevřeně či skrytě diskriminovala společnosti z důvodu, že sídlí v zahraničí.

b) Nediskriminační omezení

82. Za omezení svobody usazování je kromě diskriminace nutno podle ustálené judikatury považovat veškerá opatření, která výkon této svobody zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním<sup>31</sup>.

83. Jak jsem však již uvedla na jiném místě, není v oblasti daňového práva přezkum pomocí tohoto kritéria možný, neboť v opačném případě by musely být z hlediska unijního práva přezkoumávány jakékoli státem ukládané daně a poplatky<sup>32</sup>.

84. Tento pohled nezastává pouze Soudní dvůr ve své judikatuře, neboť ten se v oblasti daňového práva nediskriminačním omezením svobody usazování dosud nezabýval. Kromě toho nachází zvláštní postavení daňového práva ve vztahu k uplatňování základních svobod oporu také ve Smlouvách. Řada ustanovení SFEU tak pro legislativní činnost Unie v oblasti daňového práva stanoví přísnější formální požadavky<sup>33</sup>, a zdůrazňuje tím daňovou suverenitu členských států.

c) Dílčí závěr

85. Je tak nutno konstatovat, že na základě informací, které má Soudní dvůr k dispozici, není mateřská společnost společnosti Hervis vybíráním zvláštní daně omezena zakázaným způsobem v právu na svobodné usazování v Maďarsku.

3. Volný pohyb služeb a kapitálu

86. Jelikož je v projednávané věci dotčeno právo na usazování ovládající mateřské společnosti společnosti Hervis, ustupuje vůči tomuto právu otázka volného pohybu kapitálu<sup>34</sup> do pozadí, což také účastníci řízení správně vyložili. Bez ohledu na konkurenční vztah mezi volným pohybem služeb a svobodou usazování se navíc domnívám, že volný pohyb služeb není v projednávané věci dotčen, protože předmětem činnosti společnosti Hervis je prodej zboží.

4. Obecný zákaz diskriminace

87. Jelikož je obecný zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti v oblasti usazování zakotven ve stávajícím článku 49 SFEU<sup>35</sup>, nelze v projednávané věci použít článek 18 SFEU, a to z důvodu zásady speciality.

31 — Viz rozsudky *Truck Center* (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 33) a *Blanco Pérez a Chao Gómez* (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 53), jakož i rozsudek ze dne 6. září 2012, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, bod 33 a v něm citovaná judikatura).

32 — Viz konkrétně mé stanovisko ze dne 21. prosince 2012 ve věci *X* (C-498/10, bod 28).

33 — Viz k právním předpisům o vnitřním trhu čl. 114 odst. 2 a článek 115, k průmyslové politice čl. 173 odst. 3 druhý pododstavec, k politice v oblasti životního prostředí čl. 192 odst. 2 první pododstavec písm. a) a k energetické politice čl. 194 odst. 3 SFEU.

34 — Viz k tomu rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, body 91 a 94).

35 — Viz rozsudek ze dne 8. března 2001, *Metallgesellschaft a další* (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 39).

## 5. Přípustnost daně z obrátu na základě směrnice o DPH

88. Závěrem se budu zabývat významem článku 401 směrnice o DPH pro přípustnost vybírání předmětné zvláštní daně z hlediska práva Unie.

89. Podle tohoto ustanovení nebrání směrnice o DPH tomu, aby členské státy vybíraly daně, jež *nemají* povahu daně z obrátu. Z toho však vyplývá, že členské státy nesmí vybírat daně, jež tuto povahu mají<sup>36</sup>.

90. V projednávané věci ve skutečnosti vyvstává otázka, zda maďarská zvláštní daň, která se vyměřuje na základě obrátu, vykazuje povahu daně z obrátu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH, a je proto unijním právem zakázána. Zvláštní daň totiž vzhledem ke své progresivní sazbě vede ke značnému narušení hospodářské soutěže mezi společnostmi s vysokým obrátem a společnostmi s nízkým obrátem. Toto narušení hospodářské soutěže však, jak jsme mohli vidět, nepředstavuje přeshraniční diskriminaci<sup>37</sup>, takže základní svobody této zvláštní daně nebrání. Zamezení takovému narušení hospodářské soutěže se však v právu Unie nevěnuje pouze právo v oblasti státních podpor, ale také – speciálně pro oblast daně z obrátu – ustanovení společného systému daně z přidané hodnoty.

91. Je mi známo, že otázku výkladu článku 401 směrnice o DPH nevznesl ani předkládající soud, ani se k ní před Soudním dvorem nevyjádřili účastníci řízení. Není to překvapivé, pokud uvážíme, že podle ustálené judikatury Soudního dvora nedochází k porušení článku 401 směrnice o DPH již tehdy, pokud vnitrostátní daň postrádá byť jediný ze čtyř základních znaků DPH<sup>38</sup>. K těmto čtyřem základním znakům patří obecné použití, stanovení výše DPH poměrně k ceně, vybírání v každém stupni výrobního a distribučního procesu a odpočet částek daně odvedených na vstupu tak, aby se tato daň v dané fázi uplatnila pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívalo v konečném důsledku na konečném spotřebiteli<sup>39</sup>. Maďarská zvláštní daň však evidentně nevykazuje třetí ani čtvrtý znak, neboť je vybírána výlučně na stupni maloobchodního prodeje.

92. Přesto bych se však dotkla významu článku 401 směrnice o DPH pro projednávanou věc, neboť jsem zaprvé přesvědčena, že abstraktní podmínky použití tohoto ustanovení vyžadují úpravu s cílem zajistit praktickou účinnost tohoto předpisu (viz níže písmeno a)). Zadruhé by při případné úpravě těchto podmínek Soudním dvorem nebylo jisté, zda by maďarská zvláštní daň byla slučitelná s článkem 401 směrnice o DPH (viz níže písmena b) a c)).

36 — Viz rozsudky ze dne 31. března 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading (C-200/90, Recueil, s. I-2217, bod 10 a v něm citovaná judikatura), a ze dne 17. září 1997, UCAL (C-347/95, Recueil, s. I-4911, bod 32).

37 — Viz výše, bod 48 a násl.

38 — Mimo jiné viz rozsudky ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 23); ze dne 19. září 2002, Tulliasiamies a Siilin (C-101/00, Recueil, s. I-7487, bod 105); ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 27 a násl.), a ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 36); srov. také obdobně rozsudek ze dne 7. května 1992, Bozzi (C-347/90, Recueil, s. I-2947, bod 10).

39 — Mimo jiné viz rozsudky ze dne 8. června 1999, Pelzl a další (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Recueil, s. I-3319, bod 21), Banca popolare di Cremona (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 28) a KÖGÁZ a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 37).



a) Smysl a účel článku 401 směrnice o DPH

93. Smysl zákazu vybírání daní, jež vykazují povahu daně z obratu, lze vyložit takto: společný unijní systém DPH má nahradit rozdílné daně z obratu, které do té doby platily v jednotlivých členských státech<sup>40</sup>. Jak ukazuje čtvrtý a osmý bod odůvodnění směrnice 67/227/EHS<sup>41</sup>, daně z obratu byly dříve ve většině členských států vybírány v podobě kumulativního vícefázového systému, tedy nikoli ve formě DPH. Společným systémem daně z přidané hodnoty mají být napříště veškeré daně z obratu v Unii nahrazeny určitou formou daně z obratu, totiž stávající daní z přidané hodnoty.

94. Společný systém daně z přidané hodnoty tudíž není harmonizací oblasti DPH, nýbrž rozsáhlé oblasti daní z obratu, v jejímž rámci se stanoví určitý druh daně z obratu – stávající daň z přidané hodnoty – jako závazný. S touto harmonizací by bylo samozřejmě v rozporu, kdyby členské státy kromě společného systému daně z přidané hodnoty zachovávaly další daně z obratu, ať už jakéhokoli druhu.

95. Již z těchto důvodů je dosavadní pohled judikatury, podle něhož je vnitrostátní daň na základě článku 401 směrnice o DPH, který stanoví zákaz vybírání *daně z obratu*, nepřijatelná pouze tehdy, pokud tato daň vykazuje základní znaky *daně z přidané hodnoty*, příliš úzký<sup>42</sup>. Již generální advokát Léger poukázal na to, že tento pohled Soudního dvora členským státům paradoxně umožňuje opětovné zavedení kumulativního vícefázového systému, k jehož zrušení společný systém daně z přidané hodnoty právě slouží<sup>43</sup>. Kumulativní vícefázový systém daně z přidané hodnoty totiž základní znaky DPH nevykazuje, neboť nestanoví odpočet částek daně odvedených na vstupu.

96. Podle ustálené judikatury Soudního dvora dále platí, že vnitrostátní daň lze označit za daň z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH, a tato daň je tudíž zakázána, vede-li k ohrožení fungování společného systému DPH<sup>44</sup>. Toto fungování však spočívá právě v tom, že určitá stanovená forma daně z obratu, tedy stávající daň z přidané hodnoty, má ve všech členských státech zajistit stejné podmínky hospodářské soutěže. Z čtvrtého bodu odůvodnění směrnice o DPH totiž vyplývá, že cílem zavedení společného systému DPH je, aby byly v členských státech uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Měly by být přitom co nejvíce vyloučeny faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Unie.

97. V důsledku toho Soudní dvůr sám ve svých posledních relevantních rozhodnutích požaduje, aby byla při srovnávání vnitrostátní daně se znaky daně z přidané hodnoty vyhrazena zvláštní pozornost požadavku na zaručení neutrality společného systému DPH<sup>45</sup> v každém okamžiku. Nadále však není jasné, z jakého důvodu může fungování společného systému DPH ohrozit prostřednictvím narušení podmínek hospodářské soutěže pouze daň, která vykazuje základní znaky daně z přidané hodnoty. Jak správně konstatovala generální advokátka Stix-Hackl, společný systém DPH nejvíce naruší daň, která – ač nese základní znaky DPH – nese také znaky, které jsou s ní v rozporu<sup>46</sup>.

40 — Viz rozsudky Banca popolare di Cremona (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 23) a KÖGÁZ a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 31).

41 — První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

42 — Viz rozsudek KÖGÁZ a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 36 a v něm citovaná judikatura).

43 — Viz stanovisko generálního advokáta P. Légera ze dne 13. března 1997 ve věci Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Recueil, s. I-5053, bod 42).

44 — Viz rozsudky Banca popolare di Cremona (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 23 až 25) a KÖGÁZ a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 31 a 34); srov. dále rozsudek ze dne 27. listopadu 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Recueil, s. 3764, bod 16).

45 — Viz rozsudky Banca popolare di Cremona (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 29) a KÖGÁZ a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 38, bod 38).

46 — Viz stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ze dne 14. března 2006 ve věci Banca popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 36).

98. Proti omezenému přístupu judikatury tak nehovoří pouze znění článku 401 směrnice o DPH, který neodkazuje na povahu daně z přidané hodnoty, ale na povahu od ní odlišné daně z obratu. Restriktivní výklad tohoto ustanovení ho především zbavuje jeho užitečného účinku, neboť připouští vybírání vnitrostátních daní z obratu, které – jako je tomu například u daně z obratu v rámci kumulativního vícefázového systému – tím, že narušují podmínky hospodářské soutěže, ohrožují fungování společného systému DPH.

99. Širšímu chápání článku 401 směrnice o DPH nasvědčuje judikatura potud, pokud jistým způsobem vždy nechala otevřenou otázku, zda by nemohly být právem Unie zakázány i další daně než ty, které vykazují základní znaky daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr lze totiž stále chápat také v tom smyslu, že slučitelná se stávajícím článkem 401 směrnice o DPH není *přínejmenším* taková daň, která vyazuje základní znaky daně z přidané hodnoty<sup>47</sup>. V tomto smyslu by nebylo vyloučeno, aby s tímto článkem byly neslučitelné i jiné daně<sup>48</sup>.

100. Výsledně se mi jeví jako jednoznačné, že zákaz daně podle článku 401 směrnice o DPH předpokládá, že vnitrostátní daň vyazuje základní znaky nikoli daně z přidané hodnoty, ale daně z obratu. Toto ustanovení kromě toho v souladu se svým předmětem a účelem i v souladu s dosavadní judikaturou zakazuje pouze takové daně, které ohrožují fungování společného systému DPH tím, že narušují podmínky hospodářské soutěže na vnitrostátní úrovni či na úrovni Unie.

101. Následně proto ve stručnosti přezkoumám, jaké dopady by mohl mít takto pozměněný pohled judikatury na projednávanou věc.

#### b) Základní znaky daně z obratu

102. Nejprve by bylo nutné přezkoumat, zda maďarská zvláštní daň vyazuje základní znaky daně z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH.

103. Jako východisko pro určení základních znaků daně z obratu se nabízejí základní znaky daně z přidané hodnoty podle judikatury Soudního dvora. V těchto znacích by totiž již měly být obsaženy znaky nadřazeného pojmu „daň z obratu“, doplněné o specifické znaky daně z přidané hodnoty.

#### i) Možnost odpočtu daně odvedené na vstupu a přenositelnost

104. Úvodem je nutno konstatovat v souladu s tím, jak se vyjádřili generální advokát Mischo a generální advokátka Hackl, že odpočet daně na vstupu nemůže patřit k základním znakům daně z obratu<sup>49</sup>. Právě tento znak by zabránil tomu, aby bylo členským státům zakázáno opětovné zavedení kumulativního vícefázového systému, k jehož zrušení společný systém daně z přidané hodnoty právě slouží.

47 — V tomto smyslu viz rozsudky Dansk Denkvit a Poulsen Trading (uvedené v poznámce pod čarou 36, bod 11); ze dne 26. června 1997, Careda a další (C-370/95 až C-372/95, Recueil, s. I-3721, bod 14); ze dne 19. února 1998, SPAR (C-318/96, Recueil, s. I-785, bod 22), Pelzl a další (uvedené v poznámce pod čarou 40, bod 20) a KÖGÁZ a další (uvedené v poznámce pod čarou 38, bod 34 a násl.).

48 — Viz rozsudek ze dne 13. července 1989, Wisselink a další (93/88 a 94/88, Recueil, s. 2671, bod 11), ke kumulativnímu vícefázovému systému, jakož i stanovisko generálního advokáta Albera ze dne 18. března 1999 ve věci Pelzl a další (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Recueil, s. I-3319, bod 85).

49 — Stanovisko generálního advokáta Mischa ze dne 27. dubna 1989, Wisselink a další (93/88 a 94/88, Recueil, s. 2671, bod 50), a stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci Banca popolare di Cremona (uvedené v poznámce pod čarou 46, bod 110).

105. Ani Soudním dvorem vyžadovaná přenositelnost daně na konečného spotřebitele<sup>50</sup>, která je neustále uváděna jako důsledek odpočtu daně na vstupu<sup>51</sup>, není podmínkou uznání povahy daně z obrátu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH. Právě v rámci kumulativního vícefázového systému je totiž přenositelnost daně sporná, neboť nejsou dány stejné podmínky hospodářské soutěže. Požadavek přenositelnosti daně by ostatně nakonec vedl k tomu, že právě na daně, které hospodářskou soutěž narušují nejvíce, a nejsou proto z důvodu výrazně odlišných podmínek hospodářské soutěže mezi daňovými poplatníky přenositelné, by se zákaz článku 401 směrnice o DPH nevztahoval.

ii) Vybírání na každém stupni výrobního a distribučního procesu

106. Ani znak vybírání na každém stupni výrobního a distribučního řetězce nepředstavuje základní znak daně z obrátu<sup>52</sup>.

107. Stejný přístup zaujal nejen Soudní dvůr již v dřívější judikatuře<sup>53</sup>. Kromě toho alternativou ke stávajícímu systému daně z přidané hodnoty jsou také jednofázové systémy, neboť při uplatnění na plnění konečným spotřebitelům vedou v zásadě ke stejnému daňovému výsledku.

iii) Stanovení výše daně poměrně k ceně

108. Znak stanovení výše daně poměrně k ceně je vlastně pojmovým znakem daně z obrátu. O dani z obrátu lze hovořit, pouze pokud se základ daně řídí samotným obrátem.

109. Není však podstatné, jestli se stanovení výše daně provede z jednotlivého obrátu nebo ze součtu obrátů za určité období, jako je tomu v projednávané věci v případě maďarské zvláštní daně. I když se totiž daň vyměří z celkového ročního obrátu, uplatní se na každý jednotlivý obrát<sup>54</sup>.

110. Soudní dvůr sice ve starších řízeních částečně zamítl použitelnost zákazu na konkrétní daň, která zatěžovala určité skupiny podniků pouze na základě celkového ročního obrátu, stejně jako je tomu v případě zvláštní daně v projednávané věci<sup>55</sup>. Takové konstatování však může být také způsobeno nepochopením, s nímž se lze v judikatuře částečně setkat, že daň z přidané hodnoty je vybírána z přidané hodnoty vytvořené v rámci každého obrátu<sup>56</sup>. Technika vybírání daní však funguje jinak, neboť základ daně se podle článku 73 směrnice o DPH tvoří z celého protiplnění.

111. Maďarská zvláštní daň by tak splňovala znak stanovení výše daně poměrně k ceně.

iv) Obecné použití

112. Konečně i znak obecného použití patří k podstatným znakům daně z obrátu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH.

50 — Viz mimo jiné rozsudky Careda a další (uvedený v poznámce pod čarou 47, bod 14 a násl.) a KÖGÁZ a další (uvedený v poznámce pod čarou 38, body 50 a 57).

51 — Viz mimo jiné rozsudky Pelzl a další (uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 21), Banca popolare di Cremona (uvedený v poznámce pod čarou 38, bod 28) a KÖGÁZ a další (uvedený v poznámce pod čarou 38, bod 37).

52 — Stanovisko ve věci Wisselink a další (uvedené v poznámce pod čarou 49, bod 50).

53 — Viz rozsudek Wisselink a další (uvedený v poznámce pod čarou 48, bod 11 a násl.).

54 — Stanovisko ve věci Pelzl a další (uvedené v poznámce pod čarou 48, body 44 a 57); srov. také stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 17. března 2005 ve věci Banca popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 46 a násl.), a stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci Banca popolare di Cremona (uvedené v poznámce pod čarou 46, bod. 79).

55 — Viz rozsudky Rousseau Wilmot (uvedený v poznámce pod čarou 44, bod 16) a Pelzl a další (uvedený v poznámce pod čarou 39, bod 25); v jiném smyslu nakonec rozsudek Dansk Denkavit a Poulsen Trading (uvedený v poznámce pod čarou 36).

56 — Viz rozsudky ze dne 19. března 1991, Giant (C-109/90, Recueil, s. I-1385, bod 14), a ze dne 16. prosince 1992, Beaulande (C-208/91, Recueil, s. I-6709, bod 18).

113. Vyplývá to přímo z výkladu článku 401 směrnice o DPH. Toto ustanovení totiž uvádí jako příklady daní, které nevykazují znaky daně z obratu, jednotlivé druhy daní, které se zaměřují na zdanění určitých obsahů služeb, jako je pojištění, kolkovné nebo hry a sázky. Tyto zvláštní daně z obratu tak zůstávají nadále přípustné i po zavedení společného systému DPH. Zakázané jsou tak pouze všeobecné daně z obratu. Pouze takové daně mají dosah, který může vést k ohrožení fungování společného systému DPH.

114. Soudní dvůr dosud za obecné daně z obratu považoval pouze takové daně, jež zahrnují všechny hospodářské činnosti v členském státě<sup>57</sup>.

115. Je však nutno konstatovat, že veškerý obrat již dávno nepodléhá ani platné dani z přidané hodnoty. V člincích 132 a 135 směrnice o DPH je tak uvedena početná řada osvobození od daně pro jednotlivá plnění či pro celá odvětví. Požadavek obecného použití v tomto rozsahu nemůže znamenat, že budou zdaněny všechny obsahy služeb. Takový výklad by také zákaz v článku 401 směrnice o DPH zbavil jakékoli z praktického hlediska relevantní oblasti působnosti<sup>58</sup>.

116. Zvláště v případě daně, o jakou jde v projednávané věci a jež je vybírána pouze v posledním stupni distribučního řetězce, nelze požadovat, aby se vztahovala na veškeré druhy plnění. Pokud jde o obecné použití daně z obratu, vystává u takové daně pouze otázka, zda má s ohledem na plnění poskytovaná konečnému spotřebiteli všeobecnou povahu.

117. Bez ohledu na otázku, kdy je nutno vycházet z existence obecného použití<sup>59</sup>, chybějí v projednávané věci pro tyto účely nezbytné informace týkající se oblasti působnosti daně. Vnitrostátní soud tak poukazuje pouze na to, že zvláštní daň se vztahuje na maloobchodní činnosti v určitých, čísly označených odvětvích jednotné nomenklatury hospodářských činností, která je v Maďarsku v platnosti. Jak rozsáhlé je zdanění plnění konečnému spotřebiteli, však z této informace není jasné.

118. Na základě dostupných informací tudíž nelze posoudit, zda daň, jako je maďarská zvláštní daň, představuje obecnou daň z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH.

### c) Narušení podmínek hospodářské soutěže

119. Pokud by bylo nutno konstatovat, že se v případě maďarské zvláštní daně jedná o obecnou daň z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH, bylo by pro její zákaz na základě práva Unie dále nezbytné, aby tato daň ohrožovala fungování společného systému DPH tím, že by narušovala podmínky hospodářské soutěže na vnitrostátní úrovni či na úrovni Unie.

120. Tak by tomu v případě zvláštní daně mohlo být. Prodej stejných produktů totiž výsledně v závislosti na daňovém poplatníkovi vede k různě vysoké daňové zátěži. To však neplatí, pokud jde o zpětné vybírání zvláštní daně, které vzhledem k tomu, že se o ní v době dosažení obratu nevědělo, nemohlo narušit hospodářskou soutěž.

57 — Rozsudky Beaulande (uvedený v poznámce pod čarou 56, bod 16), ze dne 17. září 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Recueil, s. I-5053, bod 17), a Tulliasiamies a Siilin (uvedený v poznámce pod čarou 38, bod 101); srov. také rozsudek EKW a Wein & Co (uvedený v poznámce pod čarou 38, bod 24).

58 — V tomto smyslu viz stanovisko generálního advokáta Saggia ze dne 1. července 1999 ve věci EKW a Wein & Co (C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 21).

59 — Viz za tím účelem rozdílné řešení ve stanovisku generálního advokáta Jacobse ze dne 19. března 1992 ve věci Bozzi (C-347/90, Recueil, s. I-2947, bod 14), a ve stanovisku generálního advokáta Albera ze dne 20. listopadu 1997 ve věci SPAR (C-318/96, Recueil, s. I-785, bod 33).

121. Kromě toho se vzhledem ke způsobu vybírání zvláštní daně pro účely daňového zatížení opět zvyšuje význam délky výrobní a distribuční cesty, a to v rozporu se základní zásadou uvedenou v čl. 1 odst. 2 prvním pododstavci směrnice o DPH. Pokud totiž velkoobchodník poskytne plnění maloobchodníkovi, nedochází podle pásmové sazby zvláštní daně k daňovému zatížení. Když se však distribuční cesta o jeden stupeň zkrátí, a dřívější velkoobchodník se tak stává velkým maloobchodníkem, vzniká z důvodu progresse sazby daňové zatížení. Důsledkem tohoto vybírání zvláštní daně je také rozdílné zacházení se systémem dceřiných společností a franšízovým systémem, které není v souladu se zásadami společného systému DPH<sup>60</sup>.

122. Tím by maďarská zvláštní daň vzhledem ke své pásmové sazbě zásadně ohrozila fungování společného systému DPH, neboť by narušila podmínky hospodářské soutěže na vnitrostátní úrovni, zejména pokud jde o nezávislost zdanění na délce výrobní a distribuční cesty.

#### d) Dílčí závěr

123. Vzhledem k tomu, že v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nebyly uvedeny dostatečné informace stran obecné povahy zvláštní daně a s ohledem na skutečnost, že se zdá, že výklad článku 401 směrnice o DPH dosud v původním řízení nehrál žádnou roli, nenavrhuji Soudnímu dvoru, aby znovu zahájil ústní část řízení s cílem poskytnout účastníkům řízení příležitost k zaujetí stanoviska.

124. V projednávané věci se mi jako účelnější jeví pouze vyjasnit otázky týkající se primárního práva, jež vznesl předkládající soud, a dále pouze doporučit předkládajícímu soudu, aby přiměřeným způsobem zohlednil článek 401 směrnice o DPH. Pokud by předkládající soud vzhledem k dosavadní judikatuře Soudního dvora a zde nastíněným úvahám měl za to, že není vyloučeno, že maďarská zvláštní daň porušuje článek 401 směrnice o DPH, měl by znovu zvolit cestu předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

#### 6. Závěr

125. Na předběžnou otázku je tudíž nutno odpovědět tak, že článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU, jež se uplatní v projednávané věci, nebrání vybírání maďarské zvláštní daně, jak byla popsána předkládajícím soudem. Předkládající soud však musí přezkoumat, zda je zvláštní daň slučitelná s článkem 401 směrnice o DPH.

#### V – Závěry

126. Navrhuji tedy odpovědět na předběžnou otázkou Székesfehérvári Törvényszék následovně:

„Článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU, jenž se uplatní v původním řízení, nebrání vybírání daně, jak byla popsána předkládajícím soudem. Předkládající soud však musí přezkoumat, zda je taková daň slučitelná s článkem 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.“

60 — Viz výše, bod 72 a násl.