



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

3. března 2020\*

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Daň z obratu v odvětví maloobchodní činnosti v prodejnách – Progresivní daň, která má větší dopad na podniky vlastněné fyzickými nebo právníckými osobami z jiných členských států než na tuzemské podniky – Pásma sazeb progresivní daně vztahující se na všechny osoby povinné k dani – Neutralita výše obratu coby rozlišovacího kritéria – Daňová schopnost osob povinných k dani – Státní podpory“

Ve věci C-323/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovněprávní soud v Budapešti, Maďarsko) ze dne 19. března 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 16. května 2018, v řízení

**Tesco-Global Áruházak Zrt.**

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, R. Silva de Lapuerta, místopředsedkyně, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a E. Regan, předsedové senátů, P.G. Xuereb, L.S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe a N. Piçarra, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. dubna 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Tesco-Global Áruházak Zrt. Sz. Vámosi-Nagyem, ügyvéd,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem, G. Koósem a D. R. Gesztelyim, jako zmocněnci,
- za polskou vládu B. Majczynou a M. Rzotkiewiczem, jakož i A. Kramarczyk, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem, V. Bottkou, P.-J. Loewenthalem a R. Lyalem, jakož i A. Armenia, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: maďarština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 4. července 2019,  
vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18, 26, 49, 54 až 56, 63, 65, 107, 108 a 110 SFEU, jakož i zásady efektivity a přednosti unijního práva a zásady procesní rovnocennosti.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Tesco-Global Áruházak Zrt. (dále jen „společnost Tesco“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství státní správy daní a cel, Maďarsko, dále jen „odvolací ředitelství“) ohledně zaplacení daně z obratu v odvětví maloobchodní činnosti v prodejnách (dále jen „zvláštní daň“).

### **Maďarský právní rámec**

- 3 V preambuli egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. Törvény (zákon XCIV z roku 2010 o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví, dále jen „zákon o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví“) je uvedeno:

„V rámci znovunastolení rozpočtové rovnováhy přijímá Parlament tento zákon o zavedení zvláštní daně k tíži daňových poplatníků, jejichž schopnost přispívat na odvody ve prospěch státu přesahuje obecnou daňovou povinnost.“

- 4 V ustanovení § 1 zákona o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví je uvedeno:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

1. maloobchodní činností v prodejnách: činnosti zařazené v souladu s jednotnou nomenklaturou hospodářských činností účinnou od 1. ledna 2009 do oddílu č. 45.1 s výjimkou velkoobchodu s motorovými vozidly a přívěsy, do oddílů č. 45.32 a 45.40 s výjimkou oprav motocyklů a velkoobchodu s nimi, jakož i do oddílů č. 47.1 až 47.9,

[...]

5. čistým obratem: u osob povinných k dani, na které se vztahuje zákon o účetnictví, čistý obrat z prodeje ve smyslu zákona o účetnictví; u osob povinných k dani podléhajících zjednodušené podnikatelské dani, na které se nevztahuje zákon o účetnictví, obrat po odečtení daně z přidané hodnoty ve smyslu zákona o režimu zdanění; u osob povinných k dani, na které se vztahuje zákon o dani z příjmů fyzických osob, příjmy po odečtení daně z přidané hodnoty ve smyslu zákona o dani z příjmů.“

- 5 Ustanovení § 2 zákona o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví zní:

„Předmětem daně je

a) maloobchodní činnost v prodejnách,

[...]“

6 Ustanovení § 3 tohoto zákona definuje osoby povinné k dani takto:

„(1) Osobami povinnými k dani jsou právnické osoby, další organizace ve smyslu obecného daňového zákoníku a osoby samostatně výdělečně činné vykonávající činnost podléhající dani ve smyslu § 2.

(2) Dani rovněž podléhají organizace a jednotlivci nerezidenti v souvislosti s činnostmi podléhajícími dani uvedenými v § 2, jestliže je vykonávají na vnitřním trhu prostřednictvím dceřiných společností.“

7 V ustanovení § 4 odst. 1 zmíněného zákona je uvedeno:

„Základem daně je čistý obrat osob povinných k dani dosažený z činností uvedených v § 2, [...]“

8 Ustanovení § 5 téhož zákona stanoví:

„Použitelné sazby:

„a) pro činnosti uvedené v § 2 písm. a) činí sazba 0 % z části základu daně až do výše 500 milionů [maďarských forintů (HUF)], 0,1 % z části základu daně vyšší než 500 milionů HUF, ale nižší než 30 miliard HUF, 0,4 % z části základu daně vyšší než 30 miliard HUF, ale nižší než 100 miliard HUF, a 2,5 % z části základu daně vyšší než 100 miliard HUF,

[...]“

9 V ustanovení § 124/B adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (zákon XCII z roku 2003, daňový řád) je uvedeno:

„Daňový orgán rozhodne o opravném daňovém přiznání ve lhůtě patnácti dnů od jeho předložení bez jeho ověřování, pokud ho daňový poplatník předložil výlučně proto, že právní předpis, který stanoví daňovou povinnost, je protiústavní nebo je v rozporu se závazným právním aktem Evropské unie nebo, v případě obecního nařízení, s jiným právním předpisem, ledaže rozhodnutí Alkotmánybíróság [(Ústavní soud, Maďarsko)], Kúria [(Nejvyšší soud, Maďarsko)] nebo Soudního dvora Evropské unie k této otázce není v okamžiku předložení opravného daňového přiznání dosud zveřejněno nebo toto přiznání není v souladu s obsahem zveřejněného rozhodnutí. Proti rozhodnutí o opravném daňovém přiznání lze podat odvolání nebo žalobu v souladu s obecnými ustanoveními tohoto zákona.“

10 Ustanovení § 128 odst. 2 tohoto zákona zní:

„Opravný daňový výměr se nevydává, pokud na základě opravného daňového přiznání nelze provést opravu výše daně nebo rozpočtové dotace.“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

11 Tesco je obchodní společnost založená podle maďarského práva, která působí v oblasti maloobchodu a velkoobchodu v prodejnách. Je součástí skupiny, která má sídlo ve Spojeném království a tvoří maloobchodní řetězec, který v období od 1. března 2010 do 28. února 2013 dosáhl na maďarském trhu nejvyššího obratu.

12 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (státní správa daní a cel, daňové ředitelství pro velké daňové subjekty, Maďarsko, dále jen „daňový orgán prvního stupně“) provedl u společnosti Tesco daňovou kontrolu týkající se všech daní zaplacených za toto období a všech rozpočtových dotací získaných za toto období.

- 13 Daňový orgán prvního stupně doměřil společnosti Tesco na základě této kontroly zejména zvláštní daň ve výši 1 396 684 000 HUF (přibližně 4 198 852 eur) a konstatoval, že má tato společnost na uvedené dani přeplatek ve výši 17 900 000 HUF (přibližně 53 811 eur). Výše nezaplacených daní byla vyčíslena na celkem 4 634 131 000 HUF (přibližně 13 931 233 eur) a na jejím základě byla uložena daňová pokuta ve výši 873 760 000 HUF (přibližně 2 626 260 eur) a penále za prodlení ve výši 956 812 000 HUF (přibližně 2 875 889 eur).
- 14 Odvolací ředitelství, u kterého bylo proti rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně podáno odvolání, toto rozhodnutí ve vztahu ke zvláštní dani potvrdilo. Naproti tomu jej pozměnilo, pokud jde o přeplatek na dani zjištěný ve prospěch společnosti Tesco, který byl stanoven na částku 249 254 000 HUF (přibližně 749 144 eur), a pokud jde o její daňový nedoplatek, který byl stanoven na částku 3 058 090 000 HUF (přibližně 9 191 226 eur), z nichž 3 013 077 000 HUF (přibližně 9 070 000 eur) představovalo nezaplacené daně. Kromě tohoto daňového dluhu odvolací ředitelství společnosti Tesco uložilo povinnost zaplatit zvláštní daň ve výši 1 396 684 000 HUF (přibližně 4 198 378 eur), daňovou pokutu ve výši 468 497 000 HUF (přibližně 1 408 284 eur) a penále za prodlení ve výši 644 890 000 HUF (přibližně 1 938 416 eur).
- 15 Společnost Tesco podala proti rozhodnutí odvolacího ředitelství u Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovněprávní soud v Budapešti, Maďarsko) žalobu. Tvrdí, že povinnost zaplatit zvláštní daň, která jí je uložena, není opodstatněná, přičemž namítá, že právní předpis týkající se této daně zasahuje do svobody usazování, volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu. Tento právní předpis kromě toho odporuje zásadě rovnosti, představuje zakázanou státní podporu a je v rozporu s článkem 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 16 Společnost Tesco konkrétně namítá, že z důvodu výrazně progresivního odstupňování sazeb zvláštní daně a struktury maďarského maloobchodního trhu spadají do nejnižších pásem pouze společnosti vlastněné maďarskými fyzickými nebo právnickými osobami, které fungují na základě franšízingových systémů. Naopak do nejvyššího pásma spadají až na jedinou výjimku podniky propojené se společnostmi, které mají sídlo v jiném členském státě. Společnosti vlastněné zahraničními fyzickými nebo právnickými osobami tedy hradí nepřiměřeně velkou část této daně.
- 17 Předkládající soud má za to, že zákon o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví může odporovat článkům 18, 26, 49, 54 až 56, 63, 65, 107, 108 a 110 SFEU zejména proto, že skutečnou zátěž spojenou s touto daní nesou především osoby povinné k dani, které mají zahraniční akcionáře. Uvádí, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), zkoumal pravidlo konsolidace uplatňované v tomto rámci a dospěl k závěru, že v tomto ohledu dochází k nepřímé diskriminaci.
- 18 Předkládající soud se kromě toho táže, zda je zákon XCII z roku 2003, daňový řád, v souladu se zásadami procesní rovnocennosti a přednosti a efektivity unijního práva.
- 19 Za těchto podmínek se Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (správní a pracovněprávní soud v Budapešti) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je skutečnost, že osoba povinná k dani v zahraničním vlastnictví, která vykonává maloobchodní činnost v prodejnách a prostřednictvím jedné obchodní společnosti provozuje více prodejen, podléhá zvláštní dani, jejíž sazby jsou výrazně progresivní, a fakticky spadá do nejvyššího pásma těchto sazeb, zatímco osoby povinné k dani v tuzemském vlastnictví, které fungují na základě franšízingového systému pod jednotnou značkou – prostřednictvím prodejen, které jsou zpravidla samostatnými obchodními společnostmi – spadají do pásma osvobozeného od uvedené daně nebo do některého z následujících pásem s nižší daňovou sazbou, takže daň zaplacená společnostmi v zahraničním vlastnictví a celkový podíl daňových příjmů od těchto společností jsou ve skutečnosti výrazně vyšší než v případě osob povinných k dani v tuzemském vlastnictví, slučitelná

s ustanoveními Smlouvy o FEU upravujícími zásadu zákazu diskriminace (články 18 a 26 SFEU), zásadu svobody usazování (článek 49 SFEU), zásadu rovného zacházení (článek 54 SFEU), zásadu rovnosti, pokud jde o finanční účast ve společnostech ve smyslu článku 54 SFEU (článek 55 SFEU), zásadu volného pohybu služeb (článek 56 SFEU), zásadu volného pohybu kapitálu (články 63 a 65 SFEU) a zásadu rovnosti zdanění podniků (článek 110 SFEU)?

- 2) Je s ustanoveními Smlouvy týkajícími se zákazu státních podpor (čl. 107 odst. 1 SFEU) slučitelná skutečnost, že osoba povinná k dani, která vykonává maloobchodní činnost v prodejnách a prostřednictvím jedné obchodní společnosti provozuje více prodejen, podléhá zvláštní dani, jejíž sazby jsou výrazně progresivní, a fakticky spadá do nejvyššího pásma těchto sazeb, zatímco se v praxi ukazuje, že osoby povinné k dani v tuzemském vlastnictví, které jsou jejími přímými konkurenty a fungují na základě franšízového systému pod jednotnou značkou – prostřednictvím prodejen, které jsou zpravidla samostatnými obchodními společnostmi – spadají do pásma osvobozeného od uvedené daně nebo do některého z následujících pásem s nižší daňovou sazbou, takže daň zaplacená společnostmi v zahraničním vlastnictví a celkový podíl daňových příjmů od těchto společností jsou ve skutečnosti výrazně vyšší než v případě osob povinných k dani v tuzemském vlastnictví?
- 3) Je třeba článek 107 a čl. 108 odst. 3 SFEU vykládat v tom smyslu, že se použijí i na daňové opatření, jehož nedílnou součástí je osvobození od daně (představující státní podporu) financované prostřednictvím příjmů z uvedeného daňového opatření, jestliže zákonodárce před zavedením zvláštní daně z maloobchodního prodeje stanovil (na základě obratu hospodářských subjektů na trhu) předpokládanou výši rozpočtových příjmů prostřednictvím uplatnění progresivní daňové sazby na základě obratu, a nikoliv zavedením obecné daňové sazby, a dosáhl tak toho, že část hospodářských subjektů od daně záměrně osvobodil?
- 4) Brání zásada procesní rovnocennosti a zásady efektivity a přednosti unijního práva praxi členského státu, podle níž není v rámci daňové kontroly zahájené z úřední povinnosti či následného soudního řízení – navzdory zásadě efektivity a povinnosti neuplatnit neslučitelné pravidlo vnitrostátního práva – možné podat žádost o vrácení daně stanovené v souladu s vnitrostátními daňovými předpisy, které jsou v rozporu s unijním právem, jelikož daňový orgán nebo soud se zabývá otázkou porušení unijního práva pouze v rámci zvláštního řízení zahájeného na návrh, a to pouze před zahájením řízení z úřední povinnosti, zatímco v případě daně, která byla stanovena v rozporu s vnitrostátním právem, podání žádosti o vrácení v rámci správního nebo soudního řízení nic nebrání?“

### **K návrhu na znovuotevření ústní části řízení**

- 20 Po přednesení stanoviska generální advokátky společnost Tesco podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 2. září 2019 požádala o znovuotevření ústní části řízení v souladu s článkem 83 jednacího řádu Soudního dvora.
- 21 Společnost Tesco vyjádřila na podporu své žádosti nesouhlas s uvedeným stanoviskem, konkrétně s některými skutkovými okolnostmi řízení, které jsou v něm uvedeny.
- 22 Je však třeba připomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jednací řád Soudního dvora zúčastněným uvedeným v článku 23 tohoto statutu neumožňují předložit v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem vyjádření (rozsudek ze dne 6. března 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 26).
- 23 Dále je třeba připomenout, že podle čl. 252 druhého pododstavce SFEU generální advokát předkládá veřejně, zcela nestranně a nezávisle odůvodněná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho účast. Soudní dvůr není vázán ani tímto stanoviskem, ani důvody,

na základě kterých k němu generální advokát dospěl. Nesouhlas zúčastněné strany se stanoviskem generálního advokáta tedy nemůže sám o sobě představovat důvod ke znovuotevření ústní části řízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se generální advokát ve stanovisku zabýval (rozsudek ze dne 6. března 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 27).

- 24 Soudní dvůr ovšem může v souladu s článkem 83 svého jednacího řádu kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídit znovuotevření ústní části řízení, zejména pokud má za to, že věc není dostatečně objasněna nebo že má být rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi zúčastněnými projednán (rozsudek ze dne 6. března 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 28).
- 25 Vzhledem k tomu, že společnost Tesco v projednávaném případě uvedla pouze připomínky ke stanovisku generální advokátky a nepředložila žádný nový argument, na jehož základě by měla být projednávaná věc rozhodnuta, Soudní dvůr má po vyslechnutí generální advokátky za to, že má k dispozici všechny poznatky nezbytné pro vydání rozhodnutí a že tyto poznatky byly mezi zúčastněnými projednány.
- 26 S ohledem na výše uvedené musí být návrh na znovuotevření ústní části řízení zamítnut.

### **K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 27 Maďarská vláda tvrdí, že předkládající soud nevymezil ustanovení zákona o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví, která mohou odporovat unijnímu právu, ani neuvedl důvody, na jejichž základě se rozhodl položit otázky týkající se výkladu ustanovení Smlouvy a základních zásad unijního práva uvedených v předkládacím rozhodnutí.
- 28 Je však třeba konstatovat, že na základě skutečností, které předkládající soud uvedl, lze určit dosah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce i kontext, a to zejména právní, ve kterém byla podána. V předkládacím rozhodnutí, v němž jsou vyjádřeny pochybnosti tohoto soudu ohledně slučitelnosti zákona o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví s unijním právem, jsou tedy dostatečně vymezeny důvody, na jejichž základě má uvedený soud za to, že pro řešení sporu v původním řízení je nezbytné vyložit unijní právo.
- 29 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je proto přípustná.

### **K předběžným otázkám**

#### ***Ke druhé a třetí otázce***

- 30 Maďarská vláda a Evropská komise namítají, že osoby povinné k dani se nemohou dovolávat toho, že osvobození jiných osob představuje protiprávní státní podporu, aby se vyhnuly zaplacení této daně, takže druhá a třetí otázka jsou nepřipustné.
- 31 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že čl. 108 odst. 3 SFEU zavádí preventivní kontrolu záměrů nových podpor. Cílem takto vytvořené prevence je, aby byly poskytovány pouze podpory slučitelné s vnitřním trhem. Pro uskutečnění tohoto cíle se provedení záměru podpory odkládá do doby, než jsou konečným rozhodnutím Komise odstraněny pochybnosti o jeho slučitelnosti (rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, body 25 a 26, jakož i ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 84).
- 32 Provádění tohoto systému kontroly přísluší Komisi a dále vnitrostátním soudům, jež plní odlišné úlohy, které se vzájemně doplňují (rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 27 a citovaná judikatura).

- 33 Zatímco posouzení slučitelnosti opatření podpory s vnitřním trhem spadá do výlučné pravomoci Komise, jejíž jednání podléhá přezkumu unijních soudů, vnitrostátní soudy dbají až do vydání konečného rozhodnutí Komise o ochranu práv jednotlivců před případným porušením zákazu uvedeného v čl. 108 odst. 3 SFEU státními orgány (rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 28).
- 34 Intervence vnitrostátních soudů vyplývá z přímého účinku, jenž je přiznán zákazu provádění záměrů podpory uvedenému v tomto ustanovení. Okamžitá použitelnost tohoto zákazu se vztahuje na jakoukoliv podporu, jež je prováděna bez oznámení (rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 29, a ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 88).
- 35 Vnitrostátní soudy musí jednotlivcům zajistit, aby z porušení čl. 108 odst. 3 poslední věty SFEU byly v souladu s jejich vnitrostátním právem vyvozeny všechny důsledky, pokud jde jak o platnost prováděcích aktů, tak o vymáhání finančních podpor poskytnutých v rozporu s tímto ustanovením, nebo o případná prozatímní opatření (rozsudky ze dne 21. listopadu 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 30, a ze dne 5. března 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 89).
- 36 Soudní dvůr nicméně rovněž rozhodl, že případná protiprávnost osvobození od daně z hlediska pravidel unijního práva v oblasti státních podpor nemůže mít vliv na legalitu samotné daně, takže osoba povinná k této dani se nemůže dovolávat toho, že osvobození jiných osob představuje státní podporu, aby se placení této daně vyhnula (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. října 2005, Distribution Casino France a další, C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 44; ze dne 15. června 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43, jakož i ze dne 26. dubna 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 26).
- 37 To však neplatí, pokud se spor v původním řízení netýká žádosti o zproštění povinnosti platit spornou daň, nýbrž legality související právní úpravy z hlediska unijního práva (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 26).
- 38 Soudní dvůr kromě toho opakovaně rozhodl, že daně nespádají do působnosti ustanovení Smlouvy o FEU v oblasti státních podpor, ledaže představují způsob financování podpory, takže jsou její nedílnou součástí. Pokud je způsob financování podpory prostřednictvím daně nedílnou součástí opatření podpory, důsledky, jež vyplývají z nedodržení zákazu provádění, uvedeného v čl. 108 odst. 3 poslední větě SFEU, ze strany vnitrostátních orgánů, se vztahují rovněž na tuto stránku podpory, takže vnitrostátní orgány jsou v zásadě povinny vrátit daně, při jejichž výběru bylo porušeno unijní právo (rozsudek ze dne 20. září 2018, Carrefour Hypermarkets a další, C-510/16, EU:C:2018:751, bod 14 a citovaná judikatura).
- 39 V tomto ohledu je třeba připomenout, že k tomu, aby mohla být daň považována za nedílnou součást podpory, musí mezi dotčenou daní a dotčenou podporou na základě relevantní vnitrostátní právní úpravy existovat vztah závazného určení v tom smyslu, že výnos z daně je nezbytně určen k financování podpory a přímo ovlivňuje její výši (rozsudky ze dne 15. června 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 46, jakož i ze dne 7. září 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, bod 44).
- 40 V případě, kdy vztah závazného určení mezi daní a podporou neexistuje, případná protiprávnost sporné podpory z hlediska unijního práva nemůže mít vliv na legalitu samotné daně, takže podniky, které jsou povinny tuto daň odvádět, se nemohou dovolávat toho, že daňové opatření, z něhož mají prospěch jiné osoby, představuje státní podporu, aby se placení této daně vyhnuly nebo aby jim byla vrácena (v tomto

smyslu viz rozsudky ze dne 5. října 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, bod 51, a ze dne 26. dubna 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 26).

- 41 V projednávaném případě se spor v původním řízení týká žádosti o zproštění povinnosti platit zvláštní daň, kterou podala společnost Tesco u maďarské daňové správy. Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 132 svého stanoviska, daňové zatížení společnosti Tesco je důsledkem obecné daně, jejíž výnos je odváděn do státního rozpočtu a není konkrétně určen k financování zvýhodnění určité kategorie osob povinných k dani.
- 42 Z toho vyplývá, že i kdyby faktické osvobození od zvláštní daně vztahující se na některé osoby povinné k dani mohlo být kvalifikováno jako státní podpora ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, mezi touto daní a osvobozením dotčeným ve věci v původním řízení neexistuje vztah závazného určení.
- 43 Z toho vyplývá, že případná protiprávnost osvobození od zvláštní daně, které se vztahuje na některé osoby povinné k dani, z hlediska unijního práva nemůže mít vliv na legalitu samotné této daně, takže společnost Tesco se před vnitrostátními soudy nemůže dovolávat protiprávnosti tohoto faktického osvobození, aby se placení uvedené daně vyhnula nebo aby jí byla tato daň vrácena.
- 44 Ze všeho výše uvedeného vyplývá, že druhá a třetí otázka jsou nepřipustné.

### ***K první otázce***

#### *K přípustnosti*

- 45 Maďarská vláda tvrdí, že odpověď na první otázku není pro řešení sporu v původním řízení nezbytná, jelikož Soudní dvůr se již k otázce slučitelnosti zákona o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví s unijním právem vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).
- 46 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i v případě existence judikatury Soudního dvora, která řeší dotčenou právní otázku, mají vnitrostátní soudy nadále možnost se obrátit na Soudní dvůr, pokud to považují za vhodné, aniž okolnost, že ustanovení, jejichž výklad je požadován, již byla předmětem výkladu Soudního dvora, brání tomu, aby Soudní dvůr rozhodl znovu (rozsudek ze dne 6. listopadu 2018, *Bauer a Willmeroth*, C-569/16 a C-570/16, EU:C:2018:871, bod 21 a citovaná judikatura).
- 47 Z toho vyplývá, že skutečnost, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), již vyložil unijní právo ve vztahu k téže vnitrostátní právní úpravě, která je předmětem sporu v původním řízení, nemůže sama o sobě vést k nepřipustnosti otázek položených v projednávané věci.
- 48 Předkládající soud nadto zdůrazňuje, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), zkoumal v souvislosti se zvláštní daní z maloobchodní činnosti dopady uplatnění pravidla konsolidace obratu propojených podniků ve smyslu zákona o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví. Má však za to, že za účelem rozhodnutí sporu v původním řízení je nutné určit, zda může progresivní odstupňování sazeb zvláštní daně samo o sobě a nehlédě na uplatnění tohoto pravidla konsolidace nepřímou diskriminovat osoby povinné k dani ovládané fyzickými nebo právníckými osobami z jiných členských států, které nesou skutečnou daňovou zátěž, a odporovat tak článkům 49 a 54 SFEU.
- 49 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že první otázka je přípustná.



*K věci samé*

- 50 Vzhledem k tomu, že je v dané předběžné otázce odkázáno na několik ustanovení Smlouvy, a sice na ustanovení týkající se svobody usazování, volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu a na ustanovení obsažená v člancích 18, 26 a 110 SFEU, je třeba nejprve upřesnit rozsah této otázky v závislosti na zvláštnostech sporu v původním řízení.
- 51 Z ustálené judikatury v tomto ohledu vyplývá, že je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 21 a citovaná judikatura).
- 52 Do působnosti článku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 22).
- 53 Spor v původním řízení se přitom týká údajně diskriminační daňové sazby, které podléhají na základě zvláštní daně osoby povinné k dani ovládané státními příslušníky jiných členských států nebo společnostmi z těchto států.
- 54 Za těchto podmínek žádost o rozhodnutí o předběžné otázce souvisí s výkladem ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování. Není tedy třeba vykládat články 56, 63 a 65 SFEU týkající se volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu.
- 55 Je třeba dále připomenout, že článek 18 SFEU se použije samostatně pouze v situacích upravených unijním právem, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace. Zásada zákazu diskriminace byla přitom v oblasti práva usazování provedena článkem 49 SFEU (rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 25 a citovaná judikatura).
- 56 Není tedy třeba vykládat ani článek 18 SFEU, ani článek 26 SFEU.
- 57 Jak konečně vyplývá z bodu 27 rozsudku ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), jelikož není zřejmé, že by zvláštní daní byly zatíženy více výrobky z jiných členských států než výrobky domácí, irelevantní je v rámci sporu v původním řízení i výklad článku 110 SFEU.
- 58 Z výše uvedeného vyplývá, že první otázku je třeba chápat tak, že se předkládající soud v jejím rámci táže na to, zda musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právnímu předpisu členského státu týkajícímu se daně z obratu, jejíž výrazně progresivní povaha vede k tomu, že skutečnou zátěž plynoucí z této daně nesou především podniky přímo nebo nepřímo ovládané státními příslušníky jiných členských států nebo společnostmi, které mají sídlo v jiném členském státě.
- 59 Podle ustálené judikatury platí, že cílem svobody usazování je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě státním příslušníkům jiných členských států a společností podle článku 54 SFEU tím, že zakazuje, pokud jde o společnosti, jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED, C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 16 a citovaná judikatura).
- 60 Má-li být svoboda usazování účinná, musí zahrnovat možnost společnosti dovolávat se omezení této svobody jiné společnosti, která je s ní propojena, v rozsahu, v němž má takové omezení vliv na její vlastní zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. dubna 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a další, C-80/12, EU:C:2014:200, bod 23).

- 61 V projednávaném případě má společnost Tesco sídlo v Maďarsku, ale je součástí skupiny, jejíž mateřská společnost má sídlo ve Spojeném království. Jak přitom uvedla generální advokátka v bodě 41 svého stanoviska, vzhledem k tomu, že tato mateřská společnost vykonává na maďarském trhu činnost prostřednictvím dceřiné společnosti, její svoboda usazování může být dotčena jakýmkoliv omezením této dceřiné společnosti. Na rozdíl od toho, co tvrdí maďarská vláda, tedy ve věci v původním řízení lze namítat omezení svobody usazování uvedené mateřské společnosti.
- 62 V tomto ohledu je zakázána nejen zjevná diskriminace na základě místa sídla společnosti, ale také všechny formy skryté diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudky ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30, jakož i ze dne 26. dubna 2018, *ANGED*, C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 17).
- 63 Mandatorní daň ukládaná na základě zdánlivě objektivního kritéria, která však ve většině případů vzhledem k jejím znakům znevýhodňuje obchodní společnosti se sídlem v jiném členském státě nacházející se ve srovnatelné situaci jako společnosti se sídlem v členském státě zdanění, nepřímo diskriminuje obchodní společnosti na základě místa jejich sídla v rozporu s články 49 a 54 SFEU (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, *ANGED*, C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 18).
- 64 V projednávaném případě zákon o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví mezi podniky podle místa jejich sídla nikterak nerozlišuje. Osobami povinnými k této dani jsou totiž všechny podniky působící v Maďarsku v odvětví maloobchodní činnosti v prodejnách a sazby daně, které se uplatní na jednotlivá pásma výše obratu vymezená v tomto zákoně, se vztahují na všechny tyto podniky. Tento zákon tedy nezakládá žádnou přímou diskriminaci.
- 65 Společnost Tesco a Komise naproti tomu tvrdí, že výrazná progresivita zvláštní daně sama o sobě vede ke zvýhodnění osob povinných k dani vlastněných maďarskými fyzickými nebo právníckými osobami na úkor osob povinných k dani vlastněných fyzickými nebo právníckými osobami z jiných členských států, takže zvláštní daň představuje s ohledem na své vlastnosti nepřímou diskriminaci.
- 66 Jak bylo připomenuto v bodě 8 tohoto rozsudku, sazby zvláštní daně, která je progresivní daní odvíjející se od obratu, jsou v souvislosti s maloobchodní činností v prodejnách odstupňovány takto: první pásmo s daní ve výši 0 % z části základu daně až do výše 500 milionů HUF (k dnešnímu dni přibližně 1,5 milionu eur), druhé pásmo s daní ve výši 0,1 % z části základu daně vyšší než 500 milionů, ale nižší než 30 miliard HUF (k dnešnímu dni přibližně mezi 1,5 milionu eur a 90 miliony eur), třetí pásmo s daní ve výši 0,4 % z části základu daně vyšší než 30 miliard, ale nižší než 100 miliard HUF (k dnešnímu dni přibližně mezi 90 miliony eur a 300 miliony eur) a čtvrté pásmo s daní ve výši 2,5 % z části základu daně vyšší než 100 miliard HUF (k dnešnímu dni přibližně 300 milionů eur).
- 67 Z údajů maďarských orgánů týkajících se zdaňovacích období dotčených v projednávané věci, které předložila Komise a Maďarsko, přitom vyplývá, že v období dotčeném v původním řízení, pokud jde o maloobchodní činnost v prodejnách, byly všechny osoby povinné k dani spadající do základního pásma vlastněny maďarskými fyzickými nebo právníckými osobami, zatímco do třetího a čtvrtého pásma spadaly většinou osoby povinné k dani vlastněné fyzickými nebo právníckými osobami z jiných členských států.
- 68 Z vyjádření maďarské vlády kromě toho vyplývá, že během tohoto období zaplatily největší část zvláštní daně osoby povinné k dani vlastněné fyzickými nebo právníckými osobami z jiných členských států. Podle společnosti Tesco a Komise tedy byla daňová zátěž posledně uvedených osob úměrně vyšší než zátěž osob povinných k dani vlastněných maďarskými fyzickými nebo právníckými osobami s ohledem na jejich základ daně, jelikož posledně uvedené byly od zvláštní daně *de facto* osvobozeny nebo se na ně vztahovala pouze marginální sazba nebo sazba podstatně nižší než na osoby povinné k dani s vyšším obratem.

- 69 Je nicméně třeba připomenout, že členské státy mohou za současného stavu harmonizace unijního daňového práva zavést takový daňový systém, jaký považují za nejvhodnější, takže uplatnění progresivního zdanění spadá do posuzovací pravomoci každého členského státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. června 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, bod 9, jakož i ze dne 6. prosince 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, body 51 a 53).
- 70 V této souvislosti je třeba na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, uvést, že progresivní zdanění může vycházet z obrátu, jelikož výše obrátu představuje neutrální rozlišovací kritérium a relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani.
- 71 Z poznatků, které má Soudní dvůr k dispozici, a to především z části preambule zákona o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví, která je uvedena v bodě 3 tohoto rozsudku, v projednávaném případě vyplývá, že cílem tohoto zákona bylo na základě uplatňování výrazně progresivního zdanění podle obrátu zdanit osoby povinné k dani, jejichž daňová schopnost „přesahuje obecnou daňovou povinnost“.
- 72 Okolnost, že největší část takové zvláštní daně platí osoby povinné k dani vlastněné fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států, nemůže být sama o sobě projevem diskriminace. Jak totiž uvedla generální advokátka zejména v bodech 62, 65 a 78 svého stanoviska, takovou okolnost lze vysvětlit tím, že na maďarském trhu maloobchodní činnosti v prodejnách dominují takové osoby povinné k dani, které na něm dosahují nejvyšších obrátů. Tato okolnost představuje velmi proměnlivý, či dokonce zcela nahodilý ukazatel, který může být naplněn, a to i v rámci systému proporcionální daně, pokaždé, kdy na dotčeném trhu dominují podniky z jiných členských států nebo ze třetích států nebo tuzemské podniky vlastněné fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států nebo ze třetích států.
- 73 Kromě toho je třeba uvést, že základní pásmo sazby ve výši 0 % se nevztahuje pouze na osoby povinné k dani vlastněné maďarskými fyzickými nebo právnickými osobami, jelikož stejně jako v každém jiném systému progresivního zdanění platí, že daňový základ je ve vztahu k části obrátu, která nepřesahuje horní hranici tohoto pásma, snížen každému podniku na dotčeném trhu.
- 74 Z těchto okolností vyplývá, že výrazně progresivní sazby zvláštní daně samy o sobě nevedou k diskriminaci na základě místa sídla obchodních společností mezi osobami povinnými k dani vlastněnými maďarskými fyzickými nebo právnickými osobami a osobami povinnými k dani vlastněnými fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států.
- 75 Dále je třeba zdůraznit, že se posuzovaná věc liší od věci, která vedla k přijetí rozsudku ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Jak totiž vyplývá z bodů 34 až 36 uvedeného rozsudku, posledně uvedená věc se týkala uplatňování velmi progresivních sazeb zdanění obrátu ve spojení s pravidlem konsolidace obrátu propojených podniků, v důsledku čehož byly osoby povinné k dani patřící do skupiny společností zdaňovány na základě „fiktivního“ obrátu. Soudní dvůr v tomto ohledu v bodech 39 až 41 uvedeného rozsudku v podstatě rozhodl, že pokud je prokázáno, že na trhu maloobchodní činnosti v prodejnách v dotčeném členském státě jsou osoby povinné k dani patřící ke skupině společností a spadající do nejvyššího pásma zvláštní daně ve většině případů „propojené“ ve smyslu vnitrostátních právních předpisů se společnostmi, které mají sídlo v jiných členských státech, může být „použití silně progresivního odstupňování sazeb zvláštní daně na konsolidovaný základ daně z obrátu“ v neprospěch zejména osob povinných k dani „propojených“ s takovými společnostmi, a představovat tudíž nepřímou diskriminaci na základě sídla společností ve smyslu článků 49 a 54 SFEU.
- 76 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právnímu předpisu členského státu, který stanoví výrazně progresivní daň z obrátu, přičemž skutečnou zátěž plynoucí z této daně nesou

především podniky přímo nebo nepřímo ovládané státními příslušníky jiných členských států nebo společnostmi, které mají sídlo v jiném členském státě, jelikož tyto podniky dosahují na dotčeném trhu nejvyšších obrátů.

#### *Ke čtvrté otázce*

77 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy není namístě na čtvrtou otázku odpovídat.

#### **K nákladům řízení**

78 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

**Články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právnímu předpisu členského státu, který stanoví výrazně progresivní daň z obrátu, přičemž skutečnou zátěž plynoucí z této daně nesou především podniky přímo nebo nepřímo ovládané státními příslušníky jiných členských států nebo společnostmi, které mají sídlo v jiném členském státě, jelikož tyto podniky dosahují na dotčeném trhu nejvyšších obrátů.**

Podpisy.