Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

3. března 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Daň z obratu poskytovatelů telekomunikačních služeb – Progresivní daň, která má větší dopad na podniky vlastněné fyzickými nebo právnickými 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 – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Daně z obratu – Pojem“

Ve věci C-75/18,

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 23. listopadu 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 6. února 2018, v řízení

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési 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. Prechal a M. Vilaras, předsedové senátů, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, P. G. Xuereb, N. Piçarra a L. S. Rossi, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Șereș, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. března 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za společnost Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. P. Jalsovszkym, Sz. Vámosi-Nagyem a G. Sérou, ügyvédek, jakož i K. von Brockem, Rechtsanwalt,

– za maďarskou vládu M. Z. Fehérem, G. Koósem a D. R. Gesztelyim, jako zmocněnci,

– za českou vládu M. Smolkem, J. Vláčilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: maďarština.

– za německou vládu R. Kanitzem, jako zmocněncem,

– za polskou vládu B. Majczynou a M. Rzotkiewiczem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi V. Bottkou, W. Roelsem, P.-J. Loewenthalem a R. Lyalem, jakož i A. Armenia, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. června 2019,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49, 54, 107 a 108 SFEU, jakož i článku 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, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (dále jen „společnost Vodafone“), která působí v odvětví telekomunikací, 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 tomto odvětví (dále jen „zvláštní daň“).

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

3 Článek 401 směrnice o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, nebrání tato směrnice tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.“

#### *Maďarské právo*

4 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.“

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

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

[…]

2. činností v oblasti telekomunikací poskytování služeb elektronických komunikací ve smyslu Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (zákon C z roku 2003 o elektronických komunikacích),

[…]

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.“

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

„Předmětem daně je

[…]

b) výkon činnosti v oblasti telekomunikací

[…]“

7 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.“

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

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

9 Ustanovení § 5 téhož zákona stanoví:

„Sazba zdanění

[…]

b) při výkonu činnosti uvedené v § 2 písm. b) činí sazba 0 % z části základu daně až do výše 500 milionů [maďarských] forintů [(HUF)], 4,5 % z části základu daně vyšší než 500 milionů HUF, ale nižší než 5 miliard HUF a 6,5 % z části základu daně vyšší než 5 miliard HUF,

[…]“

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 Vodafone je obchodní společnost založená podle maďarského práva, která působí na trhu telekomunikací a jejímž jediným akcionářem je společnost Vodafone Europe BV usazená v Nizozemsku. Tato maďarská dceřiná společnost je součástí společnosti Vodafone Group plc, která má sídlo ve Spojeném království. Tato dceřiná společnost je s více než 20 % podílem na trhu třetím nejvýznamnějším hospodářským subjektem na maďarském trhu telekomunikací.

11 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (státní správa daní a cel, Maďarsko, dále jen „daňový orgán prvního stupně“) provedl u společnosti Vodafone daňovou kontrolu týkající se všech daní zaplacených za období od 1. dubna 2011 do 31. března 2015 a všech rozpočtových dotací získaných za toto období.

12 Daňový orgán prvního stupně na základě této kontroly společnosti Vodafone uložil povinnost zaplatit daňový nedoplatek ve výši 8 371 000 HUF (přibližně 25 155 eur), z čehož 7 417 000 HUF (přibližně 22 293 eur) představovalo daňový dluh, a částku 3 708 000 HUF (přibližně 11 145,39 eura) jako daňovou pokutu, jakož i úroky z prodlení a pokuty za nesplnění povinností.

13 Odvolací ředitelství, u kterého byla proti rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně podána stížnost, toto rozhodnutí změnil a snížil výši daňové pokuty a úroků z prodlení.

14 Společnost Vodafone 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 představuje zakázanou státní podporu a odporuje článku 401 směrnice o DPH.

15 Předkládající soud má za to, že uvedená daň, která se odvíjí od obratu a její výše se počítá na základě sazebníku progresivních sazeb, které se uplatní na jednotlivá pásma, může nepřímo diskriminovat osoby povinné k dani vlastněné zahraničními fyzickými nebo právnickými osobami, a být tedy v rozporu s články 49, 54, 107 a 108 SFEU, a to zejména proto, že zvláštní daň v sazbě stanovené pro nejvyšší pásmo obratu fakticky platí pouze maďarské dceřiné společnosti zahraničních mateřských společností.

16 Předkládající soud se kromě toho táže na slučitelnost zvláštní daně s článkem 401 směrnice o DPH.

17 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 třeba vykládat ustanovení článků 49, 54, 107 a 108 SFEU v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu opatření, v jehož rámci nesou skutečnou daňovou zátěž v důsledku vnitrostátní právní úpravy ([zákon o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví]) osoby povinné k dani vlastněné zahraničními subjekty, a je tento důsledek nepřímo diskriminační?

2) Brání články 107 a 108 SFEU vnitrostátní právní úpravě, která stanoví povinnost platit daň z obratu s progresivní sazbou, a je tato povinnost nepřímo diskriminační, nesou-li v jejím důsledku skutečné daňové zatížení v nejvyšších pásmech především osoby povinné k dani vlastněné zahraničními subjekty, a je nutno toto opatření kvalifikovat jako zakázanou státní podporu?

3) Je třeba vykládat článek 401 směrnice o DPH v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která ve výsledku rozlišuje mezi zahraničními a tuzemskými osobami povinnými k dani, a je třeba mít za to, že zvláštní daň má povahu daně z obratu, to znamená, že jde o daň z obratu slučitelnou se směrnicí o DPH, nebo je tato daň s uvedenou směrnicí neslučitelná?“

## K předběžným otázkám

### *K přípustnosti druhé otázky*

18 Česká vláda a 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 otázka je nepřípustná.

19 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).

20 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).

21 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).

22 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).

23 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).

24 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).

25 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).

26 Soudní dvůr kromě toho opakovaně rozhodl, že daně nespadají 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 Hypermarchés a další, C-510/16, EU:C:2018:751, bod 14 a citovaná judikatura).

27 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).

28 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).

29 V projednávaném případě se spor v původním řízení týká žádosti o zproštění povinnosti platit zvláštní daň, kterou podala společnost Vodafone u maďarské daňové správy. Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 138 svého stanoviska, daňové zatížení společnosti Vodafone je důsledkem obecné daně, jejíž výnos je odváděn do státního rozpočtu a není konkrétně určen k financování zvýhodnění určité kategorie osob povinných k dani.

30 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.

31 Z toho vyplývá, že případná protiprávnost faktického 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 Vodafone se před vnitrostátními soudy nemůže dovolávat protiprávnosti tohoto osvobození, aby se placení uvedené daně vyhnula nebo aby jí byla tato daň vrácena.

32 Z všeho výše uvedeného vyplývá, že druhá otázka je nepřípustná.

### *K první otázce*

#### *K přípustnosti*

33 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 články 49 a 54 SFEU vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

34 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).

35 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 články 49 a 54 SFEU ve vztahu k téže vnitrostátní právní úpravě, která je předmětem sporu v původním řízení, nemůže sama o sobě vést k nepřípustnosti otázek položených v projednávané věci.

36 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. Dodává, že tato daň v podstatě odpovídá zvláštní dani, o kterou se jedná v posuzované věci. 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 nehledě na uplatnění tohoto pravidla konsolidace nepřímo diskriminovat osoby povinné k dani ovládané fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států, které nesou skutečnou daňovou zátěž, a odporovat tak článkům 49 a 54 SFEU.

37 Za těchto podmínek je první otázka v rozsahu, v němž se týká výkladu článků 49 a 54 SFEU, přípustná. Naproti tomu v rozsahu, v němž se týká výkladu článků 107 a 108 SFEU, je z důvodů uvedených v bodech 19 až 32 tohoto rozsudku nepřípustná.

*K věci samé*

38 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právnímu předpisu členského státu týkajícímu se daně z obratu, jejíž 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.

39 Podle ustálené judikatury platí, že cílem svobody usazování je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě státním příslušníkům jiných členských států a společnostem 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).

40 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).

41 V projednávaném případě má společnost Vodafone sídlo v Maďarsku, ale je 100% vlastněná společností Vodafone Europe, která má sídlo v Nizozemsku. Jak přitom uvedla generální advokátka v bodě 43 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 lze ve věci v původním řízení namítat omezení svobody usazování uvedené mateřské společnosti.

42 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).

43 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).

44 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 telekomunikací 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.

45 Společnost Vodafone a Komise naproti tomu tvrdí, že progresivita zvláštní daně sama o sobě vede ke zvýhodnění osob povinných k dani vlastněných maďarskými fyzickými nebo právnickými osobami na úkor osob povinných k dani vlastněných fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států, takže zvláštní daň představuje s ohledem na své vlastnosti nepřímou diskriminaci.

46 Jak bylo připomenuto v bodě 9 tohoto rozsudku, sazby zvláštní daně, která je progresivní daní odvíjející se od obratu, jsou odstupňovány takto: základní pásmo s daní ve výši 0 % z části základu daně až do výše 500 milionů HUF (k dnešnímu dni přibližně 1,5 milionu eur), prostřední pásmo s daní ve výši 4,5 % z části základu daně vyšší než 500 milionů, ale nižší než 5 miliard HUF (k dnešnímu dni přibližně mezi 1,5 milionu eur a 15 miliony eur) a nejvyšší pásmo s daní ve výši 6,5 % z části základu daně vyšší než 5 miliard HUF (k dnešnímu dni přibližně 15 milionů eur).

47 Z údajů maďarských orgánů týkajících se zdaňovacích období dotčených v projednávané věci, které předložila Komise a Maďarsko, přitom vyplývá, že v období dotčeném ve věci v původním řízení, pokud jde o činnost v odvětví telekomunikací, byly všechny osoby povinné k dani spadající pouze do základního pásma vlastněny maďarskými fyzickými nebo právnickými osobami, polovina osob povinných k dani spadajících do prostředního pásma byla vlastněna maďarskými fyzickými nebo právnickými osobami a druhá polovina těchto osob byla vlastněna fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států a převážná část osob povinných k dani spadajících do nejvyššího pásma byla vlastněna fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států.

48 Z vyjádření maďarské vlády kromě toho vyplývá, že během tohoto období zaplatily největší část zvláštní daně osoby povinné k dani vlastněné fyzickými nebo právnickými osobami z jiných členských států. Podle společnosti Vodafone a Komise tedy byla daňová zátěž posledně uvedených osob úměrně vyšší než zátěž osob povinných k dani vlastněných maďarskými fyzickými nebo právnickými osobami s ohledem na jejich základ daně, jelikož tyto osoby 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.

49 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).

50 V této souvislosti je třeba na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, uvést, že progresivní zdanění může vycházet z obratu, jelikož výše obratu představuje neutrální rozlišovací kritérium a relevantní ukazatel daňové schopnosti osob povinných k dani.

51 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 4 tohoto rozsudku, v projednávaném případě vyplývá, že cílem tohoto zákona bylo na základě uplatňování progresivního zdanění podle obratu zdanit osoby povinné k dani, jejichž daňová schopnost „přesahuje obecnou daňovou povinnost“.

52 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 66, 69 a 82 svého stanoviska, takovou okolnost lze vysvětlit tím, že na maďarském trhu telekomunikací dominují takové osoby povinné k dani, které na něm dosahují nejvyšších obratů. 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.

53 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 obratu, která nepřesahuje horní hranici tohoto pásma, snížen každému podniku na dotčeném trhu.

54 Z těchto okolností vyplývá, že 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.

55 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 obratu ve spojení s pravidlem konsolidace obratu propojených podniků, v důsledku čehož byly osoby povinné k dani patřící do skupiny společností zdaňovány na základě „fiktivního“ obratu. 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 dotyčném 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 obratu“ 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.

56 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 progresivní daň z obratu, 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 obratů.

### *Ke třetí otázce*

57 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 401 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání zavedení daně stanovené zákonem o zvláštní dani uvalené na určitá odvětví.

58 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 401 směrnice o DPH její ustanovení nebrání tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daně z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daně, kolkovné a obecně jakékoliv daně, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překračováním hranic.

59 Pro posouzení toho, zda lze daň, dávku nebo poplatek označit za daň z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH je třeba zejména zjistit, zda vede k ohrožení fungování společného systému daně z přidané hodnoty (DPH) tím, že zatíží pohyb zboží a služeb a použije se na obchodní plnění způsobem, který je srovnatelný s DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další, C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 34 a citovaná judikatura).

60 Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že v případě daní, dávek nebo poplatků, které vykazují základní znaky DPH, i když nejsou s DPH ve všech bodech totožné, je třeba mít v každém případě za to, že zatěžují pohyb zboží a služeb způsobem srovnatelným s DPH (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 26 a citovaná judikatura).

61 Článek 401 směrnice o DPH naproti tomu nebrání – obdobně jako článek 33 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) – zachování nebo zavedení daně, která nevykazuje jeden ze základních znaků DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 38 a citovaná judikatura).

62 Z judikatury vyplývá, že uvedené znaky jsou celkem čtyři: a sice obecné uplatnění DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpočet částek DPH odvedených v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).

63 V projednávaném případě je nutno konstatovat, že zvláštní daň nevykazuje třetí a čtvrtý základní znak DPH, a sice vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu a existenci nároku na odpočet daně odvedené v předchozí fázi tohoto procesu.

64 Na rozdíl od DPH totiž tato daň, jejímž základem je čistý obrat dotčené osoby povinné k dani, není vybírána v každém stupni uvedeného procesu, nezahrnuje mechanismus, který by byl obdobou nároku na odpočet DPH, a neodvíjí se pouze od hodnoty přidané v jednotlivých stupních téhož procesu.

65 Tato okolnost přitom stačí k tomu, aby byl učiněn závěr, že zvláštní daň nevykazuje všechny základní znaky DPH, a proto se na ni nevztahuje zákaz stanovený v článku 401 směrnice o DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 12. června 2018, Viking Motors a další, C-475/17, EU:C:2018:636, bod 43).

66 Na třetí otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že článek 401 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání zavedení daně, jejímž základem je celkový obrat osoby povinné k dani a která je vybírána v pravidelných časových úsecích, a nikoliv v každém stupni výrobního a distribučního procesu, přičemž neexistuje nárok na odpočet daně odvedené v předchozí fázi tohoto procesu.

## K nákladům řízení

67 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:

1) **Články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právnímu předpisu členského státu, který stanoví progresivní daň z obratu, 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 obratů.**

2) **Článek 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání zavedení daně, jejímž základem je celkový obrat osoby povinné k dani a která je vybírána v pravidelných časových úsecích, a nikoliv v každém stupni výrobního a distribučního procesu, přičemž neexistuje nárok na odpočet daně odvedené v předchozí fázi tohoto procesu.**

Podpisy.