



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
prednesené 5. septembra 2013<sup>1</sup>

**Vec C-385/12**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Székesfehérvári Törvényszék (Maďarsko)]

„Daňové právo — Sloboda usadiť sa — Článok 401 smernice 2006/112/ES — Vnútroštátna daň z maloobchodnej činnosti v predajni v určitých hospodárskych odvetviach — Progresívna sadzba dane pri základe dane založenom na obrate — Porovnanie prepojených podnikov v koncerne a vo franšízovom systéme“

### I – Úvod

1. Z dôvodu finančnej a hospodárskej krízy v posledných rokoch členské štáty opäť silnejšie zvažujú tradičný zdroj príjmov: zvýšenie daní. K tomu dochádza nielen vo forme zvýšenia sadzieb už existujúcich daní. Okrem toho možno pozorovať aj zavedenie nových druhov daní.
2. Takýto nový druh dane je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Maďarsko zaviedlo na účely prekonania zvýšenej štátnej finančnej potreby na určitý čas daň založenú na obrate určitých podnikov, avšak spojenú s progresívnou sadzbou dane, ktorá je pre takýto druh dane netypická.
3. Samozrejme, že kritika novej dane nie je nijakým prekvapením. Súdny dvor sa však v tejto veci bude zaoberať otázkou, či je oprávnená aj kritika týkajúca sa prípustnosti takejto dane z hľadiska práva Únie. V tejto súvislosti platitelia dane najmä uvádzajú, že daň svojou progresívnou sadzbou skresľuje hospodársku súťaž v neprospech zahraničných podnikov. Otázka, či takéto skreslenie hospodárskej súťaže vyvoláva len vážne hospodárske účinky alebo či je okrem toho tiež nezlučiteľné s právom Únie, sa musí objasniť.

### II – Právny rámec

4. Zákomom č. XCIV z roku 2010 o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia (ďalej len „zákon č. XCIV z roku 2010“) bola v Maďarsku zavedená daň okrem iného z maloobchodnej činnosti v predajniach v určitých hospodárskych odvetviach (ďalej len „osobitná daň“). Zákon nadobudol účinnosť 4. decembra 2010 a retroaktívne sa týkal činnosti platiteľa dane v celom kalendárnom roku 2010, ako aj v ďalšom vymedzenom období.

<sup>1</sup> — Jazyk prednesu: nemčina.

5. Základom tejto dane je čistý obrat dosiahnutý platiteľom dane v daňovom období. Sadzba dane závisí od výšky základu dane. Až do obratu vo výške 500 miliónov HUF (približne 1,7 milióna eur) je sadzba dane 0 %, potom sadzba dane stúpa v troch stupňoch z 0,1 % cez 0,4 % na konečných 2,5 % od obratu vo výške 100 miliárd HUF (približne 333 miliónov eur). Na základe takejto postupnej sadzby sa až do určitej výšky obratu nevyberá žiadna daň. Ak sa daň vyberá, priemerná sadzba dane a tým aj percentuálne daňové zaťaženie je tým vyššie, čím je vyšší obrat.

6. Podľa § 7 zákona č. XCIV z roku 2010 sa pri prepojených podnikoch v zmysle maďarskej právnej úpravy dane z príjmu právnických osôb počíta výška dane tým spôsobom, že sa najprv uplatní daňová sadzba na súčet obratov všetkých prepojených platiteľov. Výška dane každého jednotlivého platiteľa dane sa potom vypočíta na základe jeho podielu na súčte obratov všetkých prepojených platiteľov dane. Podľa maďarskej právnej úpravy dane z príjmu právnických osôb, ktorá je v tejto súvislosti uplatniteľná, sa za prepojené podniky považujú okrem iného takí platitelia dane, pri ktorých jeden má rozhodujúci vplyv na druhého.

### III – Konanie vo veci samej a konanie pred Súdny dvorom

7. Maďarská spoločnosť Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (ďalej len „Hervis“) predáva športové výrobky a pritom podlieha osobitnej dani.

8. Spoločnosť Hervis je v zmysle § 7 zákona č. XCIV z roku 2010 prepojená s materskou spoločnosťou koncernu so sídlom v Rakúskej republike, ktorá v Maďarsku buď samostatne, alebo prostredníctvom ďalších prepojených podnikov dosahuje obrat najmä v oblasti maloobchodu s potravinami, ktorý tiež podlieha osobitnej dani. Pre spoločnosť Hervis vychádza v dôsledku zohľadnenia všetkých obratov koncernu pri uplatnení daňovej sadzby podstatne vyššia priemerná sadzba dane v porovnaní s tým, ak by sa vychádzalo len z jej vlastného obratu.

9. Spoločnosť Hervis namieta proti svojmu zdaneniu za rok 2010 s odôvodnením, že výber osobitnej dane porušuje viaceré ustanovenia práva Únie. Daň totiž diskriminuje podniky, ktorých vlastními sú zahraničné subjekty, voči podnikom, ktorých vlastními sú maďarské subjekty, ako aj samostatné podniky voči podnikom, ktoré pôsobia formou franšízovej siete. Práve v maloobchode s potravinami totiž spoločnosti, ktorých podiely vlastní maďarské subjekty, podnikajú vo franšízovom systéme, a preto sa na nich v súvislosti s osobitnou daňou nevzťahuje sčítanie obratov, keďže pre výpočet dane sú relevantné len obraty jednotlivých nadobúdateľov franšízy.

10. Na základe toho predložil Székesfehérvári Törvényszék (súd v Székesfehérvári) v rámci konania o žalobe spoločnosti Hervis Súdnemu dvoru na základe článku 267 ZFEÚ túto otázku:

„Je s ustanoveniami Zmlúv o Európskom spoločenstve, ktoré upravujú zásadu všeobecného zákazu diskriminácie (články 18 ZFEÚ a 26 ZFEÚ), zásadu slobody usadiť sa (článok 49 ZFEÚ), zásadu rovnosti zaobchádzania (článok 54 ZFEÚ), zásadu poskytnutia rovnakej možnosti kapitálovej účasti v spoločnostiach v súlade s článkom 54 (článok 55 ZFEÚ), zásadu slobodného poskytovania služieb (článok 56 ZFEÚ), zásadu voľného pohybu kapitálu (články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ) a zásadu rovnosti pri zdaňovaní podnikov (článok 110 ZFEÚ), zlučiteľné, aby platitelia dane, ktorí vykonávajú maloobchodnú činnosť v predajniach, mali povinnosť zaplatiť osobitnú daň, ak je ich čistý ročný obrat vyšší ako 500 miliónov HUF?“

11. Spoločnosť Hervis, Maďarsko, Rakúska republika a Komisia predložili v konaní pred Súdny dvorom písomné pripomienky a zúčastnili sa na pojednávaní 18. júna 2013.

## IV – Právne posúdenie

### A – Prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania

12. V prvom rade je potrebné preskúmať prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorú spochybňuje Maďarsko.

13. Maďarsko tvrdí, že návrh na začatie prejudiciálneho konania v rozpore s požiadavkami judikatúry neobsahuje žiadne vysvetlenie toho, prečo vnútroštátny súd považuje výklad ustanovení práva Únie uvedených v prejudiciálnej otázke za nevyhnutný. Najmä neobsahuje žiadne vysvetlenie toho, akým spôsobom má maďarská osobitná daň vyvolávať diskriminačný účinok.

14. Na základe ustálenej judikatúry Súdneho dvora musí vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vymedziť skutkový a právny rámec, do ktorého sa začleňujú ním položené otázky, alebo prinajmenšom objasniť skutkové predpoklady, na ktorých sa tieto otázky zakladajú. Okrem toho musí návrh na začatie prejudiciálneho konania uvádzať dôvody, pre ktoré vnútroštátny súd považuje výklad práva Únie za sporný, a musí objasňovať súvislosť, ktorú vidí medzi ustanoveniami práva Únie a ustanoveniami vnútroštátneho práva uplatniteľnými v konaní vo veci samej.<sup>2</sup>

15. S týmito požiadavkami sú spojené dva ciele. Jednak sa nimi má zabezpečiť, aby Súdny dvor mohol poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočný výklad práva Únie. Jednak má aspoň minimálna miera objasnenia umožňovať členským štátom a ďalším dotknutým subjektom konania podľa článku 267 ZFEÚ zaujať vecné stanovisko. Keďže sa dotknutým subjektom predkladá len návrh na začatie prejudiciálneho konania, tento návrh musí obsahovať všetky informácie potrebné na to, aby dotknuté subjekty mohli na základe článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie predložiť svoje pripomienky.<sup>3</sup>

16. Je síce skutočne sporné, či predložený návrh na začatie prejudiciálneho konania ako taký spĺňa požiadavky aspoň minimálnej miery objasnenia. Vnútroštátny súd totiž najmä dostatočne nevysvetľuje, na akých právnych a skutkových okolnostiach má spočívať diskriminácia, ktorú uvádza spoločnosť Hervis v konaní vo veci samej. Chýbajú nielen údaje o § 7 zákona č. XCIV z roku 2010, ale aj údaje o zapojení spoločnosti Hervis do štruktúry koncernu, ako aj o zdaňovaní podnikov domácich a zahraničných vlastníkov, resp. podnikov, ktoré pôsobia vo franšízovom systéme alebo mimo neho.

17. Obsah návrhu na začatie prejudiciálneho konania však možno za určitých okolností doplniť ďalšími zdrojmi informácií, pričom nemusia byť pritom vážne porušené ciele formálnych požiadaviek návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

18. V tomto zmysle môžu Súdny dvor umožniť užitočný výklad práva Únie najmä písomné pripomienky dotknutých subjektov.<sup>4</sup> V predmetnom konaní boli údaje vnútroštátneho súdu z právneho, ako aj skutkového hľadiska dostatočne doplnené písomnými pripomienkami spoločnosti Hervis a Maďarska.

2 — Pozri len rozsudok z 21. decembra 2011, Enel Produzione (C-242/10, Zb. s. I-13665, bod 32 a tam citovanú judikatúru). Túto požiadavku teraz upravuje aj článok 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora z 25. septembra 2012 (Ú. v. EÚ L 265, s. 1), ktorý však v tomto konaní ešte nie je uplatniteľný.

3 — Pozri len rozsudok z 27. novembra 2012, Pringle (C-370/12, bod 84 a nasl. a tam citovanú judikatúru).

4 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 1994, Vaneetveld (C-316/93, Zb. s. I-763, bod 14).

19. Okrem toho v predmetnom konaní aj iné dotknuté subjekty mohli zaujať vecné stanovisko k návrhu na začatie prejudiciálneho konania. To je v prvom rade preukázané tým, že Rakúska republika a Komisia zaujali vecné stanovisko svojimi písomnými pripomienkami.<sup>5</sup> Okrem toho právne otázky relevantné v tejto veci už boli čiastočne predmetom verejnej diskusie, najmä vo forme parlamentných otázok a odpovedí Komisie.<sup>6</sup> Keďže v prejednávanej veci sa konalo aj pojednávanie, nakoniec aj ďalšie dotknuté subjekty, najneskôr po oboznámení sa s písomnými pripomienkami predloženými v konaní pred Súdny dvorom, boli schopné zaujať vecné stanovisko v rámci ústneho prerokovania.<sup>7</sup>

20. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je teda prípustný.

#### B – Odpoveď na prejudiciálnu otázku

21. Vnútroštátny súd sa pýta, či je s rozličnými ustanoveniami ZFEÚ zlučiteľné, že platitelia dane musia platiť maďarskú osobitnú daň, ak ich ročný čistý obrat prekročí 500 miliónov HUF.

22. Spoločnosť Hervis a Rakúska republika uviedli, že prejudiciálna otázka nebola položená dostatočne diferencovane, a navrhujú jej preformulovanie. Otázka totiž najmä nevyjadruje osobitný charakter dane, ktorá na základe silnej progresivity sadzby dane a rozdielneho zaobchádzania s franšizovými systémami a systémami pobočiek znevýhodňuje maloobchodné podniky, ktoré vlastní zahraničné subjekty.

23. Preformulovanie prejudiciálnej otázky však z tohto dôvodu nie je potrebné. Skutočné účinky výberu osobitnej dane, na ktoré poukázali spoločnosť Hervis a Rakúska republika, sa musia dostatočne zohľadniť v rámci výkladu práva Únie.

24. Na to, aby Súdny dvor mohol dať vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, mal by sa okrem ustanovení uvedených v prejudiciálnej otázke zaoberať aj významom článku 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty<sup>8</sup> (ďalej len „smernica o dani z pridanej hodnoty“)<sup>9</sup> pre toto konanie. Toto ustanovenie sa totiž osobitne zaoberá prípustnosťou daní z obratu z hľadiska práva Únie.<sup>10</sup>

25. Najprv sa však budem zaoberať ustanoveniami primárneho práva, ktoré uviedol vnútroštátny súd.

#### 1. Zákaz daňovej diskriminácie týkajúcej sa tovaru

26. Najprv treba preskúmať, či zákaz diskriminácie podľa článku 110 ZFEÚ zakazuje výber osobitnej dane. Podľa tohto ustanovenia žiaden členský štát nesmie zdaniť výrobky z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané na podobné domáce výrobky.

5 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. septembra 1999, Brentjens' (C-115/97 až C-117/97, Zb. s. I-6025, bod 40), a z 10. marca 2009, Heinrich (C-345/06, Zb. s. I-1659, bod 35).

6 — Pozri najmä parlamentné otázky z 20. decembra 2010 (E-010535/2010), z 2. februára 2011 (E-000576/2011) a z 19. januára 2012 (O-000009/2012), ako aj odpoveď Komisie z 15. marca 2011 na otázky E-000576/11 a E-000955/11.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Brentjens' (už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 42), a z 11. apríla 2000, Deliège (C-51/96 a C-191/97, Zb. s. I-2549, bod 38).

8 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

9 — V súvislosti s touto právomocou Súdneho dvora pozri len rozsudky z 20. marca 1986, Tissier (35/85, Zb. s. 1207, bod 9), a z 30. mája 2013, Worten (C-342/12, bod 30).

10 — Pozri v tejto súvislosti aj odpoveď Komisie z 15. marca 2011 na otázky E-000576/11 a E-000955/11, v dôsledku ktorých sa Komisia na základe relevantnej sťažnosti už zaoberala možnosťou, že osobitná daň porušuje článok 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.

27. Keďže sa zákaz vzťahuje dokonca aj na nepriame dane týkajúce sa výrobkov, spadajú pod toto ustanovenie nielen dane, ktoré sa vyberajú z výrobkov ako takých. Naopak, článok 110 ZFEÚ je uplatniteľný aj pri daniach, ktoré sa vyberajú z činnosti nevyhnutnej v súvislosti s výrobkami, pokiaľ sa priamo premietajú do ceny výrobkov.<sup>11</sup>

28. Je síce možné, že sa osobitná daň na základe jej daňového základu založeného na obrate priamo premietla do ceny výrobkov, okrem tej dane, ktorá bola v kalendárnom roku 2010 vybratá retroaktívne. Daň však porušuje článok 110 ods. 1 ZFEÚ len vtedy, ak sa na dovezené a podobné domáce výrobky, aspoň nepriamo<sup>12</sup>, vypočítava iným spôsobom a tým dovezené výrobky aspoň v určitých prípadoch zdaňuje vo väčšej miere.<sup>13</sup> V tomto prípade však nie je zrejmé, že by výrobky z iných členských štátov boli osobitnou daňou zdaňované viac ako domáce výrobky. Aj keby boli totiž podniky zahraničných vlastníkov vystavené vyššiemu daňovému zaťaženiu ako podniky domácich vlastníkov, nie je zrejmé, že by podniky zahraničných vlastníkov, o ktoré ide v tomto prípade, predávali prednostne zahraničné výrobky.

29. Na základe vyššie uvedeného článok 110 ZFEÚ nebráni osobitnej dani opísanej vnútroštátnym súdom.

## 2. Sloboda usadiť sa

30. Ďalej je potrebné preskúmať, či článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ bráni vyberaniu maďarskej osobitnej dane. Podľa nich sa členským štátom zakazuje, aby obmedzili slobodu usadiť sa spoločnosti so sídlom v jednom členskom štáte na území iného členského štátu. Sloboda usadiť sa zahŕňa podľa článku 49 druhého odseku ZFEÚ aj právo vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť.

31. V prejednávanej veci by mohla byť materská spoločnosť spoločnosti Hervis vyberaním osobitnej dane zakázaným spôsobom obmedzená v jej slobode usadiť sa v Maďarsku. V takomto prípade by sa aj spoločnosť Hervis mohla odvolávať na slobodu usadiť sa jej materskej spoločnosti, aby zamedzila vyberaniu osobitnej dane nezlučiteľnému s právom Únie voči nej samej.<sup>14</sup>

### a) Diskriminácia

32. Sloboda usadiť sa v zásade zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe sídla spoločnosti.<sup>15</sup> O diskrimináciu ide vtedy, ak sa na porovnateľné situácie uplatňujú rôzne pravidlá alebo ak sa rovnaké pravidlo uplatňuje na rôzne situácie.<sup>16</sup> Preto článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ zakazujú rozdielne daňové zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi, pokiaľ sa tieto spoločnosti nachádzajú z hľadiska predmetného vnútroštátneho opatrenia v objektívne porovnateľnej situácii.<sup>17</sup>

11 — Pozri rozsudky z 8. novembra 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, Zb. s. I-9643, bod 43), a zo 17. júla 2008, Essent Netwerk Noord a i. (C-206/06, Zb. s. I-5497, bod 44), všetky týkajúce sa článku 90 ES.

12 — Pozri rozsudok z 9. mája 1985, Humblot (112/84, Zb. s. 1367, bod 14), ktorý sa týka článku 95 EHS; pozri v tomto zmysle aj rozsudky zo 17. septembra 1987, Feldain (433/85, Zb. s. 3521, bod 16), a z 3. marca 1988, Bergandi (252/86, Zb. s. 1343, bod 28), ktoré sa týkajú článku 95 EHS.

13 — Rozsudok Stadtgemeinde Frohnleiten a Gemeindebetriebe Frohnleiten (už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 49 a tam citovaná judikatúra), ktorý sa týka článku 90 ES.

14 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. apríla 1994, Halliburton Services (C-1/93, Zb. s. I-1137).

15 — Pozri len rozsudky z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 32), a z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 38 a tam citovanú judikatúru).

16 — Pozri okrem iného rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225, bod 30); z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 46), a z 2. apríla 2009, Elshani (C-459/07, Zb. s. I-2759, bod 36).

17 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 46), a Truck Center (už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 36).



33. Na prvý pohľad nie je rozdielne zaobchádzanie s maďarskými spoločnosťami povinnými platiť daň, akou je aj spoločnosť Hervis, na základe sídla ich materskej spoločnosti podľa právnej úpravy osobitnej dane zrejme. Kritériá výberu tejto dane sa totiž neodlišujú podľa sídla materskej spoločnosti. Maďarský zákon č. XCIV z roku 2010 z čisto formálneho hľadiska nezaobchádza s dcérskymi spoločnosťami domácich spoločností inak ako s dcérskymi spoločnosťami spoločností, ktoré sídlia v inom členskom štáte.

34. Článok 49 ZFEÚ však zakazuje aj akúkoľvek nepriamu alebo skrytú diskrimináciu na základe sídla spoločnosti. Pri skrytej diskriminácii ide o uplatnenie iného rozlišovacieho kritéria, ako je sídlo spoločnosti, pričom však toto kritérium v skutočnosti vedie k rovnakému diskriminačnému výsledku.<sup>18</sup>

35. Spoločnosť Hervis, Rakúska republika a Komisia uviedli rozličné dôvody, z ktorých by mala vyplývať skrytá diskriminácia pôsobenia zahraničných spoločností v Maďarsku. Týkajú sa údajne rozdielneho zaobchádzania s platiteľmi dane so zahraničnými alebo domácimi vlastníkmi podielov na základe ich organizácie v systéme pobočiek alebo vo franšízovom systéme, ako aj zapojenia do štruktúry koncernu alebo do franšízového systému. Účastníci konania sa pritom len čiastočne zaoberali samotnými ustanoveniami zákona č. XCIV z roku 2010 a namiesto toho rozoberali praktické hospodárske dôsledky osobitnej dane v rôznych distribučných systémoch.

36. Na to, aby mohlo ísť o skrytú diskrimináciu, sú rozhodujúce výlučne kritériá, na základe ktorých sa pravidlá o osobitnej dani rozlišujú. Tieto pravidlá nezaobchádzajú so systémom pobočiek a s franšízovým systémom ako takými rozdielne, ale rozdielne daňové výsledky sú v tejto súvislosti následkom ustanovenia, ktoré rozlišuje platiteľov dane na základe výšky ich obratu a sčítuje obraty všetkých jeho obchodov. V súlade s rozlišovacími kritériami zákona č. XCIV z roku 2010, z ktorých vyplývajú dôvody uvedené účastníkmi konania, v ďalšej časti preskúmam, či kritérium výšky obratu samostatného platiteľa dane [bod ii)], prepojených platiteľov dane [bod iii)] a distribučného stupňa obratu [bod iv)] môžu spôsobovať skrytú diskrimináciu.

#### i) Podmienky skrytej diskriminácie

37. Najprv je však potrebné objasniť presné podmienky skrytej diskriminácie. Z doterajšej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa slobody usadiť sa totiž jednoznačne nevyplýva, kedy iné rozlišovacie kritérium ako sídlo spoločnosti v skutočnosti vedie k rovnakému diskriminačnému výsledku.

38. Po prvé sa vynára otázka, aký silný musí byť vzájomný vzťah medzi zvoleným rozlišovacím kritériom a sídlom spoločnosti na to, aby sa mohlo predpokladať rozdielne zaobchádzanie na základe sídla. Súdny dvor v tejto súvislosti doteraz stanovil vo väčšine prípadov za základ zhodu<sup>19</sup>, ako aj len skutočnosť, že prevažne sú dotknutí nerezidenti<sup>20</sup>, alebo hovorí dokonca len o jednoduchej hrozbe znevýhodnenia<sup>21</sup>. Definitívne objasnené je v tejto súvislosti len to, že sa nevyžaduje 100 %-ná zhoda kritéria so sídlom spoločnosti.<sup>22</sup>

18 — Pozri okrem iného rozsudky z 5. decembra 1989, Komisia/Taliansko (C-3/88, Zb. s. 4035, bod 8); z 13. júla 1993, Commerzbank (C-330/91, Zb. s. I-4017, bod 14); z 8. júla 1999, Baxter a i. (C-254/97, Zb. s. I-4809, bod 10); z 25. januára 2007, Meindl (C-329/05, Zb. s. I-1107, bod 21), a z 1. júna 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, Zb. s. I-4629, bod 117 a nasl.).

19 — Pozri rozsudky zo 7. júla 1988, Stanton a L'Étoile 1905 (143/87, Zb. s. 3877, bod 9); Commerzbank (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 15); Baxter a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 13), a z 22. marca 2007, Talotta (C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 32); pozri aj rozsudky Bergandi (už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 28), ktorý sa týka článku 95 EHS, a z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, Zb. s. I-10465, bod 48), ktorý sa týka slobody poskytovať služby.

20 — Pozri rozsudok Blanco Pérez a Chao Gómez (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 119).

21 — Pozri rozsudky Talotta (už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 32), ako aj Blanco Pérez a Chao Gómez (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 119); pozri aj rozsudok z 8. mája 1990, Biehl (C-175/88, Zb. s. I-1779, bod 14), ktorý sa týka voľného pohybu pracovníkov.

22 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, bod 41), ktorý sa týka voľného pohybu pracovníkov.

39. Po druhé nie je neistá len intenzita vzájomného vzťahu požadovaná judikatúrou, ale aj odpoveď na druhú otázku, či tento vzťah musí vyplývať z podstaty rozlišovacieho kritéria<sup>23</sup> alebo či môže spočívať aj na skôr náhodných skutkových okolnostiach<sup>24</sup>. Na to, aby mohlo ísť o súvislosť medzi podstatou rozlišovacieho kritéria a sídlom spoločnosti, by bolo potrebné, aby sa takéto kritérium spravidla vzťahovalo na sídlo spoločnosti. Pre skôr náhodnú skutkovú súvislosť by naopak stačilo, aby tento vzťah v aktuálnej situácii skutočne existoval. Z tohto pohľadu nepriamo vyplýva, že pri kedykoľvek nožnej zmene aktuálnej situácie by sa skrytá diskriminácia zase mohla skončiť.

40. Navrhujem Súdnemu dvoru, aby ako podmienky existencie skrytej diskriminácie stanovil prísne kritériá. Skrytá diskriminácia totiž nemá spôsobiť rozšírenie skutkovej podstaty diskriminácie, ale má len zachytiť aj také prípady, ktoré z čisto formálneho hľadiska nepredstavujú diskrimináciu, ale majú diskriminačné účinky.

41. Vzájomný vzťah medzi rozlišovacím kritériom a sídlom spoločnosti sa preto na jednej strane musí zistiť v podstatne prevažnej väčšine prípadov. Len prevažný vplyv na nerezidentov preto nepostačuje.

42. Na druhej strane však všeobecné obmedzenie skrytej diskriminácie na prípady, v ktorých vzájomný vzťah vyplýva z podstaty rozlišovacieho kritéria a nespočíva len na skôr náhodných skutkových okolnostiach, nie je schodnou cestou.

43. Vzájomný vzťah rozlišovacieho kritéria so sídlom spoločnosti sa totiž vždy zakladá na skutkových okolnostiach. To platí aj pre klasické rozlišovacie kritérium skrytej diskriminácie na základe štátnej príslušnosti: bydliska fyzickej osoby.<sup>25</sup> Vzájomný vzťah medzi bydliskom a štátnou príslušnosťou vyplýva z podstaty rozlišovacieho kritéria bydliska len preto, lebo podľa aktuálnych skutkových okolností žijú v členskom štáte v podstatnej prevahe občania danej štátnej príslušnosti. Do akej miery táto okolnosť vyplýva z podstaty alebo z charakteru súvislosti medzi bydliskom a štátnou príslušnosťou, však nemožno posúdiť bez ohľadu na aktuálne skutkové okolnosti týkajúce sa mobility občanov Únie a významu práv štátneho príslušníka. Tie však podliehajú zmenám, takže nakoniec aj v tomto prípade rozdielne zaobchádzanie, ktoré nesporne vyplýva z podstaty rozlišovacieho kritéria, takisto spočíva na aktuálnych skutkových okolnostiach.

44. Zohľadneniu aktuálnych skutkových okolností nebráni ani to, že na základe zmeny týchto okolností vnútroštátna právna úprava, ktorá pri svojom prijatí ešte nebola v rozpore s právom Únie, zrazu vykazuje diskriminačný charakter. Pre potreby vnútorného trhu je totiž relevantné len to, že existuje obmedzenie slobody usadiť sa, nie naopak to, či je to možné pripísať určitému vnútroštátnemu zákonodarcovi.

45. Aj z čisto skutkovej, skôr náhodnej súvislosti medzi rozlišovacím kritériom a sídlom spoločnosti môže teda vyplývať rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a so spoločnosťami nerezidentmi.

46. Na základe vyššie uvedeného možno konštatovať, že o skryté rozdielne zaobchádzanie na základe sídla spoločnosti ide vtedy, keď rozlišovacie kritérium zvolené vo vnútroštátnej právnej úprave podľa aktuálnych skutkových okolností v podstatne prevažnej väčšine prípadov súvisí so zahraničným sídlom spoločnosti.

23 — Pozri rozsudky Baxter a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 13) a Blanco Pérez a Chao Gómez (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 119).

24 — Pozri rozsudok Komisia/Taliansko (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 9); pozri aj rozsudok Humblot (už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 14), ktorý sa týka článku 95 EHS.

25 — Pozri rozsudok Schumacker (už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 28).

47. Podmienkou existencie skrytej diskriminácie je však okrem skrytého rozdielneho zaobchádzania aj objektívne porovnateľná situácia skupín diferencovaných na základe tohto kritéria.<sup>26</sup> Na základe toho sa preskúma, či zistené rozdielne zaobchádzanie spočíva na rôznych situáciách, a preto je diskriminácia vylúčená.<sup>27</sup> Táto dodatočná požiadavka tiež bráni tomu, aby členské štáty nemohli stanovovať vecne oprávnené diferencovanie ich právnych úprav len preto, že rozlišovacie kritérium, občas aj náhodne, súvisí so sídlom spoločnosti.

ii) Kritérium výšky obratu platiteľa dane

48. Za týchto okolností sa teraz ako prvé musí preskúmať, či kritérium výšky obratu platiteľa dane, ktoré využíva maďarská osobitná daň na stanovenie výšky daňovej sadzby, predstavuje skrytú diskrimináciu spoločností nerezidentov.

49. Podľa právnej úpravy osobitnej dane stúpa daňová sadzba postupne v závislosti od výšky obratu. To spôsobuje, že s podnikmi s vysokým obratom sa z hľadiska osobitnej dane zaobchádza z dôvodu uplatniteľnej daňovej sadzby horšie ako s podnikmi s menším obratom. Právna úprava tiež spôsobuje, že platitelia dane, ktorí v rámci systému pobočiek prevádzkujú veľa obchodov, musia tendenčne platiť vyššiu priemernú daň ako platitelia dane, ktorí prevádzkujú len jeden obchod, ako napríklad nadobúdatelia franšízy.

– Rozdielne zaobchádzanie

50. Podmienkou skrytej diskriminácie je v prvom rade existencia skrytého rozdielneho zaobchádzania s platiteľmi dane na základe sídla ich materskej spoločnosti. O skryté rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi by išlo vtedy, ak by v podstatne prevažnej väčšine prípadov boli platitelia dane s vysokým obratom prevádzkovaní nerezidentmi, naopak platitelia dane s nízkym obratom rezidentmi.

51. Toto konštatovanie podľa mňa nie je evidentné. Podniky s vysokým obratom majú síce spravidla častejšie sklony k pôsobeniu na vnútornom trhu za vnútroštátnymi hranicami a je možné, že na základe toho existuje určitá pravdepodobnosť, že takéto podniky sa aj v inom členskom štáte snažia o vysoký obrat a aj ho dosiahnu. Podniky s vysokým obratom však môžu byť rovnako prevádzkované aj rezidentmi.

52. Preto by mal vnútroštátny súd preskúmať, či na základe skutkových okolností v spornom roku predsa existovalo skryté rozdielne zaobchádzanie v Maďarsku.

53. Údaje o potravinárskom odvetví predložené spoločnosťou Hervis pre takýto predpoklad nepostačujú. Mohli by síce preukázať, že v oblasti predaja potravín sú platitelia dane so zahraničnými majiteľmi podielov organizovaní v systéme pobočiek, zatiaľ čo veľké potravinárske reťazce, ktoré patria domácim majiteľom, pôsobia vo franšízových systémoch. Tieto údaje sa však aj tak týkajú len časti pôsobnosti osobitnej dane a najmä sa netýkajú oblasti, v ktorej pôsobí samotná spoločnosť Hervis. Skryté rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi sa však v zásade musí konštatovať pre celú právnu úpravu a nesmie sa obmedziť len na určitú časť predmetu úpravy.

26 — Pozri bod 32 vyššie.

27 — Pozri v tejto súvislosti len rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 46).



54. To, v akom rozsahu predstavuje sčítanie obratu spoločnosti Hervis s obratom jej materskej spoločnosti v oblasti predaja potravín skryté rozdielne zaobchádzanie, okrem toho nie je pre posúdenie prípustnosti kritéria výšky obratu rozhodujúce, ale musí to byť preskúmané v rámci posúdenia kritéria zohľadnenia prepojených podnikov.<sup>28</sup>

55. S výhradou iných zistení vnútroštátneho súdu preto na základe údajov predložených Súdnu dvoru nemožno konštatovať, že závislosť daňovej sadzby osobitnej dane od výšky obratu predstavuje skryté rozdielne zaobchádzanie s rezidentmi a nerezidentmi.

– Objektívne porovnateľná situácia

56. Ak by vnútroštátny súd napriek tomu konštatoval, že ide o rozdielne zaobchádzanie, bolo by ďalej potrebné zistiť, či sa platitelia dane s vysokým obratom a platitelia dane s nízkym obratom nachádzajú z hľadiska maďarskej osobitnej dane v objektívne porovnateľnej situácii.

57. Podľa Komisie sa existencia objektívne porovnateľnej situácie má v tejto súvislosti, najmä vzhľadom na rozdielne zaobchádzanie so systémami pobočiek a franšízovými systémami, poprieť len vtedy, ak ich rozdielne zaobchádzanie zodpovedá rozdielnej daňovej spôsobilosti. Vyššia daňová sadzba osobitnej dane, ktorá je výsledkom sčítania obratov pobočiek prepojených maloobchodníkov, však nepredstavuje vyššiu spôsobilosť týchto podnikov. Vyššia spôsobilosť vyplýva len z vyššieho zisku, ktorý nezohľadňuje len obrat, ale aj náklady.

58. V prvom rade je potrebné konštatovať, že rozdielne zaobchádzanie medzi platiteľmi dane s vysokým obratom a platiteľmi s nízkym obratom práve zodpovedá charakteru dane, ktorej výška závisí od obratu. O nerovnaké zaobchádzanie ide totiž tiež vtedy, ak má táto daň len jednu sadzbu. Platitelia dane s vysokým obratom budú totiž vždy platiť absolútne vyššiu daň ako platitelia dane s nízkym obratom.

59. V prejednávanej veci sa však okrem toho vynára otázka, či sa platitelia dane s vysokým obratom a platitelia dane s nízkym obratom nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii vzhľadom na výšku daňovej *sadzby*. Inými slovami, treba objasniť, či z hľadiska zásady rovnosti rozdielna výška obratu oprávnené vedie k uplatneniu rôzne vysokých daňových sadzieb. Nakoniec pritom ide o preskúmanie, či existuje dôvod, ktorý oprávňuje rozdielne zaobchádzanie. Takéto preskúmanie je spravidla predmetom posúdenia týkajúceho sa oprávneného dôvodu.<sup>29</sup>

60. Bez ohľadu na otázku dogmatického zaradenie takéhoto preskúmania však zastávam spolu s Komisiou názor, že rozdielna spôsobilosť platiteľa dane v zásade môže oprávňovať uplatnenie rozdielnej daňovej sadzby.

61. Progresivita daňovej sadzby predstavuje v tejto súvislosti v práve týkajúcom sa zdanenia výnosov, teda pri daniach, ktoré sa vymeriavajú podľa zisku, akceptované diferencovanie. Oprávnenosť progresivity aj pri dani založenej na obrate však na rozdiel od Komisie vopred nevylúčim. Výška obratu môže totiž predstavovať typizovaný indikátor daňovej spôsobilosti, pretože napríklad bez vysokých obratov nemožno docieľiť vysoké zisky alebo pretože výnos z prírastkového obratu (hraničný výnos) na základe klesajúcich fixných nákladov za jednotku stúpa.

28 — Pozri bod 64 a nasl. nižšie.

29 — Pozri v tejto súvislosti aj moje návrhy z 19. júla 2012, vo veci A (rozsudok z 21. februára 2013, C-123/11), bod 40 a nasl.

62. To, či za týchto okolností rôzne výšky obrátov oprávňujú na uplatnenie rôznych daňových sadzieb, však v konečnom dôsledku nemožno objasniť bez toho, aby sa nepreskúmala primeranosť progresivity daňovej sadzby. V tejto súvislosti by vnútroštátny súd musel zistiť a zvážiť množstvo skutkových okolností. Najmä by sa malo objasniť, ako vyzerá rozdelenie priemerného daňového zaťaženia všetkých platiteľov dane pri zohľadnení daňovej sadzby uplatniteľnej na rozličných stupňoch tarify a ako sa v tejto súvislosti spravidla vyvíjajú hraničné výnosy z obrátu platiteľov dane.

63. Bez ohľadu však na otázku, či sa na základe toho platiteľa dane s vysokým a nízkym obrátom vzhľadom na výšku daňovej sadzby nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii, kritérium výšky obrátu platiteľa dane nie je z dôvodu neexistencie zrejme rozdielného zaobchádzania so spoločnosťami nerezidentmi<sup>30</sup> rozlišovacím kritériom, ktoré môže spôsobovať skrytú diskrimináciu spoločností nerezidentov.

iii) Kritérium prepojených platiteľov dane

64. Ďalej je potrebné objasniť, či rozdielne zaobchádzanie s platiteľmi dane, ktorí sú s inými platiteľmi určitým spôsobom prepojení, predstavuje skrytú diskrimináciu na základe sídla spoločnosti.

65. Maďarská osobitná daň totiž pri výške uplatniteľnej daňovej sadzby nediferencuje platiteľov dane len na základe výšky ich obrátu. Za určitých okolností sa na účely určenia daňovej sadzby dokonca sčítavajú obraty rozličných platiteľov dane. K tomu dochádza len pri platiteľoch dane, ktorí sú s inými platiteľmi prepojení v rámci koncernu, nie však pri platiteľoch dane, ktorí sú s inými platiteľmi prepojení v rámci franšízového systému. Keďže spoločnosť Hervis je začlenená do štruktúry koncernu, ktorý v Maďarsku dosahuje obrát okrem iného aj v oblasti predaja potravín, vychádza pre ňu vyššia daňová sadzba ako pre platiteľov dane, ktorí sú zapojení len do franšízového systému.

66. Rozlišovacie kritérium teda v prejednávanej veci spočíva v spôsobe prepojenia platiteľov dane buď dcérskej spoločnosti, alebo nadobúdateľa franšízy s podnikom, ktorý má vplyv na obchodnú činnosť platiteľa dane. V prvom prípade je daný podnik rozhodujúcim vlastníkom podielov platiteľa dane, v druhom prípade má daný podnik za určitých okolností rozsiahle práva na základe franšízovej zmluvy.

67. Vnútroštátny súd by mal najprv na základe skutkových okolností konštatovať, že skryté rozdielne zaobchádzanie s podnikmi rezidentmi a podnikmi nerezidentmi skutočne existuje. To by nastalo v prípade, ak by v spornom roku začlenenie platiteľa dane do štruktúry koncernu v podstatne prevažnej väčšine prípadov bolo spojené so zahraničným sídlom jeho materskej spoločnosti.

68. Potom by sa vynorila otázka, či sa platiteľa dane, ktorí sú začlenení do štruktúry koncernu, a platiteľa dane, ktorí sú začlenení do franšízového systému, nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. V tejto súvislosti je rozhodujúce, či sú vzťahy dcérskej spoločnosti k jej materskej spoločnosti z hľadiska výpočtu osobitnej dane na základe obrátu objektívne porovnateľné so vzťahmi nadobúdateľa franšízy k poskytovateľovi franšízy.

69. Porovnateľnosť štruktúr koncernov a franšízových systémov však v tejto súvislosti, v každom prípade v tu prejednávanej veci rozhodujúceho vplyvu materskej spoločnosti na dcérsku spoločnosť, neexistuje. Na základe tohto rozhodujúceho vplyvu sa totiž obraty dcérskych spoločností pripočítavajú materskej spoločnosti. Ovládajúca materská spoločnosť totiž v rozsiahlej miere rozhoduje o tom, či bude obrát dosahovať sama, alebo prostredníctvom zdaniteľnej dcérskej spoločnosti. O tom však nemôže rozhodovať poskytovateľ franšízy z dôvodu právnej a ekonomickej samostatnosti nadobúdateľa franšízy.

30 — Pozri bod 48 a nasl. vyššie.

70. Na základe kritéria výpočtu maďarskej osobitnej dane na základe obratu sa preto platitelia dane, ktorí sú súčasťou franšízového systému, a platitelia dane, ktorí sú začlenení do štruktúry koncernu, nenachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii.

71. Rozlišovacie kritérium prepojených platiteľov dane preto nemôže viesť k domnienke existencie skrytej diskriminácie.

iv) Kritérium distribučného stupňa obratu

72. Nakoniec treba preskúmať, či len zdanenie v poslednom distribučnom stupni predstavuje skrytú diskrimináciu spoločností so sídlom v inom členskom štáte.

73. Podľa právnej úpravy osobitnej dane sa totiž zdaňuje len maloobchodná činnosť v predajniach, nie však veľkoobchodná činnosť na predchádzajúcom distribučnom stupni. Toto diferencovanie je dôvodom toho, že s platiteľmi dane s pobočkami sa v porovnaní s celým systémom poskytovateľov a nadobúdateľov franšízy zaobchádza z daňového hľadiska odlišne, pretože obrat poskytovateľov franšízy sa nezdaňuje.

74. Tento rozdiel je podstatou sťažnosti najmä spoločnosti Hervis, podľa ktorej v potravinárskom odvetví, v ktorom je na účely osobitnej dane prepojená so svojou materskou spoločnosťou, prebieha rozdielne zaobchádzanie medzi podnikmi zahraničných a domácich vlastníkov.

75. Aj na základe toho by mal vnútroštátny súd najprv na účely posúdenia, či môže ísť o skrytú diskrimináciu, zistiť, či v podstatne prevažnej väčšine prípadov pôsobia nerezidenti v Maďarsku prostredníctvom systému pobočiek, zatiaľ čo rezidenti pôsobia priamo alebo nepriamo vo franšízovom systéme ako poskytovatelia franšízy.

76. V prípade preukázania tejto skutočnosti by sa ďalej malo preskúmať, či sa podniky využívajúce systém pobočiek a poskytovatelia franšízy nachádzajú vzhľadom na maďarskú osobitnú daň v objektívne porovnateľnej situácii.

77. V tejto súvislosti spoločnosť Hervis a Rakúska republika tvrdia, že maďarský franšízový systém sa vôbec neodlišuje od navzájom prepojených maloobchodov s pobočkami. To platí najmä vzhľadom na jednotný postup pri vstupe na trh, nákupe tovaru, tvorbe cien, podpore odbytu a elektronickom spracovaní údajov.

78. Pre posúdenie objektívne porovnateľnej situácie však nie je rozhodujúce, či sú porovnávané skupiny porovnateľné z hľadiska jedného aspektu, alebo mnohých aspektov. Naopak, je rozhodujúce, či sa v porovnateľnej situácii nachádzajú vzhľadom na vnútroštátnu právnu úpravu.

79. Pri poskytovateľoch franšízy a podnikoch, ktoré pôsobia prostredníctvom systému pobočiek, to však neplatí. V súvislosti totiž s tým, že poskytovatelia franšízy nepodliehajú osobitnej dani, práve nedosahujú žiaden obrat voči konečným spotrebiteľom, ale len voči ich nadobúdateľom franšízy. Preto je možné porovnávať ich skôr s veľkoobchodníkmi alebo výrobcami, ktorých služby využívajú aj podniky, ktoré pôsobia prostredníctvom systému pobočiek, a ktorí tiež nepodliehajú osobitnej dani. Ak by poskytovatelia franšízy so svojimi obratmi tiež podliehali osobitnej dani, došlo by k dvojakému zaťaženiu produktov, pričom by sa daň vyberala aj na stupni poskytovateľov franšízy, aj na stupni nadobúdateľov franšízy. Naopak, podniky, ktoré pôsobia prostredníctvom systému pobočiek, by porovnateľnému dvojakému zdaneniu neboli vystavení.

80. Preto ani rozlišovacie kritérium distribučného stupňa obratu nevedie k domnienke skrytej diskriminácie.

v) Predbežný návrh

81. Na záver možno konštatovať, že právna úprava maďarskej osobitnej dane podľa údajov predložených Súdnu dvoru neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by spoločnosti z hľadiska ich slobody usadiť sa zjavne alebo skryto diskriminovalo na základe ich sídla v zahraničí.

b) Nediskriminačné obmedzenie

82. Podľa ustálenej judikatúry sa za obmedzenie slobody usadiť sa považujú okrem diskriminácie všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej priaznivým.<sup>31</sup>

83. Ako som však už uviedla na inom mieste, nie je v oblasti daňového práva posúdenie na základe tohto kritéria možné, pretože inak by bolo potrebné podľa práva Únie posúdiť všetky odvody štátu.<sup>32</sup>

84. Takýto pohľad nezastáva len Súdny dvor vo svojej judikatúre, keďže v oblasti daňového práva ešte neskúmal nediskriminačné obmedzenie slobody usadiť sa. Osobitné postavenie daňového práva z pohľadu uplatňovania základných slobôd je okrem toho vyjadrené aj v Zmluvách. V tejto súvislosti stanovujú mnohé ustanovenia ZFEÚ týkajúce sa legislatívnej činnosti Únie pre oblasť daňového práva zvýšené formálne požiadavky<sup>33</sup> a tým zdôrazňujú daňovú suverenitu členských štátov.

c) Predbežný návrh

85. Na základe vyššie uvedeného možno konštatovať, že podľa údajov, ktorými disponuje Súdny dvor, nie je materská spoločnosť spoločnosti Hervis v rámci koncernu výberom osobitnej dane zakázaným spôsobom obmedzená vo svojej slobode usadiť sa.

3. Sloboda poskytovania služieb a voľný pohyb kapitálu

86. Ako už správne konštatovali osoby zúčastnené na konaní, keďže v prejednávanej veci je dotknutá sloboda usadiť sa ovládajúcej materskej spoločnosti spoločnosti Hervis v rámci koncernu, v porovnaní s tým ustupuje voľný pohyb kapitálu<sup>34</sup> do úzadia. Bez ohľadu na konkurenčný vzťah slobody poskytovania služieb a slobody usadiť sa nevidím v prejednávanej veci okrem toho aj porušenie slobody poskytovania služieb, pretože predmetom činnosti spoločnosti Hervis je predaj tovaru.

4. Všeobecný zákaz diskriminácie

87. Keďže všeobecný zákaz diskriminácie na základe štátnej príslušnosti je v oblasti slobody usadiť sa vyjadrený v terajšom článku 49 ZFEÚ<sup>35</sup>, nie je v prejednávanej veci z dôvodu zásady osobitosti článok 18 ZFEÚ uplatniteľný.

31 — Pozri len rozsudky *Truck Center* (už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 33), *Blanco Pérez a Chao Gómez* (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 53) a zo 6. septembra 2012, *DI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, bod 33 a tam citovanú judikatúru).

32 — Pozri konkrétnejšie moje návrhy z 21. decembra 2011, vo veci X (rozsudok z 18. októbra 2012, C-498/10), bod 28.

33 — Pozri v súvislosti s legislatívnou činnosťou v oblasti vnútorného trhu článok 114 ods. 2 ZFEÚ a článok 115 ZFEÚ, v súvislosti s priemyselnou politikou článok 173 ods. 3 druhý pododsek ZFEÚ, v súvislosti s environmentálnou politikou článok 192 ods. 2 prvý pododsek písm. a) ZFEÚ a energetickou politikou článok 194 ods. 3 ZFEÚ.

34 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, body 91 a 94).

35 — Pozri rozsudok z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.* (C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 39).

## 5. Prípustnosť daní z obratu podľa smernice o dani z pridanej hodnoty

88. Na záver sa budem v súvislosti s prípustnosťou výberu prejednávanej osobitnej dane z hľadiska práva Únie venovať významu článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.

89. Podľa tohto ustanovenia smernica o dani z pridanej hodnoty nebráni členským štátom, aby vybrali dane, ktoré *nemožno* označiť za dane z obratu. Z toho ale vyplýva, že členské štáty nesmú vyberať dane, ktoré majú charakter takýchto daní.<sup>36</sup>

90. V prejednávanej veci sa v skutočnosti vynára otázka, či maďarskú osobitnú daň, ktorá sa vymeriava podľa obratu, možno označiť za daň z obratu v zmysle článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty, a preto je právom Únie zakázaná. Osobitná daň totiž vedie na základe svojej progresívnej sadzby k podstatnému skresleniu hospodárskej súťaže medzi podnikmi s vysokým obratom a podnikmi s nízkym obratom. Toto skreslenie hospodárskej súťaže však, ako som už uviedla, nepredstavuje cezhraničnú diskrimináciu<sup>37</sup>, takže základné slobody osobitnej dani nebránia. V zásade sa však v práve Únie zabráneniu takýmto skresleniam hospodárskej súťaže nevenuje len právo v oblasti štátnej pomoci, ale aj, špeciálne v oblasti daní z obratu, ustanovenia o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

91. Uvedomujem si, že vnútroštátny súd nepoložil otázku týkajúcu sa výkladu článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty, ani osoby zúčastnené na konaní sa k tejto otázke pred Súdny dvorom nevyjadrili. To nie je prekvapujúce, ak sa zohľadní skutočnosť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa za porušenie terajšieho článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty nepovažuje už to, ak vnútroštátna daň nemá aspoň jeden zo štyroch podstatných charakteristických znakov dane z pridanej hodnoty.<sup>38</sup> K týmto štyrom podstatným charakteristickým znakom patrí jej všeobecné uplatňovanie, stanovenie jej výšky v závislosti od ceny, jej vyberanie v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, ako aj odpočet dane zaplatenej na vstupe, takže daň sa v každom štádiu uplatňuje iba na pridanú hodnotu a daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ.<sup>39</sup> Maďarská osobitná daň však jednoznačne nemá ani tretí, ani štvrtý charakteristický znak, keďže sa vyberá výlučne v distribučnom štádiu maloobchodu.

92. Napriek tomu sa chcem venovať významu článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty pre predmetné konanie, pretože som jednak presvedčená o tom, že je potrebné upraviť abstraktné podmienky uplatnenia tohto ustanovenia, aby sa zabezpečil jeho potrebný účinok [v tejto súvislosti pozri bod a)]. Jednak je po prípadnej úprave týchto podmienok Súdny dvorom neisté, či by maďarská osobitná daň bola s článkom 401 smernice o dani z pridanej hodnoty zlučiteľná [v tejto súvislosti pozri body b) a c)].

36 — Pozri len rozsudky z 31. marca 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading (C-200/90, Zb. s. I-2217, bod 10 a tam citovanú judikatúru), a zo 17. septembra 1997, UCAL (C-347/95, Zb. s. I-4911, bod 32).

37 — Pozri bod 48 a nasl. vyššie.

38 — Pozri okrem iného rozsudky z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, Zb. s. I-1157, bod 23); z 19. septembra 2002, Tulliasiamies a Siilin (C-101/00, Zb. s. I-7487, bod 105); z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 27 a nasl.), a z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, Zb. s. I-8463, bod 36); pozri v podobnom zmysle tiež rozsudok zo 7. mája 1992, Bozzi (C-347/90, Zb. s. I-2947, bod 10).

39 — Pozri okrem iného rozsudky z 8. júna 1999, Pelzl a i. (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Zb. s. I-3319, bod 21); Banca popolare di Cremona (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 28) a KÖGÁZ a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 37).



a) Zmysel a účel článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty

93. Zmysel zákazu výberu daní, ktoré majú charakter dane z obratu, možno vysvetliť takto: spoločný systém Únie týkajúci sa dane z pridanej hodnoty mal nahradiť rozličné dane z obratu, ktoré v minulosti platili v jednotlivých členských štátoch.<sup>40</sup> Ako ukazuje štvrté a ôsme odôvodnenie smernice 67/227/EHS<sup>41</sup>, v minulosti sa vo väčšine členských štátov vyberali dane z obratu formou kumulatívneho viacstupňového systému, teda nie formou dane z pridanej hodnoty. Spoločným systémom dane z pridanej hodnoty sa v súčasnosti mali všetky dane z obratu v Únii nahradiť určitou formou dane z obratu, a to platnou daňou z pridanej hodnoty.

94. Z toho vyplýva, že spoločný systém dane z pridanej hodnoty neharmonizuje oblasť daní z pridanej hodnoty, ale rozsiahlu oblasť daní z obratu, pričom určitý druh dane z obratu, a to platnú daň z pridanej hodnoty, stanovuje ako záväznú. Takejto harmonizácii by samozrejme odporovalo, ak by členské štáty okrem spoločného systému dane z pridanej hodnoty zachovali ďalšie dane z obratu akéhokoľvek druhu.

95. Už z tohto hľadiska je príliš obmedzený doterajší prístup judikatúry, podľa ktorého vnútroštátnej dani bráni zákaz výberu *dane z obratu* podľa článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty, ak táto daň má podstatné charakteristické znaky *dane z pridanej hodnoty*.<sup>42</sup> Už generálny advokát Léger poukázal na to, že tento prístup Súdneho dvora paradoxne umožňuje členským štátom opätovné zavedenie kumulatívneho viacstupňového systému, ktorého odstránenie je práve cieľom spoločného systému dane z pridanej hodnoty.<sup>43</sup> Kumulatívny viacstupňový systém totiž práve nemá podstatné charakteristické znaky dane z pridanej hodnoty, keďže nestanovuje odpočet dane zaplatenej na vstupe.

96. Okrem toho podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora má vnútroštátna daň vtedy charakter dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty, a je preto právom Únie zakázaná, ak ohrozuje fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty.<sup>44</sup> Toto fungovanie sa však zakladá práve na tom, že určitá forma dane z obratu, a to platná daň z pridanej hodnoty, má zabezpečiť, aby boli vo všetkých členských štátoch rovnaké podmienky hospodárskej súťaže. Podľa odôvodnenia 4 smernice o dani z pridanej hodnoty je totiž cieľom zavedenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty, aby sa v členských štátoch uplatňovali také právne predpisy týkajúce sa daní z obratu, ktoré by nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Pritom sa majú v maximálnej možnej miere odstrániť faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni, alebo na úrovni Únie.

97. V dôsledku toho sám Súdny dvor vo svojich posledných relevantných rozhodnutiach požadoval, aby sa pri porovnaní vnútroštátnej dane s charakteristickými znakmi dane z pridanej hodnoty venovala osobitná pozornosť požiadavke, aby sa v každom momente zabezpečila neutralita spoločného systému DPH.<sup>45</sup> Zostáva však otvorená otázka, prečo len daň, ktorá má podstatné charakteristické znaky dane z pridanej hodnoty, môže ohroziť fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty narušením

40 — Pozri len rozsudky Banca popolare di Cremona (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 23) a KÖGÁZ a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 31).

41 — Prvá smernica Rady z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mím. vyd. 09/001, s. 3).

42 — Pozri len rozsudok KÖGÁZ a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 36 a tam citovanú judikatúru).

43 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger 13. marca 1997 vo veci Solisnor-Estaleiros Navais (rozsudok zo 17. septembra 1997, C-130/96, Zb. s. I-5053), bod 42.

44 — Pozri len rozsudky Banca popolare di Cremona (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, body 23 až 25) a KÖGÁZ a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, body 31 a 34); pozri tiež rozsudok z 27. novembra 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Zb. 1985, s. 3764, bod 16).

45 — Rozsudky Banca popolare di Cremona (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 29) a KÖGÁZ a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 38).

podmienok hospodárskej súťaže. Ako už správne uviedla generálna advokátka Stix-Hackl, do spoločného systému dane z pridanej hodnoty najsilnejšie zasiahne daň, ktorá, aj keď vykazuje podstatné vlastnosti dane z pridanej hodnoty, tiež vykazuje aj vlastnosti, ktoré sú s ňou v rozpore.<sup>46</sup>

98. Proti obmedzenému prístupu judikatúry preto svedčí nielen znenie článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty, ktoré neuvádza charakter dane z pridanej hodnoty, ale charakter od nej odlišnej dane z obratu. Úzky výklad tohto ustanovenia ho predovšetkým zbavuje jeho potrebného účinku, pretože pripúšťa výber vnútroštátnych daní z obratu, ktoré, ako napríklad daň z obratu v rámci kumulatívneho viacstupňového systému, ohrozujú fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty narušením podmienok hospodárskej súťaže.

99. Oporný bod pre širšie chápanie článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty ponúka judikatúra v tom zmysle, že určitým spôsobom stále nechala otvorenú otázku, či právom Únie nemôžu byť zakázané ešte aj iné dane ako tie, ktoré majú podstatné charakteristické znaky dane z pridanej hodnoty. Výklad Súdneho dvora možno totiž ešte stále chápať v tom zmysle, že *prinajmenšom* daň, ktorá preukazuje podstatné charakteristické znaky dane z pridanej hodnoty, je s terajším článkom 401 smernice o dani z pridanej hodnoty nezlučiteľná.<sup>47</sup> Na základe toho by nebolo vylúčené, aby s týmto článkom mohli byť nezlučiteľné takisto aj iné dane.<sup>48</sup>

100. V konečnom dôsledku sa mi zdá jasné, že na uplatnenie zákazu dane podľa článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty je potrebné, aby vnútroštátna daň mala podstatné charakteristické znaky dane z obratu a nie dane z pridanej hodnoty. Okrem toho na základe jeho zmyslu a účelu a v súlade s doterajšou judikatúrou toto ustanovenie zakazuje len také dane, ktoré ohrozujú fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty tým, že skresľujú podmienky hospodárskej súťaže na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Únie.

101. V ďalšej časti sa preto budem v krátkosti venovať preskúmaniu toho, aké účinky by mohol mať takto zmenený výklad judikatúry na pojednávanú vec.

#### b) Podstatné charakteristické znaky dane z obratu

102. V prvom rade by bolo potrebné preskúmať, či má maďarská osobitná daň podstatné charakteristické znaky dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.

103. Ako východiskový bod pre stanovenie podstatných charakteristických znakov dane z obratu sa ponúkajú podstatné charakteristické znaky dane z pridanej hodnoty podľa judikatúry Súdneho dvora. Tie by totiž už mali obsahovať charakteristické znaky nadradeného pojmu dane z obratu, ako aj navyše špeciálne charakteristické znaky dane z pridanej hodnoty.

46 — Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl 14. marca 2006 vo veci Banca popolare di Cremona (rozsudok z 3. októbra 2006, C-475/03, Zb. s. I-9373), bod 36.

47 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Dansk Denkavit a Poulsen Trading (už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 11); z 26. júna 1997, Careda a i. (C-370/95 až C-372/95, Zb. s. I-3721, bod 14); z 19. februára 1998, SPAR (C-318/96, Zb. s. I-785, bod 22); Pelzl a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 40, bod 20) a KÖGÁZ a i. (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 34 a nasl.).

48 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 1989, Wisselink a i. (93/88 a 94/88, Zb. s. 2671, bod 11), týkajúci sa kumulatívneho viacstupňového systému, ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Alber 18. marca 1999 vo veci Pelzl a i. (rozsudok z 8. júna 1999, C-338/97, C-344/97 a C-390/97, Zb. s. I-3319), bod 85.

i) Možnosť odpočtu dane zaplatenej na vstupe a prenesenie dane

104. V prvom rade je potrebné v súlade s generálnymi advokátmi Mischo a Stix-Hackl konštatovať, že odpočet dane zaplatenej na vstupe nemôže patriť k podstatným charakteristickým znakom dane z obratu.<sup>49</sup> Práve tento charakteristický znak by znemožňoval, aby sa členským štátom zakázalo opätovné zavedenie kumulatívneho viacstupňového systému, ktorého odstránenie je cieľom spoločného systému dane z pridanej hodnoty.

105. Ani Súdny dvorom požadované prenesenie dane na konečného spotrebiteľa<sup>50</sup>, ktoré sa vždy vysvetľuje ako dôsledok odpočtu dane zaplatenej na vstupe<sup>51</sup>, nie je nevyhnutné na to, aby mohlo ísť o charakter dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty. Práve v kumulatívnom viacstupňovom systéme je totiž prenesenie dane sporné, pretože neexistujú rovnaké podmienky hospodárskej súťaže. Požiadavka týkajúca sa prenesenia dane by okrem toho nakoniec viedla k tomu, že práve dane, ktoré hospodársku súťaž osobitne skresľujú, a preto ich platitelia dane nemôžu kvôli veľmi odlišným podmienkam hospodárskej súťaže preniesť, by nespádali pod zákaz podľa článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.

ii) Výber v každom štádiu výrobného a distribučného procesu

106. Ani charakteristický znak výberu v každom štádiu výrobného a distribučného procesu nepredstavuje podstatný charakteristický znak dane z obratu.<sup>52</sup>

107. V tomto zmysle to chápal nielen Súdny dvor už v skoršej judikatúre.<sup>53</sup> Okrem toho sú jedностupňové systémy takisto alternatívou k platnému systému dane z pridanej hodnoty, keďže pri ich uplatňovaní na obraty voči konečným spotrebiteľom v zásade vedú k rovnakým daňovým výsledkom.

iii) Stanovenie výšky v závislosti od ceny

108. Znak stanovenia výšky dane v závislosti od ceny je vlastne najpodstatnejším charakteristickým znakom dane z obratu. Iba keď sa základ dane riadi samotným obratom, len vtedy možno hovoriť o dani z obratu.

109. Je však nepodstatné, či sa stanovenie výšky uskutočňuje len z jedného obratu, alebo zo súčtu obratov dosiahnutých v určitom období ako v prejednávanej veci maďarskej osobitnej dane. Pretože aj keď sa daň vymeriava z celkového obratu dosiahnutého za rok, vzťahuje sa na všetky samostatné obraty.<sup>54</sup>

49 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo 27. apríla 1989 vo veci *Wisselink a i.* (rozsudok z 13. júla 1989, 93/88 a 94/88, Zb. s. 2671), bod 50, a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci *Banca popolare di Cremona* (už citované v poznámke pod čiarou 46, bod 110).

50 — Pozri okrem iného aj rozsudky *Careda a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 14 a nasl.) a *KÖGÁZ a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, body 50 a 57).

51 — Pozri okrem iného rozsudky *Pelzl a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 21), *Banca popolare di Cremona* (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 28) a *KÖGÁZ a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 37).

52 — Návrhy vo veci *Wisselink a i.* (už citované v poznámke pod čiarou 49, bod 50).

53 — Pozri rozsudok *Wisselink a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 11 a nasl.).

54 — Návrhy vo veci *Pelzl a i.* (už citované v poznámke pod čiarou 48, body 44 a 57); pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 17. marca 2005 vo veci *Banca popolare di Cremona* (rozsudok z 3. októbra 2006, C-475/03, Zb. s. I-9373), bod 46 a nasl., a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci *Banca popolare di Cremona* (už citované v poznámke pod čiarou 46, bod 79).

110. Súdny dvor síce v starších konaniach čiastočne poprel uplatniteľnosť zákazu špeciálne na daň, ktorá podobne ako prejednáváná osobitná daň zdaňovala určité skupiny podnikov len na základe dosiahnutého celkového ročného obratu.<sup>55</sup> Takéto konštatovanie však mohlo byť aj výsledkom nedorozumenia, ku ktorému čiastočne došlo v judikatúre, podľa ktorého sa daň z pridanej hodnoty vyberá z pridanej hodnoty dosiahnutej pri každom obrate.<sup>56</sup> Z daňovo-technického hľadiska to však nie je pravda, pretože základ dane podľa článku 73 smernice o dani z pridanej hodnoty zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu.

111. Na základe vyššie uvedeného by teda maďarská osobitná daň charakteristický znak stanovenia výšky v závislosti od ceny spĺňala.

iv) Všeobecný výber

112. Nakoniec aj znak všeobecného výberu patrí k podstatným charakteristickým znakom dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.

113. To nepriamo vyplýva z výkladu článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty. Toto ustanovenie totiž menuje ako príklady daní, ktoré nepreukazujú charakter dane z obratu, určité druhy daní, ktoré sa zameriavajú na zdanenie určitých plnení, ako je poisťovanie, prevod nehnuteľností a hazardné hry a stávky. Takéto špeciálne dane z obratu zostávajú preto naďalej prípustné aj po zavedení spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Tým sú zakázané len všeobecné dane z obratu. Len tie majú aj taký dosah, že sú schopné ohroziť fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty.

114. Súdny dvor doteraz považoval za všeobecné dane z obratu len také dane, ktoré zahŕňajú všetky hospodárske činnosti v členskom štáte.<sup>57</sup>

115. V každom prípade treba konštatovať, že ani samotná platná daň z pridanej hodnoty zďaleka nezdaňuje všetky transakcie. V tejto súvislosti obsahujú najmä články 132 a 135 smernice o dani z pridanej hodnoty množstvo daňových oslobodení pre jednotlivé plnenia alebo dokonca celé oblasti. V tomto zmysle všeobecný výber dane nemožno podmieňovať tým, že sa skutočne zdania všetky plnenia. Takýto výklad by odňal aj zákazu podľa článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty všetky oblasti pôsobnosti, ktoré pre neho v zásade prichádzajú do úvahy.<sup>58</sup>

116. Najmä pri takej dani, ako je daň, o ktorú ide v tejto veci, ktorá sa vyberá len na poslednom distribučnom stupni, nemožno požadovať, aby zahŕňala všetky druhy transakcií. Vzhľadom na všeobecný výber dane z obratu sa pri takejto dani vynára otázka, či má vzhľadom na plnenia poskytnuté konečným spotrebiteľom všeobecný charakter.

55 — Pozri rozsudky *Rousseau Wilmot* (už citovaný v poznámke pod čiarou 44, bod 16) a *Pelzl a i.* (už citovaný v poznámke pod čiarou 39, bod 25); v inom zmysle nakoniec rozsudok *Dansk Denkavit a Poulsen Trading* (už citovaný v poznámke pod čiarou 36).

56 — Pozri rozsudky z 19. marca 1991, *Giant* (C-109/90, Zb. s. I-1385, bod 14), a zo 16. decembra 1992, *Beaulande* (C-208/91, Zb. s. I-6709, bod 18).

57 — Rozsudky *Beaulande* (už citovaný v poznámke pod čiarou 56, bod 16), zo 17. septembra 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais* (C-130/96, Zb. s. I-5053, bod 17), ako aj *Tulliasiamies a Siilin* (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 101); pozri aj rozsudok *EKW a Wein & Co* (už citovaný v poznámke pod čiarou 38, bod 24).

58 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saggio 1. júla 1999 vo veci *EKW a Wein & Co* (rozsudok z 9. marca 2000, C-437/97, Zb. s. I-1157), bod 21.

117. Bez ohľadu na otázku, kedy možno v tejto súvislosti predpokladať existenciu všeobecného výberu<sup>59</sup>, chýbajú v tejto súvislosti v tomto konaní potrebné údaje o oblasti pôsobnosti dane. V tomto zmysle poukazuje vnútroštátny súd len na to, že osobitná daň zahŕňa maloobchodné činnosti v určitých číselne označených odvetviach jednotnej nomenklatúry hospodárskych činností platnej v Maďarsku. Aké rozsiahle je zdanenie plnení poskytovaných konečným spotrebiteľom, z toho však nevyplýva.

118. Na základe informácií, ktoré sú k dispozícii, preto nemožno posúdiť, či takú daň, akou je maďarská osobitná daň, možno považovať za všeobecnú daň z obratu v zmysle článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.

#### c) Narušenie podmienok hospodárskej súťaže

119. Ak by sa konštatovalo, že pri maďarskej osobitnej dani ide o všeobecnú daň z obratu v zmysle článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty, na uplatnenie zákazu uvedeného v práve Únie by sa naďalej vyžadovalo, aby táto daň ohrozovala fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty tým, že by narúšala podmienky hospodárskej súťaže na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Únie.

120. Osobitná daň by túto podmienku mohla spĺňať. Predaj rovnakého produktu totiž podlieha na základe progresívnosti sadzby dane v závislosti od platiteľa dane nakoniec rozlične vysokému zdaneniu. To však neplatí v súvislosti s retroaktívnym výberom osobitnej dane, ktorá nemohla narušiť hospodársku súťaž, keďže sa v čase dosiahnutia obratu o nej nevedelo.

121. Okrem toho je pre zdanenie zase na základe spôsobu výberu osobitnej dane významná dĺžka výrobného a distribučného procesu, čo je v rozpore so základnou zásadou uvedenou v článku 1 ods. 2 prvom pododseku smernice o dani z pridanej hodnoty. Ak totiž veľkoobchodník dodáva malým maloobchodníkom, nepodlieha to na základe daňovej tarify osobitnej dane žiadnemu zdaneniu. Ak sa však distribučný proces zníži o jeden stupeň, pričom bývalý veľkoobchodník teraz pôsobí ako veľký maloobchodník, bude to podliehať na základe progresívnosti sadzby zdaneniu. Aj rozdielne zaobchádzanie so systémami pobočiek a franšízovými systémami je výsledok tohto výberu osobitnej dane, ktorý nie je zlučiteľný so zásadami spoločného systému dane z pridanej hodnoty.<sup>60</sup>

122. Na základe toho by maďarská osobitná daň na základe jej postupnej tarify v zásade ohrozovala fungovanie spoločného systému dane z pridanej hodnoty. Na rozdiel od základných práv sa v tomto prípade nevyžaduje cezhraničné skreslenie hospodárskej súťaže.

#### d) Predbežný návrh

123. So zreteľom na nedostatočné údaje v návrhu na začatie prejudiciálneho konania týkajúcich sa všeobecného charakteru osobitnej dane, ako aj vzhľadom na okolnosť, že podľa všetkého výklad článku 401 smernice o dani z pridanej hodnoty doteraz nehral v konaní vo veci samej nijakú úlohu, nenavrhum Súdnu dvorú opätovné otvorenie ústnej časti konania, aby sa účastníkom konania v tejto súvislosti umožnilo zaujať stanovisko.

59 — Pozri v tejto súvislosti rozličné riešenia uvedené v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 19. marca 1992 vo veci Bozzi (rozsudok zo 7. mája 1992, C-347/90, Zb. s. I-2947), bod 14, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Alber 20. novembra 1997 vo veci SPAR (rozsudok z 19. februára 1998, C-318/96, Zb. 1998, s. I-785), bod 33.

60 — Pozri bod 72 a nasl. vyššie.



124. Zdá sa mi účelnejšie, aby sa v tomto konaní objasnili len otázky položené vnútroštátnym súdom, ktoré sa týkajú primárneho práva, a aby sa okrem toho poskytlo vnútroštátnemu súdu len usmernenie, aby primerane zohľadnil článok 401 smernice o dani z pridanej hodnoty. Ak by vnútroštátny súd vzhľadom na doterajšiu judikatúru Súdneho dvora a vzhľadom na úvahy rozvinuté v týchto návrhoch nepovažoval nezlučiteľnosť maďarskej osobitnej dane s článkom 401 smernice o dani z pridanej hodnoty za vylúčenie, mal by opäť podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.

#### 6. Predbežný návrh

125. Na základe vyššie uvedeného treba odpovedať na prejudiciálnu otázku v tom zmysle, že článok 49 ZFEÚ, ktorý je uplatniteľný v prejednávanej veci, v spojení s článkom 54 ZFEÚ nebránia výberu maďarskej osobitnej dane opísanej vnútroštátnym súdom. Vnútroštátny súd však musí preskúmať, či je osobitná daň zlučiteľná s článkom 401 smernice o dani z pridanej hodnoty.

#### V – Návrh

126. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku položenú Székesfehérvári Törvényszék takto:

Článok 49 ZFEÚ, ktorý je uplatniteľný v konaní vo veci samej, v spojení s článkom 54 ZFEÚ nebránia výberu dane, ktorú opísal vnútroštátny súd. Vnútroštátny súd však musí preskúmať, či je táto daň zlučiteľná s článkom 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.