



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 4. júla 2019¹

Vec C-323/18

**Tesco-Global Áruházak Zrt.
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Pomoc – Systém dane z pridanej hodnoty – Daň z maloobchodného predaja viazaná na obrat – Znevýhodnenie zahraničných podnikov progresívnou sadzbou dane – Nepriama diskriminácia – Odôvodnenie progresívnej dane založenej na obrate“

I. Úvod

1. V tomto konaní sa Súdny dvor opäť² zaoberá otázkou nepriameho obmedzenia základných slobôd v súvislosti s daňovou právnou úpravou, pričom táto diskriminácia vyplýva výlučne z progresívnej sadzby, ktorá ekonomicky silnejšie osoby zatažuje viac.³ Keďže ekonomicky silnejšie osoby vykonávajú skôr cezhraničnú činnosť, mohlo by to byť považované za nepriamu diskrimináciu, najmä vtedy, ak je priebeh progresie cielene vytvorený tak, aby zahŕňal ekonomicky silnejšie viacnárodné podniky.

2. Popri porušení slobody usadiť sa prichádza do úvahy aj porušenie zákazu štátnej pomoci. Progresívne zdanenie ekonomicky silnejších podnikov by mohlo predstavovať aj pomoc, nezlučiteľnú s vnútorným trhom, v prospech ekonomicky slabších podnikov, ktoré sú z dôvodu progresívnej sadzby dane zdanené v nižšej miere.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Predmetom prebiehajúceho konania vo veci Vodafone (C-75/18) je osobitná daň z telekomunikačných služieb. Okrem toho pozri rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281), z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291) a z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

³ Aj pomeraná sadzba dane v kombinácii so základnou nezdaniteľnou sumou vedie k progresívnemu účinku dane. Priemerná sadzba dane pri pomernej dani vo výške 10 % a základnej nezdaniteľnej sume 10 000 má napríklad hodnotu v prípade príjmu 10 000 presne 0 %, v prípade príjmu 20 000 presne 5 % a v prípade príjmu 100 000 presne 9 %.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

3. Článok 401 smernice 2006/112/ES⁴ (ďalej len „smernica o DPH“) znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, ustanovenia tejto smernice nesmú brániť členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poisťných zmlúv, dane z hazardných hier a stávok, spotrebné dane, poplatky za prevod nehnuteľností a všeobecne akékoľvek dane, clá alebo poplatky, ktoré nemožno označiť za dane z obratu, za predpokladu, že výber týchto daní, cieľ a poplatkov nepovedie v obchode medzi členskými štátmi k vzniku formálnych úkonov spojených s prechodom hraníc.“

B. Vnútroštátne právo

4. Kontextom sporu vo veci samej je Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (zákon č. XCIV z roku 2010 o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia; ďalej len „zákon o osobitnej dani“), ktorý v rokoch 2010 až 2012 pre podniky pôsobiace v určitých odvetviach stanovil osobitnú daň založenú na obrate.

5. Preambula zákona o osobitnej dani znie:

„V rámci dosahovania rozpočtovej rovnováhy parlament prijíma nasledujúci zákon týkajúci sa zavedenia osobitnej dane zaťažujúcej daňovníkov, ktorých schopnosť prispievať na verejné potreby je vyššia ako všeobecná daňová povinnosť.“

6. § 1 zákona o osobitnej dani obsahuje tieto vysvetľujúce ustanovenia:

„Na účely tohto zákona sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

1. činnosť maloobchodného predaja v prevádzkarni: v súlade s jednotným systémom klasifikácie ekonomických činností platným k 1. januáru 2009, činnosti uvedené v skupine č. 45.1, okrem veľkoobchodu s motorovými vozidlami a ťahačmi, v skupinách č. 45.32, 45.40, okrem opráv a veľkoobchodu s motocyklami, rovnako ako aj v skupinách č. 47.1 až 47.9,“

7. § 2 zákona o osobitnej dani znie:

„Dani podliehajú:

- a) maloobchodný predaj v predajniach,
- b) telekomunikačné činnosti,
- c) dodávky energie.“

8. § 3 zákona o osobitnej dani definuje zdaniteľné subjekty takto:

„1. Dani podliehajú právnické osoby, iné organizácie v zmysle všeobecného daňového zákonníka a samostatne zárobkovo činné osoby vykonávajúce činnosť podliehajúcu dani v zmysle § 2.

⁴ Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2. Dani podliehajú aj organizácie – nerezidenti a súkromné osoby v súvislosti s činnosťami podliehajúcimi dani v zmysle § 2, pokiaľ tieto činnosti vykonávajú na vnútornom trhu prostredníctvom pobočiek.“

9. Základom dane je podľa § 4 ods. 1 zákona o osobitnej dani

„čistý obrat platiteľa dane z činností uvedených v § 2 počas zdaňovacieho obdobia“.

10. Osobitná daň má progresívnu štruktúru sadzby dane. Podľa § 5 písm. a) zákona o osobitnej dani uplatniteľná sadzba dane

„pre činnosti uvedené v § 2 písm. a) je sadzba dane 0 % pre časť základu dane do 500 miliónov [maďarských forintov (HUF)], 0,1 % pre časť prevyšujúcu 500 miliónov HUF ale nižšiu ako 30 miliárd HUF, 0,4 % pre časť prevyšujúcu 30 miliárd HUF ale nižšiu ako 100 miliárd HUF a 2,5 % pre časť prevyšujúcu 100 miliárd HUF.“

11. § 7 zákona stanovuje podmienky, za ktorých sa táto daň vzťahuje na tzv. prepojené podniky:

„Daň zdaniteľných osôb kvalifikovaných ako prepojené podniky v zmysle zákona [č. LXXXI z roku 1996] o dani z príjmu právnických osôb a dani z dividend sa určí sčítaním čistých obrátov z činností v zmysle § 2 písm. a) a b), ktoré sú vykonávané zdaniteľnými osobami vykazujúcimi vzťahy prepojených podnikov, a suma získaná uplatnením sadzby stanovenej v § 5 na tento súčet sa rozdelí medzi zdaniteľné osoby pomerne k ich čistým obrátom z činností v zmysle § 2 písm. a) a b) vo vzťahu k celkovému čistému obrátu z činností uvedených v § 2 písm. a) a b) dosiahnutému všetkými prepojenými zdaniteľnými osobami.“

12. Okrem toho Az adózás rendjéröl szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom poriadku; ďalej len „zákon o daňovom poriadku“) obsahuje v § 124/B toto ustanovenie:

„Správca dane bez vykonania kontroly rozhodne o oprave výpočtu dane vykonanej daňovníkom v lehote pätnástich dní odo dňa odoslania opravného daňového priznania, ak je jediným dôvodom opravy výpočtu dane to, že ustanovenie stanovujúce daňovú povinnosť je v rozpore so základným zákonom alebo záväzným aktom Európskej únie alebo, ak ide o právny predpis samosprávy, s akýmkoľvek iným právnym pravidlom s výnimkou prípadu, keď rozhodnutie Ústavného súdu, Najvyššieho súdu alebo Súdneho dvora Európskej únie vyjadrujúce sa k tejto otázke ešte nie je v okamihu podania opravného daňového priznania zverejnené alebo oprava výpočtu dane nie je v súlade s obsahom zverejneného rozhodnutia. Proti rozhodnutiu o oprave výpočtu dane sa možno odvolať na správnom orgáne alebo súde v súlade so všeobecnými ustanoveniami tohto zákona.“

13. § 128. (2) zákona o daňovom poriadku stanovuje:

„Daňovú kontrolu nemožno vykonať, ak nie je potrebné opraviť výpočet dane alebo dotáciu opravou výpočtu dane daňovníkom.“

III. Spor vo veci samej

14. Žalobkyňa v spore vo veci samej, spoločnosť Tesco-Global Áruházak Zrt. (ďalej len „Tesco“) je akciová spoločnosť založená podľa maďarského práva, ktorá vykonáva maloobchodnú a veľkoobchodnú činnosť. Vnútroštátny súd neposkytol žiadne informácie o tom, ako vyzerala štruktúra spoločníkov v sporných rokoch. Iba z písomných pripomienok Komisie vyplýva, že spoločnosť Tesco je súčasťou skupiny Tesco Plc so sídlom v Spojenom kráľovstve. Presné vlastnícke pomery však z toho tiež nevyplývajú. Väčšinu podielov spoločnosti Tesco Plc v súčasnosti vlastní vlastníci podielov v rozptýlenom vlastníctve a niekoľko väčších vlastníkov podielov z tretích štátov.

15. Spoločnosť Tesco v rámci svojej činnosti odvieďa v priebehu preskúmaného obdobia do štátneho rozpočtu z titulu osobitnej odvetvovej dane približne 35,5 miliardy forintov (HUF) a načas splnila svoju povinnosť podať daňové priznania.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II. Ellenőrzési Osztály 5. (Národné daňové a colné riaditeľstvo pre veľké daňové subjekty, 2. hlavný úrad kontroly, 5. kontrolný odbor; ďalej len „daňový orgán“) vykonal v spoločnosti Tesco kontrolu. V nadväznosti na kontrolu daňový orgán rozhodnutím uložil spoločnosti Tesco povinnosť zaplatiť daňový nedoplatok. Spoločnosť Tesco podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie. Pokiaľ ide o osobitnú daň z maloobchodného predaja, rozhodnutie bolo potvrdené. V dôsledku toho bola spoločnosti Tesco uložená aj povinnosť zaplatiť osobitnú daň z maloobchodu v celkovej sume 1,397 miliardy HUF (okrem dlžnej dane aj daňovú pokutu a penále z omeškania).

17. Žalobkyňa svoju žalobu proti daňovému výmeru zakladá na tvrdení, že daňová pohľadávka konštatovaná na jej ťarchu je nedôvodná. Najmä osobitná daň z maloobchodu nie je zlučiteľná s právom Únie.

18. Vzhľadom na osobitosti maďarského trhu maloobchodného predaja má vnútroštátny súd pochybnosti o zlučiteľnosti osobitnej dane s právom Únie. Podľa vnútroštátneho súdu dôsledkom dane je, „že efektívne daňové zaťaženie znášajú v rozhodujúcej väčšine daňovníci, ktorých akcionármi sú zahraničné subjekty“.

19. Potvrdzujú to štatistiky predložené Súdnemu dvoru. Z prehľadov predložených Komisiou a Maďarskom v tejto súvislosti vyplýva, že v prvom zdaňovacom období (2010) sa najvyššia sadzba dane (2,5 %) vzťahovala iba na spoločnosti, ktoré vo vyše 50 % vlastnili zahraniční vlastníci podielov, zatiaľ čo druhá najvyššia sadzba dane (0,4 %) sa vzťahovala na 90 % takýchto spoločností (ak štatistike predloženej Maďarskom rozumiem správne, tak dokonca 100 %). Tretia najvyššia sadzba dane (0,1 %) sa vzťahuje na 40,3 % spoločnosti, ktoré vo vyše 50 % vlastnia zahraniční vlastníci podielov. Zo štatistík ale nevyplýva, či zahraniční vlastníci podielov pochádzajú z členských štátov alebo z tretích štátov.

20. Z týchto štatistík však vyplýva, že iba tri zo siedmich podnikov s najvyšším obratom v tomto odvetví platili v roku 2010 daň z príjmu právnických osôb. Aj v roku 2012 (v poslednom roku dane) platili iba tri zo siedmich podnikov s najvyšším obratom v tomto odvetví daň z príjmu právnických osôb. V roku 2012 sa však druhá najvyššia sadzba dane (0,4 %) vzťahovala „už len“ na 70 % podnikov, ktoré vo vyše 50 % vlastnili zahraniční vlastníci podielov. Z poskytnutých štatistík nemožno vyčítať, aký je pomer týchto podnikov v prvom pásme (s nulovou sadzbou dane).

21. Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či diskrimináciu treba vidieť v tom, že zdaniteľná osoba, ktorá prostredníctvom viacerých predajní vykonáva maloobchodnú činnosť, musí zaplatiť osobitnú daň v najvyššom pásme progresívnej sadzby dane, zatiaľ čo (spravidla tuzemské) zdaniteľné osoby, ktoré podnikajú v rámci franšízového systému pod rovnakou značkou, pričom každá obchodná prevádzkareň je obvykle samostatnou obchodnou spoločnosťou, sú na základe ich nižších obrátov buď oslobodené od dane alebo spadajú do príslušného pásma s nižšou sadzbou dane.

22. Vnútroštátny súd okrem toho poukazuje na to, že Komisia začala v roku 2012 proti Maďarsku konanie o nesplnenie povinnosti, ktoré však bolo v roku 2013 zastavené. Komisia ako dôvod uviedla, že zákon o osobitnej dani už stratil účinnosť a vo vzťahu k roku 2013 sa preto už neuplatňoval.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdny dvorom

23. Rozhodnutím z 19. marca 2018, ktoré bolo kancelárii Súdneho dvora doručené 16. mája 2018, vnútroštátny súd rozhodol, že Súdnemu dvoru predloží podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Je s ustanoveniami Zmluvy o fungovaní Európskej únie upravujúcimi zásadu zákazu diskriminácie (články 18 a 26 ZFEÚ), zásadu slobody usadiť sa (článok 49 ZFEÚ), zásadu rovnosti zaobchádzania (článok 54 ZFEÚ), zásadu rovnosti, pokiaľ ide o kapitálovú účasť v spoločnostiach v zmysle článku 54 ZFEÚ (článok 55 ZFEÚ), zásadu slobodného poskytovania služieb (článok 56 ZFEÚ), zásadu voľného pohybu kapitálu (články 63 a 65 ZFEÚ) a zásadu rovnosti, pokiaľ ide o zdaňovanie podnikov (článok 110 ZFEÚ), zlučiteľná skutočnosť, že daňovník vykonávajúci maloobchodnú činnosť v prevádzkarni, ktorého akcionármi sú zahraničné subjekty a ktorý prevádzkuje viacero obchodných prevádzkarní prostredníctvom jedinej obchodnej spoločnosti, podlieha osobitnej dani, ktorej sadzba je výrazne progresívna a v skutočnosti spadá do najvyššieho pásma sadzieb dane, zatiaľ čo daňovníci, ktorých akcionármi sú vnútroštátne subjekty a ktorí sú jeho priamymi konkurentmi a podnikajú v rámci franšízového systému pod rovnakou značkou – pričom každá obchodná prevádzkareň je obvykle osobitnou obchodnou spoločnosťou – spadajú do pásma oslobodenia od uvedenej dane alebo do jedného z pásiem z nízkymi sadzbami, ktoré nasledujú po pásme oslobodenia od dane, takže daň platená spoločnosťami, ktorých akcionármi sú zahraničné subjekty a celkový podiel na tieto spoločnosti pripadajúcich daňových príjmov sú v skutočnosti podstatne vyššie, ako je to v prípade daňovníkov, ktorých akcionármi sú vnútroštátne subjekty?
2. Je s ustanoveniami Zmluvy o fungovaní Európskej únie týkajúcimi sa zákazu štátnej pomoci (článok 107 ods. 1 ZFEÚ) zlučiteľná skutočnosť, že daňovník, ktorý uskutočňuje maloobchodný predaj v prevádzkarniach a prostredníctvom jedinej obchodnej spoločnosti prevádzkuje viacero obchodných prevádzkarní, podlieha osobitnej dani, ktorej sadzba je výrazne progresívna a v skutočnosti spadá do najvyššieho daňového pásma, zatiaľ čo daňovníci, ktorých akcionármi sú vnútroštátne subjekty a ktorí sú priamymi konkurentmi tohto daňovníka a vykonávajú svoju činnosť v rámci franšízového systému pod rovnakou značkou – pričom každá obchodná prevádzka je obvykle osobitnou obchodnou spoločnosťou – spadajú do pásma oslobodenia od uvedenej dane alebo do jedného z pásiem s nízkymi sadzbami, ktoré nasledujú po pásme oslobodenia od dane, takže daň platená spoločnosťami, ktorých akcionármi sú zahraničné subjekty a celkový podiel na tieto spoločnosti pripadajúcich daňových príjmov sú v skutočnosti podstatne vyššie, ako je to v prípade daňovníkov, ktorých akcionármi sú vnútroštátne subjekty?
3. Majú sa články 107 a 108 ods. 3 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že ich účinky sa vzťahujú na daňové opatrenie, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je oslobodenie od dane – ktoré predstavuje štátnu pomoc – financované pomocou príjmov z uvedeného daňového opatrenia v rozsahu, v akom zákonodarca pred zavedením osobitnej dane z maloobchodného predaja určil (na základe obratu hospodárskych subjektov na trhu) predpokladanú sumu daňových príjmov nie zavedením všeobecnej daňovej sadzby, ale uplatnením progresívnych sadzieb podľa obratu, a tak dospel k výsledku, ktorým úmyselne poskytol časti hospodárskych subjektov na trhu oslobodenie od dane?
4. Je so zásadou ekvivalencie procesných noriem a so zásadami efektivity a prednosti práva Únie zlučiteľná prax členského štátu, podľa ktorej nie je možné v priebehu daňovej kontroly začatej z úradnej moci alebo v priebehu následného súdneho konania – napriek zásade efektivity a povinnosti neuplatniť pravidlo vnútroštátneho práva nezlučiteľné s právom Únie – podať žiadosť o vrátenie dane, ktorá bola vyrubená na základe vnútroštátneho daňového predpisu, ktorý je v rozpore s právom Únie, pretože správca dane alebo súd preskúmava otázku porušenia práva Únie iba v rámci osobitného konania začatého na návrh a výlučne pred konaním začatým z úradnej moci, hoci neexistuje prekážka podania žiadosti o vrátenie dane v rámci správneho konania alebo pred súdom, pokiaľ ide o daň, ktorej vyrubenie porušuje vnútroštátne právo?

24. V konaní pred Súdnyim dvorom podali Tesco, Maďarsko, Poľská republika a Európska komisia svoje písomné pripomienky k týmto otázkam a zúčastnili sa pojednávania 29. apríla 2019.

V. Právne posúdenie

25. Hlavným predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zlučiteľnosť maďarského zákona o osobitnej dani s právom Únie.

26. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti kladie viacero otázok: po prvé, či daň takejto povahy porušuje okrem iného slobodu usadiť sa zakotvenú v článkoch 49 a 54 ZFEÚ (k tomu pozri časť B); po druhé, či je táto daň zlučiteľná so zákazom štátnej pomoci stanoveným v článkoch 107 a 108 ZFEÚ (k tomu pozri časť C). Keďže vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania výslovne zdôrazňuje, že na účely rozhodnutia právneho sporu je potrebný výklad článku 401 smernice o DPH, najprv sa budem stručne venovať tomuto aspektu (k tomu pozri časť A), aj keď žiadna z otázok sa už neodvoláva na toto ustanovenie.

27. Vnútroštátny súd okrem toho ešte kladie otázku, či osobitné vylúčenie dodatočných zmien už vydaných daňových výmerov je zlučiteľné so zásadami ekvivalencie a efektivity, čím sa budem zaoberať v závere (k tomu pozri časť D).

A. Porušenie článku 401 smernice o DPH

28. Článok 401 smernice o DPH vysvetľuje, že smernica členským štátom nebráni v tom, aby zaviedli nové dane, pokiaľ nemajú povahu dane z obratu. Tu však nejde o daň, ktorá by mala povahu dane z obratu, ako som už konštatovala vo svojich návrhoch týkajúcich sa osobitnej dane z telekomunikačných služieb.⁵

29. Z judikatúry Súdneho dvora vyplývajú štyri podstatné charakteristické znaky DPH, ktoré sú smerodajné na to, aby daň mala povahu dane z obratu: 1. všeobecné uplatňovanie dane na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; 2. stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby; 3. vyberanie dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo; 4. odpočet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu od dane, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ.⁶

30. Prvá, druhá a štvrtá podmienka v prejednávacom prípade v každom prípade nie sú splnené. Maďarská osobitná daň sa po prvé netýka všetkých obratov, ale iba špecifických obratov maloobchodných podnikov. Nejde teda o (všeobecnú) daň z obratu v zmysle prvého kritéria, ale nanajvýš o osobitnú spotrebnú daň. Po druhé daň sa nevyberá z každej jednej transakcie pomerne k jej cene (druhé kritérium), ale podľa § 1 a 2 zákona o osobitnej dani z celkového (čistého) obratu z maloobchodného predaja v prevádzkarňach.

5 Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, bod 25 a nasl.).

6 Rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28), z 8. júna 1999, Pelzl a i. (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, EU:C:1999:285, bod 21), a zo 7. mája 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, bod 12).

31. Osobitná daň sa napokon nezakladá ani na prenesení bremena na spotrebiteľa (štvrté kritérium). Aby to tak bolo, nepostačuje, že daň je zakalkulovaná do ceny tovaru alebo služieb. To sa viac-menej deje pri každom daňovom zaťažení podniku. Ak zdaniteľnou osobou nie je spotrebiteľ, ako je to v prípade maďarskej osobitnej dane z maloobchodného predaja, ktorú treba v prejednávanej príhode posúdiť, potom daň musí byť koncipovaná skôr tak, že daňové bremeno bude prenesené konkrétne na spotrebiteľa.

32. To by predpokladalo, že výška dane je známa v okamihu uskutočnenia transakcie (t. j. v okamihu poskytnutia tovaru alebo služby spotrebiteľovi), ako je to v prípade DPH. Keďže ale daň možno určiť až na konci roka a je závislá od výšky ročného obratu, maloobchodný podnik poskytujúci službu v čase poskytnutia služby ešte vôbec nepozná daňové bremeno, ktoré má byť prípadne prenesené, prinajmenšom nepozná jeho presnú výšku.⁷ V tomto zmysle teda nejde o daň, ktorá sa *zakladá na prenesení daňového bremena*.

33. Z koncepcie maďarského osobitného zdanenia maloobchodného predaja skôr vyplýva, že maloobchodné podniky majú byť zdanené priamo, na čo Maďarsko správne poukazuje. Podľa preambuly zákona zdanená má byť osobitná platobná schopnosť týchto podnikov a nie platobná schopnosť zákazníkov týchto maloobchodných podnikov.

34. Osobitná daň z maloobchodného predaja sa tak svojou povahou podobá osobitnej priamej dani z príjmu. Na rozdiel od „bežných“ priamych daní z príjmu však vymeriavacím základom nie je dosiahnutý zisk – ako rozdiel medzi dvomi podnikateľskými majetkami v rámci určitého obdobia –, ale dosiahnutý obrat v rámci určitého obdobia. To však nič nemení na povahe *priamej* dane z príjmu.

35. Nemá teda povahu dane z obratu, ktorá by chcela zdaníť spotrebiteľa. Článok 401 smernice o DPH preto nebráni Maďarsku, aby zaviedlo túto daň popri DPH.

B. Prvá prejudiciálna otázka: porušenie slobody usadiť sa

36. Podstata prvej otázky spočíva v tom, či sloboda usadiť sa zakotvená v článkoch 49 a 54 ZFEÚ, ktorá je tu ako jediná relevantná, bráni maďarskej osobitnej dani z maloobchodného predaja.

37. Najprv treba konštatovať, že oblasť priamych daní, do ktorej patrí aj prejednávaná osobitná daň (v tejto súvislosti pozri bod 33 a nasl. vyššie), ako taká nespadá do právomoci Únie, avšak členské štáty musia svoje zostávajúce právomoci uplatňovať v súlade s právom Únie, ktoré zahŕňa najmä základné slobody.⁸

38. So slobodou usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Únie, sa v súlade s článkom 54 ZFEÚ spája aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a majú svoje štatutárne sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v rámci Únie, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.⁹

7 V súvislosti s touto požiadavkou pozri iba rozsudky zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i. (C-475/17, EU:C:2018:636, body 46 a 47) – znevýhodňujúce, ak je prenesenie zaťaženia daňou nieisté, a z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 33).

8 Rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 40), z 11. augusta 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, bod 16), a zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 21).

9 Rozsudky zo 4. júla 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, bod 17), z 1. apríla 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a i. (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 17), a z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 41).

39. V prejednávacom prípade sa však zásada slobody usadiť sa uplatní len vtedy, ak ide o cezhraničný skutkový stav (k tomu pozri bod 1). Ak ide o takúto situáciu, ďalej treba položiť otázku, či osobitná daň predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa (k tomu pozri bod 2) a či toto obmedzenie možno prípadne odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (k tomu pozri bod 3).

1. Cezhraničný skutkový stav

40. Pri preskúmaní, či ide o cezhraničný skutkový stav, treba najprv konštatovať, že podľa ustálenej judikatúry sídlo spoločnosti slúži, tak ako v prípade fyzických osôb štátna príslušnosť, na určenie ich napojenia na právny poriadok štátu.¹⁰ Keďže spoločnosť Tesco má sídlo v Maďarsku, treba ju považovať za maďarskú spoločnosť, takže nejde o cezhraničný skutkový stav.

41. Materská spoločnosť spoločnosti Tesco je však spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve. Pokiaľ táto zahraničná spoločnosť vykonáva svoju činnosť prostredníctvom dcérskej spoločnosti – konkrétne navrhovateľky v konaní vo veci samej – na maďarskom trhu, je dotknutá sloboda materskej spoločnosti usadiť sa.

42. Súdny dvor už totiž v tejto súvislosti rozhodol, že spoločnosť sa môže na daňové účely odvolávať na obmedzenie slobody usadiť sa týkajúce sa inej spoločnosti, ktorá je s ňou prepojená, pokiaľ má toto obmedzenie vplyv na jej vlastné zdanenie.¹¹ Navrhovateľka v konaní vo veci samej sa preto môže odvolávať na prípadné obmedzenie slobody usadiť sa jej materskej spoločnosti.

2. Obmedzenie slobody usadiť sa

43. Podľa ustálenej judikatúry sa za obmedzenia slobody usadiť sa považujú všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej prítlačlivým.¹² V zásade to zahŕňa diskriminácie, ale aj nediskriminačné obmedzenia. V prípade daní a poplatkov treba v každom prípade zohľadniť, že už samy osebe predstavujú zaťaženie, a tým robia usadenie sa v inom členskom štáte menej prítlačlivým. Posudzovanie podľa kritérií nediskriminačných obmedzení by teda všetky vnútroštátne daňové situácie podriadilo právu Únie, a tým zásadne spochybnilo suverenitu členských štátov v daňových záležitostiach.¹³

44. Súdny dvor preto už viackrát rozhodol, že právna úprava členských štátov, týkajúca sa podmienok a výšky zdanenia spadá do daňovej autonómie, pokiaľ s cezhraničným skutkovým stavom nezaobchádzajú diskriminujúco v porovnaní s vnútroštátnym skutkovým stavom.¹⁴

45. Obmedzenie slobody usadiť sa preto v prvom rade predpokladá, aby sa rozdielne zaobchádzalo aspoň s dvomi alebo viacerými porovnávanými skupinami [k tomu pozri písm. a)]. Ak ide o takýto prípad, potom vzniká ďalšia otázka, či toto rozdielne zaobchádzanie s cezhraničnými skutkovými stavmi v porovnaní s čisto tuzemskými znevýhodňuje tie prvé, pričom v tejto súvislosti prichádza do úvahy otvorená aj skrytá diskriminácia [k tomu pozri písm. b)].

10 Rozsudky z 2. októbra 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, bod 25), a zo 14. decembra 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, bod 20); pozri tiež moje návrhy vo veci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 40).

11 Rozsudky z 1. apríla 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a i. (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 23), a zo 6. septembra 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 39); v tomto zmysle už aj rozsudok z 12. apríla 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, bod 18 a nasl.).

12 Rozsudky z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 34), zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a tam citovaná judikatúra), a z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36).

13 Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veciach X (C-498/10, EU:C:2011:870, bod 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 82 a nasl.), X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, bod 66), a ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 28).

14 Pozri rozsudok zo 14. apríla 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 29), uznesenie zo 4. júna 2009, KBC-bank (C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 80), rozsudok zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51 a 53).

46. Napokon je v prejednávanej príhode nutné najprv vysvetliť, že relevantné rozdielne zaobchádzanie – na rozdiel od veci *Hervis Sport*¹⁵ – nemožno zakladať na tzv. pravidle sčítania v § 7 zákona o osobitnej dani, ale iba na progresívne koncipovanej sadzbe dane.

47. Skutkový stav v spomínanej veci sa vyznačoval súhrou progresívnej dane z príjmu založenej na obrate maloobchodu s takzvaným pravidlom sčítania vzťahujúcim sa na skupiny podnikov. Obsahom tohto pravidla bolo konkrétne to, že pre zaradenie do pásie progresívnej dane nebol rozhodujúci obrat jednotlivých podnikov, ale konsolidovaný obrat celej skupiny podnikov. Kontextom tohto pravidla je vcelku netypické uplatnenie progresívnej dane aj na právnické osoby. Takéto pravidlo sčítania je v zásade potrebné na to, aby sa zabránilo tomu, že progresívny účinok sa nedosiahne v dôsledku rozštiepenia na viacero právnických osôb.

48. Súdny dvor však vyjadril pochybnosti o súlade pravidla sčítania s právom Únie.¹⁶ Dokonca aj v prípade, že by pravidlo sčítania v prejednávanej príhode porušovalo právo Únie, nebolo by to v prejednávanej príhode relevantné na účely rozhodnutia a nebola by tým zodpovedaná otázka vnútroštátneho súdu. Keďže ale pravidlo sčítania sa neuplatňuje na spoločnosť Tesco, nemalo by to žiadny vplyv na spor vo veci samej.

49. Súdny dvor sa preto v prejednávanej príhode musí zaoberať otázkou, či podoba osobitnej dane ako taká má – bez ohľadu na pravidlo sčítania – diskriminačný účinok. Táto otázka nebola zodpovedaná v rozsudku *Hervis Sport*, a to ani v tom zmysle, že progresívna povaha dane ako taká podľa Maďarska nemôže postačovať pre diskrimináciu. Súdny dvor sa v spomínanom rozsudku zaoberal iba kombináciou progresívnej sadzby dane a pravidla sčítania bez toho, aby vylúčil, ako správne zdôrazňujú spoločnosť Tesco a Komisia, že aj samotná progresívna sadzba môže byť prameňom diskriminácie.¹⁷

a) Rozdielne zaobchádzanie

50. Je teda nutné najprv si položiť otázku, či zákon o osobitnej dani vôbec zaobchádza rozdielne s rôznymi podnikmi. Proti tomu svedčí skutočnosť, že zákon napríklad nestanovuje rôzne sadzby dane pre rôzne podniky. Skôr ide o to, že definuje určité pásma obratu, do ktorých môžu spadať v zásade všetky podniky. Príslušné sadzby dane, ktoré sú s týmito pásmami obratu spojené, platia pre všetky podniky jednotne. Maďarská vláda za týchto okolností zastáva názor, že nejde o rozdielne zaobchádzanie.

51. Proti tomu nemožno namietat, že rozdielne zaobchádzanie spočíva už v tom, že podniky s vyšším obratom v absolútnych číslach zaplatia vyššiu osobitnú daň ako podniky s nižším obratom. Táto skutočnosť sama osebe ešte neznamená rozdielne zaobchádzanie, ale toto rozdielne zdanenie je v súlade so všeobecne uznaným princípom zdaňovania podľa výkonnosti. Pokiaľ je vymeriavací základ a splatná daň v rovnakom vzájomnom pomere, ako je to napríklad v prípade proporčionalnej sadzby dane („flat tax“), nemôže ísť o rozdielne zaobchádzanie.

15 Rozsudok z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

16 Rozsudok z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39 nasl.).

17 Rozsudok z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 34).

52. V prípade progresívnej sadzby dane však vymeriavací základ a splatná daň nie sú v rovnakom pomere pri všetkých zdaniteľných osobách. V prejednávanom prípade je to zjavné najmä vtedy, ak porovnáme priemerné sadzby dane, ktoré sa vzťahujú na celkový obrat zdaniteľných osôb, a nielen na jednotlivé pásma. Táto priemerná sadzba dane stúpa postupným dosahovaním pásiem obratu, takže podniky s vyšším obratom celkovo podliehajú vyššej priemernej sadzbe dane ako podniky s nižším obratom. Platia tak vyššiu daň nielen v absolútnom, ale aj v relatívnom zmysle. V tom spočíva rozdielne zaobchádzanie s príslušnými podnikmi.¹⁸

b) Znevýhodnenie cezhraničného skutkového stavu

53. Vzniká tak otázka, či toto rozdielne zaobchádzanie znevýhodňuje zahraničné podniky v porovnaní s tuzemskými.

54. Nejde o otvorenú alebo priamu diskrimináciu zahraničných podnikov. Spôsoby výberu osobitnej dane totiž nerozlišujú podľa sídla resp. „pôvodu“ podniku.

55. Základné slobody však zakazujú nielen zjavné diskriminácie, ale aj všetky formy skrytej alebo nepriamej diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú k rovnakému výsledku.¹⁹ Z hľadiska diskriminačnej povahy v zmysle článkov 49 a 54 ZFEÚ je preto rozhodujúca otázka, či rozdielne zaobchádzanie s maloobchodnými podnikmi vzhľadom na kritérium ročného čistého obratu zodpovedá rozdielnemu zaobchádzaniu podľa pôvodu resp. sídla podnikov.

56. V tejto súvislosti treba po prvé objasniť, aké požiadavky treba klásť na vzájomný vzťah medzi zvoleným rozlišovacím kritériom – v prejednávanom prípade obratom – a sídlom podniku (k tomu pozri bod 57 a nasl.). Po druhé treba overiť, či je nutné predpokladať nepriamu diskrimináciu v prípade, že rozlišovacie kritérium bolo vedome zvolené s diskriminačným cieľom (k tomu pozri bod 79 a nasl.).

1) Rozhodujúci vzájomný vzťah

57. Doterajšia judikatúra neponúka jednotný obraz tak vo vzťahu k miere, ako ani k povahe uvedeného vzájomného vzťahu. V súvislosti s kvantitatívnou mierou Súdny dvor doposiaľ vychádzal tak zo zhody vo väčšine prípadov,²⁰ ako aj zo samotnej prevahy znevýhodnenia nerezidentov;²¹ čiastočne dokonca hovorí iba o hroziacom znevýhodnení.²² Z kvalitatívneho hľadiska nie je isté, či vzájomný vzťah musí

18 V tomto zmysle pozri aj moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 49).

19 Rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 30), z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30), z 8. júla 1999, Baxter a i. (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13), a zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 26).

20 Pozri rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 31), z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39), z 22. marca 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, bod 32), z 8. júla 1999, Baxter a i. (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13), z 13. júla 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 15), a zo 7. júla 1988, Stanton a L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, bod 9); pozri tiež rozsudky z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 48 v súvislosti so slobodným poskytovaním služieb) a z 3. marca 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, bod 28 v súvislosti s článkom 95 EHS).

21 Rozsudok z 1. júna 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119).

22 Rozsudok z 22. marca 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, bod 32); podobne aj rozsudok z 1. júna 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300; bod 119).

typicky²³ existovať resp. vyplývať z podstaty rozlišovacieho kritéria, ako to naznačujú viaceré rozsudky,²⁴ alebo môže spočívať skôr aj na náhodných skutkových pomeroch.²⁵ Okrem toho nie je jasné, či kvantitatívny a kvalitatívny vzájomný vzťah musia existovať kumulatívne alebo postačuje aj ich alternatívna existencia.

58. Ako som už uviedla na inom mieste, predpoklad skrytej diskriminácie sa musí riadiť podľa prísnych kritérií. 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.²⁶

i) Kvantitatívne kritérium

59. Z kvantitatívneho hľadiska preto v žiadnom prípade nemôže postačovať samotná prevaha – v zmysle, že dotknutých je vyše 50 % podnikov; skôr ide o to, že vzájomný vzťah medzi rozlišovacím kritériom a sídlom podniku sa musí zistiť v podstatne prevažnej väčšine prípadov.²⁷

60. Tento kvantitatívny prvok však môže pri uplatnení práva spôsobovať značné ťažkosti. Výsledok posúdenia totiž závisí od toho, aké porovnávacie veličiny sa zvolia. Súdny dvor preto vo veci Hervis Sport položil otázku, či väčšina prepojených spoločností *podliehajúcich najvyššej sadzbe osobitnej dane* bola prepojená so zahraničnými materskými spoločnosťami.²⁸

61. Sotva však možno odôvodniť uplatnenie najvyššej sadzby ako všeobecného kritéria. Nie je jasné, prečo iba toto pásmo má byť rozhodujúce pre určenie diskriminačnej povahy. Posúdenie iba na základe najvyššej sadzby je navyše o to problematickejšie, čím viac pásiem progresie daná daň stanoví. Tento prístup dokonca celkom zlyháva, ak existuje lineárna krivka progresie, ako je to často napríklad v prípade zdaňovania príjmu.

62. Presvedčivý nie je ani predpoklad Komisie, že väčšinu celkového objemu osobitnej dane znášajú zahraničné podniky.²⁹ Nejde pritom o spoľahlivý, ale iba o náhodný indikátor vzájomného vzťahu. Po prvé, v konkrétnom prípade by to tak bolo – na čo poukazuje aj Maďarsko – zrejme aj pri pomernej dani, ktorú Komisia správne považuje za nespornú. Tento charakteristický znak by bol splnený vždy, pokiaľ by na trhu dominovali zahraničné podniky.

63. Po druhé, neboli by zahrnuté prípady, keď jednotlivé zahraničné podniky podliehajú celkom vysokým sadzbám dane, zatiaľ čo mnoho menších tuzemských podnikov s nižšími sadzbami dane predsa prispieva k celkovému objemu osobitnej dane v takej veľkej miere, že nejde o vzájomný vzťah. Ak by diskriminačná povaha závisela od naposledy uvedeného príspevku menších tuzemských podnikov, viedlo by to k náhodným výsledkom a nedávalo by to zmysel.

23 Pozri rozsudok z 8. júla 1999, Baxter a i. (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13).

24 Pozri rozsudok z 1. júna 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119) v súvislosti so slobodou usadiť sa, v súvislosti s voľným pohybom pracovníkov pozri tiež rozsudky: z 2. marca 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, bod 36), z 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, bod 26), z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41), a z 10. septembra 2009, Komisia/Nemecko (C-269/07, EU:C:2009:527)

25 V tomto zmysle rozsudky z 9. mája 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, bod 14), a z 5. decembra 1989, Komisia/Taliansko (C-3/88, EU:C:1989:606, bod 9 v súvislosti so slobodou usadiť sa).

26 Pozri moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 40), vo veci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 38), a vo veci Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, bod 36).

27 Pozri moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 41).

28 Rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 45).

29 Pozri bod 40 jej písomných pripomienok.

64. To isté platí pre posúdenie priemernej sadzby dane. Keďže rozdielne zaobchádzanie v prípade progresívnych daní spočíva v uplatňovaní rozdielnych *priemerných* sadzieb dane, nanajvýš možno kľásť otázku, či sú vzhľadom na túto sadzbu v prevažnej väčšine prípadov znevýhodnené všetky zahraničné podniky. Bolo by to tak len v prípade, ak by táto priemerná sadzba dane v prevažnej väčšine prípadov výrazne prekročila sadzbu, ktorej v priemere podliehajú tuzemské podniky. Ani z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani z číselných údajov predložených účastníkmi konania však nevyplýva jednoznačne, či v prejednávacom prípade ide o takúto situáciu.

65. Diskriminačná povaha by však v konečnom dôsledku aj tu závisela od priemernej sadzby dane menších tuzemských podnikov. Aj to by viedlo k náhodným výsledkom, a preto by to nemalo zmysel. Členské štáty, ktoré cielene lákajú zahraničných investorov, by zrazu nemohli vyberať progresívnu daň z príjmu, pokiaľ a pretože by noví investori – zámerne – niesli veľkú časť objemu daní z dôvodu ich ekonomického úspechu (buď absolútne alebo prostredníctvom svojich vyšších priemerných sadzieb dane). Bol by to absurdný výsledok svedčiaci o tom, že kvantitatívne posúdenie nevedie k cieľu.

66. Čisto kvantitatívne posúdenie má navyše – popri už opísaných ťažkostiach pri výpočte (k tomu pozri bod 59 a nasl. vyššie) – tú nevýhodu, že spôsobuje značnú právnu neistotu, pokiaľ nie je stanovená konkrétna hraničná hodnota.³⁰ Aj konkrétna hraničná hodnota by však spôsobovala ďalšie problémy, napríklad ťažko riešiteľné spory medzi vzájomne si odporujúcimi štatistikami, ako aj kolísanie číselných údajov v priebehu času. V prejednávacom prípade sa tak napríklad počet „tuzemských“ podnikov spadajúcich do druhej najvyššej sadzby dane za dva roky strojnásobil (z 10 % na 30 %).

67. Napríklad „daň z digitálnych služieb“, ktorá bola práve zavedená vo Francúzsku, sa podľa tlačových správ v súčasnosti vzťahuje na celkovo 26 podnikov, z ktorých iba štyri majú sídlo vo Francúzsku. Ak by zmena číselných údajov v ďalšom roku viedla k inému právnemu posúdeniu, existencia obmedzenia základných slobôd (za predpokladu, že ostatných 22 podnikov sa môže odvolávať na základné slobody) by vždy závisela od týchto štatistík, ktoré sú dostupné až o niekoľko rokov neskôr.

68. Značné problémy navyše spôsobuje aj to, ak sa na účely určenia kvantitatívneho kritéria v prípade spoločností s rozptýleným vlastníctvom (akciová spoločnosť s tisícami akcionármi) vychádza z vlastníkov podielov. Nejasné je aj to, ako sa má posúdiť spoločnosť s dvomi spoločníkmi, z ktorých jeden má sídlo v zahraničí a druhý v tuzemsku. Ak sa predsa bude vychádzať z vlastníkov podielov – ako to robia aj Komisia a vnútroštátny súd – muselo by sa potom pri väčších koncernových štruktúrach vychádzať nielen zo spoločnosti na čele skupiny (t. j. z materskej spoločnosti skupiny) a jej vlastníkov podielov na účely určenia, či je skutočne dotknutý únijský zahraničný podnik, podnik pochádzajúci z tretieho štátu alebo tuzemský podnik?

69. V prejednávacom prípade Súdny dvor vôbec nepozná presnú štruktúru spoločníkov materskej spoločnosti resp. samotnej materskej spoločnosti skupiny. Tento prípad celkom dobre ukazuje bezvýslednosť kvantitatívneho prístupu, ktorý sa navyše zakladá na štruktúre spoločníkov určitej spoločnosti.

30 Súdny dvor v rozsudku z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 38) zjavne vychádzal z toho, že 61,5 % resp. 52 % nestačí na to, aby bolo možné predpokladať nepriamu diskrimináciu, avšak bez toho, aby sa stanovil, aká hraničná hodnota musí byť dosiahnutá.

ii) *Kvalitatívne kritérium*

70. Zdá sa mi preto, že dôležitejšie ako tento čisto kvantitatívny prvok je kvalitatívne kritérium, ktoré Súdny dvor medzičasom už častejšie použil a podľa ktorého sa rozlišovacie kritérium musí *samotnou svojou povahou* resp. *typicky* týkať zahraničných spoločností.³¹ Čisto náhodná súvislosť, nech je z kvantitatívneho hľadiska akokoľvek vysoká, preto v zásade nemôže stačiť na to, aby odôvodňovala priamu diskrimináciu.

71. Kritérium vzájomného vzťahu na základe povahy však treba bližšie konkretizovať. Súdny dvor predpokladal vzájomný vzťah na základe povahy napríklad tam, kde lekárnici, ktorí svoju činnosť už vykonávali na vnútroštátnom území, boli uprednostnení pri vydávaní povolení na usadenie sa.³² Zakladá sa to na správnej úvahe, že vzájomný vzťah medzi sídlom a miestom činnosti podniku sleduje určitú vnútornú logiku a typickosť a nespočíva iba na náhodnej povahe určitého trhu alebo hospodárskeho odvetvia.

72. To isté platí – ako nedávno konštatoval generálny advokát Wahl³³ – pre majiteľov vozidiel registrovaných v niektorom členskom štáte, ktorí majú z veľkej časti tamojšiu štátnu príslušnosť, pretože registrácia vozidiel je viazaná na bydlisko majiteľa vozidla. O takýto prípad ide aj pri výbere kritéria, ktoré môžu splniť iba vozidlá vyrobené v zahraničí, lebo v tuzemsku nie sú vyrábané žiadne takéto vozidlá.³⁴

73. Vzájomný vzťah na základe povahy treba ďalej predpokladať aj v prípade kritéria dosiahnutia „zdaniteľných príjmov“. Dôvodom je, že podnikové daňové právo je ovplyvnené dualizmom príjmov, ktoré sú nadobudnuté a zdaniteľné v tuzemsku, na jednej strane a príjmov, ktoré sú nadobudnuté v zahraničí a teda nezdaniteľné v tuzemsku, na strane druhej. Ak je teda so súčasným dosahovaním zdaniteľných príjmov spojená výhoda, koreluje táto výhoda svojou podstatou s výhodou pre tuzemské podniky.³⁵

74. Ide teda o súvislosť tvoriacu imanentnú súčasť rozlišovacieho kritéria, na základe ktorej sa už len pri abstraktnom posudzovaní možno jednoznačne domnievať, že v prevažnej väčšine prípadov pravdepodobne existuje vzájomný vzťah.

75. Ak sa tieto zásady uplatnia na prejednávany prípad, potom vzniká rozhodujúca otázka, či výška obratu podniku svojou podstatou koreluje so (zahraničným) sídlom podniku resp. kontrolujúceho vlastníka podielov. Už vo svojich návrhoch vo veci *Hervis Sport* som v tejto súvislosti uviedla, že 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 sú aktívne aj v iných členských štátoch.³⁶

31 Pozri rozsudok z 2. marca 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, bod 36) v súvislosti s voľným pohybom pracovníkov, z 5. decembra 2013, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, bod 26), z 28. júna 2012, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, bod 41), z 1. júna 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119) v súvislosti so slobodou usadiť sa, z 10. septembra 2009, *Komisia/Nemecko* (C-269/07, EU:C:2009:527), a z 8. júla 1999, *Baxter a i.* (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 13).

Pozri ďalej moje návrhy vo veci *ANGED* (C-233/16, EU:C: 2017:852, bod 38) a vo veci *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, bod 36); v inom zmysle ešte moje návrhy vo veci *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 42 a nasl.).

32 Rozsudok z 1. júna 2010, *Blanco Pérez a Chao Gómez* (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 122).

33 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci *Rakúsko/Nemecko* (C-591/17, EU:C:2019:99, bod 47).

34 Rozsudok z 9. mája 1985, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, body 14 a 16).

35 Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, bod 38).

36 Pozri moje návrhy vo veci *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 51).

76. To však samo osebe nestačí. Podniky s vysokým obratom môžu byť rovnako prevádzkované aj rezidentmi.³⁷ Platí to najmä vtedy, ak sa vychádza, rovnako ako v prejednávanom prípade – pozri článok 3 ods. 2 zákona o osobitnej dani –, z obratu dosiahnutého v tuzemsku a nie z celosvetového obratu. Nie je zjavný žiadny dôvod, prečo by sa malo všeobecne vychádzať z toho, že zahraničné podniky činné v Maďarsku budú s maloobchodným predajom dosahovať v *Maďarsku* vyšší obrat ako tuzemské podniky.

77. Inými slovami, v prípade kritéria obratu nejde o rozlišovacie kritérium, ktoré by bolo svojou podstatou cezhraničné, ale je to neutrálne rozlišovacie kritérium. Obrat je ako vymeriavací základ pre výpočet priamej dane rovnako neutrálny ako napríklad zisk (alebo majetok). Základné slobody nezvýhodňujú jedno ani druhé. V tejto súvislosti ide o historicky podmienenú „náhodnosť“ maďarského trhu maloobchodného predaja, ktorú maďarský zákonodarca možno vedome využil (v súvislosti s touto problematikou pozri bod 79 a nasl. nižšie).

78. Potvrdzujú to aj štatistiky predložené Súdnemu dvoru. Z jednej zo štatistík v konaní Vodafone (C-75/18) napríklad vyplýva, že v Maďarsku boli medzi desiatimi najsilnejšími platiteľmi dane z príjmu právnických osôb v roku 2010 iba tri podniky, ktoré neboli vo vlastníctve zahraničných vlastníkov podielov. Maďarská ekonomika sa zjavne vyznačuje vysokým podielom úspešných podnikov (t. j. veľkých podnikov s vysokým obratom a vysokými príjmami), ktoré nie sú vo vlastníctve zahraničných vlastníkov podielov. Podľa Maďarska sú dôležité časti maďarského hospodárstva, ako napríklad spracovateľský priemysel, tvorené hlavne zahraničnými spoločnosťami, ktoré dosahujú 85 % – 97 % celkového obratu.³⁸ Táto zjavne historicky podmienená okolnosť však nevedie k tomu, že každá ďalšia daň zaťažujúca podniky, ktoré sú mimoriadne úspešné na trhu, je nepriamo diskriminačná.

2) Účinky vedomého a cieleného znevýhodnenia

79. Komisia však okrem toho uvádza, že maďarský zákonodarca privodil diskriminačný účinok osobitnej dane vedome a cieleno. V tejto súvislosti sa odvoláva na výroky v príslušnej parlamentnej rozprave, ako aj na úryvky z vládnych dokumentov.

80. V tejto súvislosti vzniká otázka, či obmedzenie základnej slobody treba predpokladať aj vtedy, ak rozlišovacie kritérium – nediskriminačnej povahy – bolo subjektívne vedome zvolené v záujme dosiahnutia vysokého kvantitatívneho znevýhodnenia podnikov so spravidla zahraničnými vlastníkmi podielov. Takýto zámer musí byť právne relevantný [k tomu pozri bod i)] a adekvátne preukázaný [k tomu pozri bod ii)].

i) Relevantnosť politického zámeru na účely posúdenia nepriamej diskriminácie

81. V subjektívnom posúdení nepriamej diskriminácie, o ktorej sa má vlastne rozhodnúť objektívne,³⁹ vidím určité riziká. Najmä neistoty spojené s konštatovaním subjektívneho diskriminačného úmyslu členského štátu vzbudzujú pochybnosti⁴⁰ a následné problémy (týkajúce sa napr. preukázateľnosti).

37 V tejto súvislosti už moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 51

38 Pozri v tejto súvislosti bod 53 písomného stanoviska.

39 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Rakúsko/Nemecko (C-591/17, EU:C:2019:99, body 71 a 72), ktoré s odvolávaním sa na rozsudok zo 16. septembra 2004, Komisia/Španielsko (C-227/01, EU:C:2004:528, bod 56 a nasl.), správne zdôrazňujú, že v rámci konania o nesplnenie povinnosti sa vykonáva objektívne posúdenie. To isté platí aj pre návrh na začatie prejudiciálneho konania, pretože v oboch prípadoch ide o posúdenie diskriminácie.

40 Pozri správne vyjadrené pochybnosti v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Rakúsko/Nemecko (C-591/17, EU:C:2019:99, bod 70 a nasl.).

82. Napriek tomu vzhľadom na zmysel a účel kvalitatívneho kritéria v rámci nepriamej diskriminácie (k tomu pozri body 55 a 70 a nasl. vyššie) a zákazu zneužitia práva zakotveného v práve Únie (resp. zákazu rozporuplného správania) treba podľa mňa na túto otázku odpovedať v zásade kladne, ale iba za veľmi úzko vymedzených podmienok.

83. Účel kvalitatívneho kritéria totiž spočíva vo vyňatí čisto náhodných kvantitatívnych vzájomných vzťahov z oblasti nepriamej diskriminácie. Toto kritérium určitým spôsobom chráni daňovú suverenitu členského štátu pred reštrikciami práva Únie, ktoré by v prípade čisto kvantitatívneho posúdenia mohli vyplývať iba z náhodnej prevahy zahraničných zdaniteľných osôb v určitej oblasti. Ak je však vzájomný vzťah zvolený vedome a výlučne v tejto forme, aby znevýhodňoval zahraničné zdaniteľné osoby, v tom prípade chýba práve táto náhodnosť, a tým aj potreba chrániť členský štát.

84. Tento prístup možno zakladať na všeobecnej právnej zásade zákazu zneužitia práva,⁴¹ ktorá sa v rámci Únie vzťahuje nielen na zdaniteľné osoby (pozri medzičasom na úrovni Únie článok 6 smernice 2016/1164⁴²). Rovnako ako generálny advokát Campos Sánchez-Bordona⁴³ zastávam názor, že tejto všeobecnej právnej zásade podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ v konečnom dôsledku podliehajú aj členské štáty.

85. Súdny dvor tak už rozhodol, že právo Únie spočíva na základnom predpoklade, že každý členský štát má so všetkými ostatnými členskými štátmi spoločné uvedené hodnoty, na ktorých je Únia založená, ako je uvedené v článku 2 ZEÚ, a uznáva, že ostatné členské štáty majú tieto hodnoty s ním spoločné. Práve v tejto súvislosti prináleží členským štátom, najmä na základe zásady lojálnej spolupráce zakotvenej v článku 4 ods. 3 prvom pododseku ZEÚ, aby zabezpečili na svojich územiach uplatňovanie a dodržiavanie práva Únie a aby na tieto účely prijali všetky opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich zo Zmlúv alebo z aktov inštitúcií Únie.⁴⁴

86. Článok 4 ods. 3 tretí pododsek ZEÚ najmä požaduje, aby členské štáty neprijali žiadne opatrenie, ktoré by mohlo ohroziť dosiahnutie cieľov Únie. Ak sa však vnútroštátne právomoci (v prejednávacom prípade zavedenie ďalšej dane z príjmu) zvolia vedome a výlučne v takej forme, ktorá má znevýhodňovať iba zahraničné podniky, a tým obmedziť ich základné slobody zaručené právom Únie (obchádzajúc tým právo Únie), potom ide o porušenie ducha článku 4 ods. 3 ZEÚ a za určitých okolností to zaiste možno považovať za zneužitie práva. Za týchto okolností v tom možno vidieť aj nepriamu diskrimináciu.

87. Z vyššie opísaných pochybností však vyplýva aj to, že musí ísť o veľmi obmedzenú výnimku, ktorá musí byť v záujme ochrany autonómie členských štátov uplatňovaná reštriktívne a ktorá vyžaduje konkrétny dôkaz. V žiadnom prípade sa nemožno ľahkovážne, iba na základe špekulácií, nedostatočne podložených štatistík, ojedinelých politických vyjadrení⁴⁵ alebo iných dohadov domnievať, že ide o prípad nepriameho obmedzenia základnej slobody v dôsledku správania členského štátu, predstavujúceho zneužitie práva.

41 Pozri napríklad rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38).

42 Smernica Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1).

43 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Campos Sánchez-Bordona vo veci Wightman a i. (C-621/18, EU:C:2018:978, body 153 a 170).

44 Rozsudok zo 6. marca 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, bod 34), stanovisko 2/13 (Pristúpenie Únie k EDLP) z 18. decembra 2014 (EU:C:2014:2454, body 168 a 173), stanovisko 1/09 (Dohoda o vytvorení jednotného systému na riešenie patentových sporov) z 8. marca 2011 (EU:C:2011:123, bod 68).

45 Politické vyjadrenia najmä počas volebnej kampane nie sú dostatočné, ako to správne zdôrazňujú návrhy, ktoré predniesol generálny advokát vo veci Rakúsko/Nemecko (C-591/17, EU:C:2019:99, body 70 a 71). Rovnako to platí aj pre verejné parlamentné rozpravy, na ktoré sa odvoláva okrem iného Komisia v prejednávacom konaní.

88. V tejto súvislosti musia existovať jednoznačné dôkazy, že znevýhodnenie zahraničných spoločností bolo primárnym cieľom opatrenia, ktorý si členský štát (a nielen jednotlivé dotknuté osoby) uvedomoval a podporoval a nesmie byť – rovnako ako v iných prípadoch zneužitia – zjavný ani žiadny iný objektívny dôvod zvolenej právnej úpravy.

ii) Dôkaz relevantného diskriminačného zámeru

89. O tom však existujú vážne pochybnosti. Komisia zakladá existenciu diskriminačného zámeru na jednej strane na svojom postrehu, že deliaca línia medzi najvyšším pásmom obratu (vyše 100 miliárd HUF) a stredným pásmom obratu (od 30 miliárd do 100 miliárd HUF) sa takmer úplne zhoduje s deliacou líniou medzi tuzemskými a zahraničnými spoločnosťami.

90. Z dodaných číselných podkladov to však nevyplýva, aj keď v dvoch najvyšších pásmach prevažujú podniky v zahraničnom vlastníctve. Aj v treťom pásme je totiž veľa podnikov, ktoré sú vlastnené cudzincami z krajín EÚ. Prinajmenšom od roku 2012 je okolo 30 % podnikov v druhom pásme vlastnených tuzemcami. Nemožno teda hovoriť o jasnej deliacej línii. Navyše podiel podnikov v zahraničnom vlastníctve, ktoré tiež „profitujú“ z nižšej sadzby dane, je príliš vysoký. Okrem toho nie je známy podiel podnikov v zahraničnom vlastníctve, ktoré majú nárok na oslobodenie od dane.

91. Ak maďarské hospodárstvo v oblasti maloobchodného predaja, ako uvádza vnútroštátny súd, skutočne charakterizuje organizačný model mnohých maloobchodníkov podnikajúcich pod jednou značkou (franšízový model), vyššie uvedené zistenie je potom logickým dôsledkom. Mnoho zdaniteľných osôb môže mať rovnaký celkový obrat, ale každá jednotlivito má iba nízky obrat, ktorý potom podlieha aj nižšej sadzbe dane. V dôsledku toho však spoločnosť Tesco svojím centralizovaným organizačným modelom nekonkuruje iným zdaniteľným maďarským maloobchodníkom ako celku, ale iba každému jednému (samostatnému) zdaniteľnému maloobchodníkovi.

92. Vedie ale centralizácia zvyšného európskeho maloobchodného predaja (veľa obchodov v rukách jednej jedinej zdaniteľnej osoby) k tomu, že progresívne zdanenie príjmu z maloobchodného predaja v Maďarsku predstavuje zneužitie, akonáhle sa európsky maloobchodný reťazec udomácnil v Maďarsku so svojím organizačným modelom?

93. To treba spochybníť. Spoločnosti Tesco najmä nič nebránilo v tom, aby svoju organizačnú štruktúru prispôbila zmeneným daňovým okolnostiam a aby svoje pobočky prevádzkovala na franšízovej báze. Možno by bola aj organizácia prostredníctvom viacerých ovládaných právnických osôb. Ak sa pravidlo sčítania neuplatní, zníži sa tým aj priemerná sadzba dane. Zdanenie teda závisí od zvolenej právnej formy. Základné slobody však nevyžadujú, aby zdanenie bolo neutrálne vo vzťahu k právnej forme,⁴⁶ ale iba to, aby nediskriminovalo cezhraničné situácie. Vyššie zdanenie určite centralizovanej organizačnej formy tak nemožno samo osebe považovať za zneužívajúce.

94. Na druhej strane voľba slov v tejto parlamentnej rozprave, ktorá sa viedla o zavedení tzv. krízovej dane (Maďarsko sa snažilo opäť dodržiavať kritériá rozpočtového deficitu stanoveného Úniou), sa veľmi podobá aktuálnej rozprave o projekte BEPS⁴⁷. Aj v parlamentnej rozprave išlo totiž v zásade o problém, že veľkým nadnárodným skupinám podnikov sa darí minimalizovať svoje zisky

⁴⁶ Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci X (C-68/15, EU:C:2016:886, bod 24). V konečnom dôsledku aj rozsudky z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 37 a nasl.), a rozsudok zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 53).

⁴⁷ Pod týmto pojmom sa zjednodušene myslí daňová štruktúra takzvaných nadnárodných skupín podnikov, ktoré majú v rámci doterajších daňových systémov (legálne) možnosti minimalizovať svoje daňové základy v štátoch s vysokými daňami a previesť svoje zisky do krajín s nižšími daňami (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

v Maďarsku, takže daňové bremeno v podstate nesú malé a stredné podniky, čomu má čiastočne zabrániť zákon o osobitnej dani. Právna úprava osobitnej dane tak smeruje ani nie tak proti *zahraničným* podnikom, ako skôr proti medzinárodne cezhranične pôsobiacim (*nadnárodným*) podnikom.

95. V tom sa prejavuje aj objektívny dôvod spornej daňovej právnej úpravy. Ako vyplýva zo štatistiky poskytnutej Súdnu dvoru vo veci Vodafone, v roku 2010 z desiatich podnikov s najvyšším obratom iba polovica platila daň z príjmu právnických osôb. V tejto súvislosti išlo o podniky, ktoré vlastnili tak tuzemci, ako aj cudzinci z krajín EÚ. Zo siedmich podnikov s najvyšším obratom v oblasti maloobchodu (všetky vlastnené cudzincami z krajín EÚ) dokonca menej ako polovica platí daň z príjmu právnických osôb. To môže súvisieť s reálnymi stratami. Komisia však na pojednávaní viackrát zdôraznila, že priemerný zisk v odvetví maloobchodu v Maďarsku predstavoval 2,68 % obratu. To by malo vlastne viesť k príslušnej povinnosti platiť daň z príjmu právnických osôb. V tejto súvislosti nemožno vylúčiť, že tento priemerný zisk vo výške 2,68 % obratu bol prevedený do krajín s nízkym zdanením. Cieľom väzby zdanenia na obrat môže byť zaiste to, aby sa tejto okolnosti zabránilo.

96. Je to v súlade aj s prístupom Komisie v rámci plánovanej celoúnijnej dane z digitálnych služieb.⁴⁸ Aj Komisia sa pokúša zvýšiť podiel nadnárodných podnikov (v prejednávacom prípade predovšetkým z určitých tretích štátov) na celospoločenských výdavkoch, ak tieto podniky dosahujú v Únii zisky, avšak nepodliehajú v nej dani z príjmov. Ak už aj Komisia považuje progresívnu daň založenú na obrate za vhodnú pre určité podniky na to, aby sa realizovalo spravodlivé zdaňovanie medzi väčšími, celosvetovo pôsobiacimi podnikmi, a menšími podnikmi pôsobiacimi (iba) v Európe, potom porovnateľná vnútroštátna daň, ktorej cieľom je vyšší podiel väčších podnikov na všeobecnom zaťažení ako menších podnikov, v zásade sotva môže predstavovať zneužitie práva.

97. Komisia sa najmä odvoláva iba na vyjadrenia poslancov v parlamentnej rozprave a na úryvky z vládnych dokumentov. Ani to sa mi nezdá dostatočné na to, aby bolo možné určitému členskému štátu vytýkať zneužitie práva. Ak by vyjadrenia v parlamentnej rozprave postačovali, potom by opozícia (či dokonca jeden poslanec) mala možnosť zmariť každé rozhodnutie zákonodarcu príslušnými vyjadreniami.

98. Keďže za normálnych okolností sú rozhodnutia parlamentu záväzné pre vládu a nie opačne, mám tiež pochybnosti o tom, či by sa malo vychádzať z jednotlivých vládnych dokumentov. Dôležitejšia ako len politické odôvodnenie obsahu zákona pred voličmi je úradná (právna) dôvodová správa zákona.⁴⁹ Z dôvodovej správy však nevyplýva, že by cieľom tejto dane bolo primárne zdanenie cudzincov z krajín EÚ.

99. Okrem toho hranica 500 miliónov HUF pre prvé daňové pásmo nezahrňa výlučne tuzemské podniky. Každý nový tuzemský i zahraničný podnik pôsobiaci na maďarskom trhu maloobchodného predaja tiež ťaží z nezdaniteľnej sumy. Zvolená štruktúra sadzby dane v tomto rozsahu zvýhodňuje najmä tzv. startupy v porovnaní s väčšími podnikmi, ktoré sa na trhu už stabilne etablovali.⁵⁰ Zvýhodňuje, ako na pojednávaní uviedlo aj Poľsko – malé aj stredné podniky voči veľkým skupinám

48 Pozri najmä odôvodnenie 23 návrhu smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018 COM(2018) 148 final a odôvodnenie na strane 2 návrhu, podľa ktorého platné pravidlá zdaňovania podnikov nie sú vhodné pre digitálne hospodárstvo.

49 Správne na to poukazuje aj generálny advokát Wahl vo svojich návrhoch vo veci Rakúsko/Nemecko (C-591/17, EU:C:2019:99, bod 70): „V tomto kontexte nie je podstatné, že niektorí nemeckí politici otvorene uviedli počas volebnej kampane, že chcú zaviesť poplatok pre zahraničných cestujúcich na nemeckých diaľniciach. Tieto vyhlásenia sú pravdepodobne prejavom – parafrázovaním slávneho citátu – prízraku, ktorý v posledných rokoch zaujal Európu: prízraku populizmu a suverenizmu“.

50 Je zaujímavé, že Komisia odôvodňuje odstupňovanú sadzbu plánovanej dane z digitálnych služieb práve tým, že limitná hodnota vylučuje „malé podniky a startupy, na ktoré by nová daň mohla mať neprimeraný účinok z hľadiska zaťaženia súvisiaceho s dodržiavaním predpisov“ – odôvodnenie 23 návrhu smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018 COM(2018) 148 final.

podnikov, a tým aj decentralizovanú trhovú štruktúru. To, či sú hranice 30 a 100 miliárd HUF obratu tými „najlepšími“ hranicami alebo, či by nebola „lepšia“ iná suma – Komisia na pojednávaní „navrhovala“ hranicu vo výške od 10 do 50 miliónov HUF –, je rozhodnutím vnútroštátneho zákonodarcu, ktoré nad rámec otázky zneužitia práva nemôže preskúmať ani Súdny dvor, ani Komisia.

100. Naproti tomu Komisia na pojednávaní opakovane zdôraznila, že daň z príjmu na základe obratu nedáva zmysel („makes no sense“). Toto tvrdenie zakladajúce sa na téze, že iba zdanenie príjmu založené na zisku zodpovedá zásade zdanenia podľa výkonnosti, považujem za nesprávne.

101. Ako som už konštatovala vo svojich návrhoch vo veci Hervis Sport, výška obratu môže predstavovať typizovaný indikátor daňovej spôsobilosti. V prospech toho svedčí jednak skutočnosť, že bez vysokých obratov nemožno docieľiť vysoké zisky, a jednak skutočnosť, že spravidla výnos z prírastkového obratu (hraničný výnos) na základe klesajúcich fixných nákladov za jednotku stúpa.⁵¹ Zdá sa preto, že v žiadnom prípade nie je neobhájiteľné, ak sa obrat ako vyjadrenie veľkosti alebo postavenia na trhu a potenciálnych ziskov podniku považuje aj za vyjadrenie jeho platobnej schopnosti a ak sa na základe toho aj zdaní.

102. Paušálna domnienka, z ktorej zjavne vychádzal maďarský zákonodarca, že väčšie podniky (t. j. s vyšším obratom) majú v zásade aj väčšiu platobnú schopnosť ako menšie podniky (pozri v tejto súvislosti aj preambulu zákona o osobitnej dani), preto v žiadnom prípade nie je irelevantná.⁵² Aj (súkromný) bankový sektor rozlišuje pri poskytovaní úverov podľa veľkosti obratu úverového dlžníka. Aj plánovaná úijná daň z digitálnych služieb sa pravdepodobne zakladá na tejto domnienke, ak majú byť podniky zdanené až od určitej hranice obratu (nezávisle od toho, či skutočne dosahujú zisky). Obrat preto možno nie je ideálnym, ale nie je ani irelevantným indikátorom platobnej schopnosti.

103. Navyše zdanenie na základe obratu ponecháva menší priestor pre optimalizačné modely nadnárodných podnikov, čo je jedným z hlavných bodov tzv. rozpravy o projekte BEPS v poslednom desaťročí a bolo nosným bodom aj v maďarskej parlamentnej rozprave. Aj Komisia v odôvodnení 23⁵³ svoj návrh plánovanej dane z digitálnych služieb výslovne zakladá na tom, že „príležitosť agresívneho daňového plánovania... využívajú väčšie spoločnosti“.

c) Predbežný záver

104. Zavedením progresívnej dane z maloobchodného predaja založenej na obrate nevzniká nepriame obmedzenie základných slobôd. Po prvé kritérium obratu, ktoré zvolil maďarský zákonodarca, svojou povahou neznevýhodňuje cezhraničné situácie. Po druhé z dôvodu nedostatku dôkazov a vzhľadom na objektívny dôvod koncipovania dane nemožno Maďarsku ako členskému štátu vytkáť, že jeho správanie je zneužitím práva.

51 Pozri moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 61). V tomto zmysle aj moje návrhy vo veci ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, bod 57).

52 V tomto zmysle pozri tiež rozsudok zo 16. mája 2019, Poľsko/Komisia (T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338, bod 75 a nasl.).

53 Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018 COM(2018) 148 final.

3. Subsidiárne: Odôvodnenie nepriamej diskriminácie

105. V prípade, že by Súdny dvor predsa vychádzal z nepriamej diskriminácie, subsidiárne treba preskúmať, či je rozdielna priemerná sadzba dane, ktorá z toho vyplýva, odôvodnená. Obmedzenie základných slobôd môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pokiaľ je spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a neprekračuje rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné.⁵⁴

a) Naliehavé dôvody všeobecného záujmu

106. Ako vyplýva z preambuly zákona o osobitnej dani, osobitná daň slúži k nastoleniu rozpočtovej rovnováhy na úkor tých zdaniteľných osôb, ktorých schopnosť prispievať na verejné výdavky presahuje všeobecnú daňovú povinnosť. Súdny dvor síce vysvetlil, že nastolenie rozpočtovej rovnováhy zvýšením daňových príjmov⁵⁵ neodôvodňuje diskrimináciu. Osobitný účinok dane tu však nemá byť odôvodnený samotnými fiškálnymi záujmami, ale nadväznosťou na rôznu ekonomickú silu zdaniteľných osôb, čiže zohľadnením spravodlivého rozdelenia daňového zaťaženia v spoločnosti.

107. Rozdielna spôsobilosť zdaniteľnej osoby však v zásade môže oprávňovať rozdielne zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami.⁵⁶ V súlade s tým daňové právo uznáva, že štát má v zásade legitímny záujem na tom, aby uplatňoval aj progresívne sadzby dane. Skutočnosť, že osoby s väčšou platobnou schopnosťou sa môžu na úhrade verejných výdavkov podieľať nadmerne, je medzi členskými štátmi tiež veľmi rozšírená, prinajmenšom v prípade tých daní, ktoré sú vyrubené na základe zisku.⁵⁷ Princíp zdanenia podľa platobnej schopnosti je v mnohých členských štátoch dokonca ústavnoprávnym princípom, ktorý je sčasti vyslovene zakotvený v ústavách,⁵⁸ sčasti je odvodený najvyššími súdmi zo zásady rovnosti zaobchádzania.⁵⁹

108. Dôvodom v sociálnom štáte je cieľ znížiť zaťaženie sociálne slabších a peňažné prostriedky, ktoré sú čiastočne skutočne nerovno pridelené, akosi prerozdeliť pomocou daňového práva. Vzhľadom na to, že Únia podľa článku 3 ods. 3 druhého pododseku ZEÚ nielen vytvára vnútorný trh, ale aj podporuje sociálnu spravodlivosť, tieto dôvody sociálneho štátu môžu odôvodňovať progresívnu sadzbu dane v rámci Únie. Platí to v každom prípade pre daň, ktorá sa vzťahuje nielen na podniky, ale aj na fyzické osoby, ako je to aj v prípade článku 3 ods. 1 a 2 zákona o osobitnej dani. Samotná Európska únia uplatňuje pri zdanení svojich úradníkov a zamestnancov progresívnu sadzbu.⁶⁰

109. Princíp zdanenia podľa platobnej schopnosti – prinajmenšom v rámci odôvodnenia založenom na koherencii daňového systému – uznal aj Súdny dvor.⁶¹ Výška obratu je prinajmenšom relevantným indikátorom platobnej schopnosti (pozri bod 100 a nasl. vyššie). Zdanenie podľa platobnej schopnosti v spojení s princípom sociálneho štátu preto môže odôvodňovať obmedzenie základných slobôd.

54 Rozsudky z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 42), z 24. marca 2011, Komisia/Španielsko (C-400/08, EU:C:2011:172, bod 73), a z 5. októbra 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, bod 17).

55 Rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 44).

56 Pozri moje návrhy vo veci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 60), ako aj moje návrhy vo veci ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, bod 44).

57 V súvislosti s princípom platobnej schopnosti na úrovni Únie pozri tiež KOKOTT, J.: Das Steuerrecht der Europäischen Union, Mníchov 2018, § 3 bod 54 a nasl.

58 Pozri napríklad iba článok 4 ods. 5 ústavy Grécka; článok 53 ods. 1 ústavy Talianska; článok 31 ods. 1 ústavy Španielska; článok 24 ods. 1 ústavy Cypru a najmä články O a XXX Základného zákona Maďarska.

59 V tomto zmysle napríklad namiesto mnohých: BVerfG, uznesenie z 15. januára 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, bod 55 a nasl.).

60 Pozri článok 4 nariadenia Rady (EHS, Euratom, ESUO) č. 260/68 z 29. februára 1968, ktorým sa určujú podmienky a postup uplatňovania dane v prospech Európskych spoločenstiev (Ú. v. ES L 56, 1968, s. 8; Mím. vyd. 01/001, s. 33), ktorý stanovuje progresívnu sadzbu dane od 8% do 45%.

61 Rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, body 49 a 50).

b) Primeranosť obmedzenia

110. Obmedzenie základnej slobody musí byť spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné.⁶²

1) Spôsobilosť

111. Podľa judikatúry Súdneho dvora vnútroštátna právna úprava je spôsobilá zaručiť dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky.⁶³

112. Súdny dvor pritom zohľadňuje mieru voľnej úvahy členských štátov pri prijímaní všeobecne záväzných právnych predpisov.⁶⁴ Od zákonodarcu sa vyžadujú najmä politické, hospodárske a sociálne rozhodnutia. Rovnako musí vykonávať aj komplexné posúdenia.⁶⁵ V prípade neexistencie harmonizácie v práve Únie má preto vnútroštátny zákonodarcu v oblasti daňového práva určitú mieru voľnej úvahy pri stanovení dane. Spomínaná požiadavka koherentnosti je preto splnená, ak osobitná daň nie je zjavne nespôsobilá na dosiahnutie cieľa.⁶⁶

113. Pokiaľ je osobitná daň zameraná na hospodársku schopnosť zdaniteľného podniku, potom sa zjavne zakladá (pozri bod 102) na predpoklade, že podniky s vyšším obratom majú väčšiu platobnú schopnosť ako tie s nižším obratom.

114. Komisia proti tomu namieta, že obrat poukazuje iba na veľkosť podniku a na jeho postavenie na trhu, ale nie na jeho platobnú schopnosť. Zvýšenie obratu neznamená automaticky nárast zisku. Neexistuje preto priama súvislosť medzi obratom a platobnou schopnosťou podniku. Táto argumentácia Komisie je prekvapivá, pretože plánovaná daň z digitálnych služieb na úrovni Únie závisiaca od obratu je v konečnom dôsledku odôvodnená opačnými argumentmi.⁶⁷

62 Rozsudky zo 17. júla 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25), z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42), z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 27), z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47), z 13. decembra 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 23), a z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35).

63 Rozsudky z 11. júna 2015, Berlington Hungary a i. (C-98/14, EU:C:2015:386, bod 64), z 12. júla 2012, HIT a HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, bod 22 a tam citovaná judikatúra), a zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, bod 42).

64 Pozri rozsudky zo 6. novembra 2003, Gambelli a i. (C-243/01, EU:C:2003:597, bod 63), z 21. septembra 1999, Läära a i. (C-124/97, EU:C:1999:435, body 14 a 15), a z 24. marca 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, bod 61), – všetky týkajúce sa hazardných hier; ako aj z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79, bod 48 a nasl.) v súvislosti s právnymi predpismi týkajúcimi sa potravín.

65 V súvislosti s porovnateľným kritériom pri posudzovaní konania inštitúcií Únie a členských štátov pozri tiež rozsudok z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79, bod 47).

66 Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 48) a rozsudky Súdneho dvora zo 4. mája 2016, Poľsko/Parlament a Rada (C-358/14, EU:C:2016:323, bod 79), a z 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) a Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, bod 123 a tam citovaná judikatúra), v súvislosti s priestorom pre voľnú úvahu normotvorcu Únie, čo možno preniesť na situáciu vnútroštátneho zákonodarcu – pozri v súvislosti s porovnateľným kritériom pri posudzovaní konania inštitúcií Únie a členských štátov tiež rozsudok z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79, bod 47).

67 V odôvodnení dane z digitálnych služieb založenej na obrate, ktorú navrhuje Komisia, sa naopak v odôvodnení 23 uvádza, že prostredníctvom limitu by sa malo uplatňovanie dane z digitálnych služieb obmedziť na spoločnosti určitého rozsahu. Ide pritom o tie podniky, ktoré sa vo veľkej miere spoliehajú na využívanie silnej pozície na trhu. Okrem toho na základe tejto limitnej hodnoty by mali byť vylúčené aj malé podniky a startupy, na ktoré by nová daň mohla mať nepríjemný účinok z hľadiska zaťaženia súvisiaceho s dodržiavaním predpisov. V dôvodovej správe (s. 12) Komisia výslovne uvádza, že týmto podnikom (s vysokým obratom) ich silné postavenie na trhu umožňuje relatívne vyšší zisk zo svojich obchodných modelov ako menším podnikom. Na základe tejto „ekonomickej kapacity“ sa tieto podniky považujú za mimoriadne „zdaniteľné“ a sú kvalifikované ako zdaniteľné osoby

115. Na účely odôvodnenia spôsobilosti opatrenia najmä nie je potrebná *priama* súvislosť medzi predmetom dane (v prejednávacom prípade obratom) a cieľom dane (v prejednávacom prípade zdanením platobnej schopnosti), tak ako ju požaduje Komisia, na účely odôvodnenia spôsobilosti opatrenia. Takto prísne požiadavky by obmedzovali voľnú úvahu členských štátov. Nespôsobilosť opatrenia treba predpokladať skôr vtedy, keď sa nejaví vôbec žiadna súvislosť. V prejednávacom prípade je však celkom zjavná *nepriama* súvislosť medzi dosiahnutým ročným obratom a platobnou schopnosťou (k tomu pozri bod 101 a nasl. vyššie).

116. Na rozdiel od názoru Komisie na pojednávaní, z hľadiska rozdielneho zaobchádzania teda nie je rozhodujúce, či je progresívna sadzba použitá pri dani založenej na zisku alebo dani založenej na obrate. Aj zisk podniku je iba číselná veličina, ktorá je výrazom fiktívnej (zdaniteľnej) výkonnosti a nie vždy zodpovedá reálnej výkonnosti. Zjavné to je v prípade vysokých mimoriadnych odpisov, ktoré zisk znižujú iba fiktívne, nie však reálne (tzv. skryté rezervy) alebo v prípade tzv. sanačných ziskov (ak sa veriteľ insolventného podniku vzdá pohľadávky, účtovnícky sa to v súvahe prejaví ako zisk).

117. V oboch prípadoch vznikajúci problém zdanenia napriek reálnym stratám (alebo z dôvodu fiktívnych ziskov) je záležitosťou vnútroštátneho práva. Možno to zohľadniť prostredníctvom odpustenia alebo odkladu dane, pokiaľ skutočne ide o reálne straty (t. j. nie len účtovné straty) alebo o účtovné zisky (t. j. nielen reálne zisky).

118. Obrat môže navyše z určitého hľadiska dokonca lepšie vyjadrovať platobnú schopnosť podniku než zisk. Obrat totiž na rozdiel od zisku možno v oveľa menšej miere znížiť tým, že dôjde k zníženiu daňového vymeriavacieho základu alebo presunu ziskov napríklad prostredníctvom zúčtovacích cien. Väzba na obrat teda môže byť účinným prostriedkom, ako predchádzať agresívnemu daňovému plánovaniu, čo Komisia správne zdôrazňuje pri ňou navrhovanej dani z digitálnych služieb založenej na obrate.⁶⁸

119. Maďarská osobitná daň preto nie je zjavne nespôsobilá slúžiť uvedenému cieľu zdanenia podľa platobnej schopnosti.

2) Nevyhnutnosť

120. Daň z príjmu založená na zisku však nie je miernejším, rovnako vhodným prostriedkom, ale *aliud* k dani z príjmu založenej na obrate. Spôsob zdanenia príjmu (na základe obratu či zisku), ako som vysvetlila v bode 116, nič nehovorí o tom, či aj v prípade skutočnej straty treba zaplatiť daň.

121. S autonómiou členských štátov v oblasti daňového práva by bolo len ťažko zlučiteľné, ak by právo Únie v oblasti neharmonizovaných daní predpisovalo konkrétny spôsob zdanenia. Prednosť dane založenej na zisku pred zdanením na základe obratu v žiadnom prípade nevyplýva z práva Únie.

122. Okrem toho, ani daň z príjmu založená na zisku nie je rovnako vhodná na dosiahnutie efektívneho zdanenia, ktoré by bolo o čosi odolnejšie voči optimalizáciám. Väzba na obrat ako vymeriavací základ má totiž spomínanú výhodu, že obrat možno ľahšie zistiť a sťažuje stratégie obchádzania dane.

3) Primeranosť

123. Podporne uplatňované obmedzenie slobody usadenia sa je okrem toho primerané legitímnym cieľom zdanenia podľa platobnej schopnosti, dodržiavania stabilizačných kritérií a zabránenia zneužívaniu práva. Všetky uvedené ciele sú v Únii uznávané a čiastočne patria medzi tie najvyššie.

⁶⁸ Odôvodnenie 23 návrhu smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018 COM(2018) 148 final.

124. Osobitná daň najmä zjavne neznemožňuje ekonomicky výnosnú činnosť v maďarskom maloobchodnom predaji. Zdá sa, že nemá „dusiaci“ účinok ako ukázali uplynulé roky. Komisia sama viackrát uviedla, že priemerný zisk v maloobchodnom odvetví v Maďarsku je vyšší ako najvyššia sadzba osobitnej dane vo výške 2,5 %, a tak je vyššia ako priemerná sadzba dane (u spoločnosti Tesco to bolo medzi 2 % a 2,2 %⁶⁹).

125. Je pravda, že z toho vyplývajúca daň z príjmu (pri sadzbe dane 2 % a ziskovej marži 2,68 % to zodpovedá sadzbe dane vo výške 75%, pri sadzbe dane 2,2 % a rovnakej marži to zodpovedá sadzbe dane vo výške 82 % zisku) je značná. Závisí však na jednej strane od ziskovej marže spoločnosti Tesco, ktorá nie je Súdneho dvoru známa a ktorá môže byť do určitej miery ovplyvnená spoločnosťou Tesco. Na druhej strane osobitná daň znižuje aj zisk, znižujúc tým daň z príjmu založenú na zisku, pokiaľ sa daň z príjmu platí. Navyše, táto daň bola od začiatku vyberaná ako tzv. krízová daň iba po dobu troch rokov, a preto mala iba prechodný charakter.

126. Údajné obmedzenie slobody usadiť sa v dôsledku progresívnej dane z príjmu založenej na obrate vyberanej od maloobchodných podnikov s vysokým obratom by teda bolo v každom prípade odôvodnené.

4. Záver týkajúci sa prvej prejudiciálnej otázky

127. Články 49 a 54 ZFEÚ nebránia maďarskej osobitnej dani z maloobchodného predaja.

C. Druhá a tretia prejudiciálna otázka: porušenie zákazu štátnej pomoci

128. Druhá a tretia prejudiciálna otázka sa týkajú toho, či má maďarská progresívna osobitná daň z maloobchodného predaja povahu štátnej pomoci. Vnútroštátny súd ju vidí po prvé v tom, že zdaniteľná osoba, ktorá prevádzkuje viacero obchodných prevádzkarní, „podlieha osobitnej dani, ktorej sadzba je výrazne progresívna a v skutočnosti spadá do najvyššieho daňového pásma“, zatiaľ čo zdaniteľná osoba s jednou obchodnou prevádzkarňou, ktorá je konkurentom tejto zdaniteľnej osoby v rámci franšízového systému, spadá „do pásma oslobodenia od uvedenej dane alebo do jedného z pásiem z nízkymi sadzbami, ktoré nasledujú po pásme oslobodenia od dane“.

129. Vnútroštátny súd po druhé spája povahu štátnej pomoci s možným použitím výnosu osobitnej dane v prospech menších podnikov, ktorých sa netýka.

1. O prípustnosti druhej a tretej prejudiciálnej otázky

130. Najprv treba objasniť, či je návrh na začatie prejudiciálneho konania vzhľadom na druhú a tretiu otázku vôbec prípustný. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa totiž zdaniteľná osoba nemôže odvolávať na to, že daňové opatrenie, z ktorého majú prospech iné podniky, predstavuje štátnu pomoc, aby sa tak vyhla plateniu tejto dane.⁷⁰

69 Ako prinajmenšom tvrdí sama spoločnosť Tesco v bode 62 svojho písomného vyjadrenia.

70 Rozsudky zo 6. októbra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 21), z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43 a nasl.), z 27. októbra 2005, Distribution Casino France a i. (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 42 a nasl.), a z 20. septembra 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, bod 80 a tam citovaná judikatúra).

131. Pokiaľ je však daň použitá na určité účely, a najmä na zvýhodnenie iných podnikov, treba preskúmať, či je výnos dane použitý spôsobom, ktorý je v súlade s právom pomoci.⁷¹ V takom prípade môže dotknutá zdaniteľná osoba namietať aj proti svojmu vlastnému daňovému zaťaženiu, s ktorým je nutne spojené zvýhodnenie tretích osôb. To však predpokladá záväzný vzťah určenia medzi daňou a pomocou. Výnos dane musí byť povinne určený na financovanie pomoci a priamo ovplyvňovať výšku pomoci a v dôsledku toho aj posúdenie zlučiteľnosti tejto pomoci s vnútorným trhom.⁷²

132. Použitie vybraných peňažných prostriedkov však nevedie zo zákona k zvýhodneniu určitých podnikov. Skôr ide o to, že žalobkyňa v konaní vo veci samej je zaťažená všeobecnou daňou, ktorá plynie do všeobecného štátneho rozpočtu, a tak konkrétne nezvýhodňuje žiadnu tretiu osobu. Žalobkyňa tak v prejednávacom konaní namieta iba proti jej adresovanému daňovému výmeru, ktorý považuje za protiprávny, pretože iné zdaniteľné osoby nie sú zdanené v rovnakej miere.

133. Nič na tom nemení ani zistenie vnútroštátneho súdu, že pred zavedením dane boli stanovené potrebné daňové výnosy a základná nezdaniteľná suma preto ovplyvnila sadzbu dane v ostatných daňových pásmach. Výnos dane preto nie je použitý v prospech iných konkurentov, ale naďalej sa používa v prospech verejnosti a na pokrytie všeobecných výdavkov štátu.

134. Spoločnosť Tesco sa tak pred vnútroštátnymi súdmi nemôže odvolávať na protiprávnosť skutočnosti, že iné podniky sú oslobodené od dane, aby sa tak vyhla plateniu tejto dane.

135. V rozsudku *Air Liquide Industries Belgium*,⁷³ na ktorý odkazuje spoločnosť Tesco, Súdny dvor správne zdôraznil, že „daňovní[k] sa nemôž[e] dovolávať toho, že oslobodenie iných podnikov predstavuje štátnu pomoc, aby sa vyh[ol] zaplateniu uvedenej dane.“⁷⁴

136. „Logickým dôsledkom“ pomoci nezlučiteľnej s vnútorným trhom je totiž jej vymáhanie.⁷⁵ Nezdanenie spoločnosti Tesco by však nepredstavovalo vymáhanie, ale rozšírenie pomoci na ďalší subjekt (v prejednávacom prípade Tesco), čo by narušenie hospodárskej súťaže neodstránilo, ale naopak, zosilnilo. To je aj hlavný rozdiel oproti prípadom, v ktorých bol pred vnútroštátnym súdom napadnutý „iba“ daňový výmer, avšak vnútroštátny súd sa pýta, či môže uplatniť zvýhodňujúci vnútroštátny právny predpis.⁷⁶ V takýchto prípadoch sa zdaniteľná osoba dovoľáva vnútroštátneho právneho predpisu, ktorý ju zvýhodňuje a ktorý môže predstavovať štátnu pomoc.

71 V súvislosti s relevantnosťou tejto otázky pozri len rozsudok z 27. októbra 2005, *Distribution Casino France a i.* (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, body 40, 41 a 45 a nasl.).

72 V tomto zmysle: rozsudok z 20. septembra 2018, *Carrefour Hypermarchés a i.* (C-510/16, EU:C:2018:751, bod 19), z 10. novembra 2016, *DTS Distribuidora de Televisión Digital/Komisia* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, bod 68), a z 22. decembra 2008, *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, bod 99).

73 Rozsudok z 15. júna 2006 (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, body 25 a 26).

74 Rozsudok z 15. júna 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43).

75 Rozsudok zo 6. novembra 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Komisia, Komisia/Scuola Elementare Maria Montessori a Komisia/Ferracci* (C-622/16 P až C-624/16 P, EU:C:2018:873, bod 77), z 21. decembra 2016, *Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 116), z 1. októbra 2015, *Electrabel a Dunamenti Erőmű/Komisia* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, bod 111); a z 15. decembra 2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, bod 113 a tam citovaná judikatúra).

76 O takúto situáciu išlo napríklad v rozsudku z 19. decembra 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

137. Proti tomu nemožno namietat' ani to, že vymáhanie cestou dodatočného zdanenia menších podnikov nie je možné, takže do úvahy by prichádzalo iba zrušenie dane. Ak vymáhanie pomoci výnimočne nemôže zabezpečiť členský štát, potom to nemožno požadovať ani podľa článku 14 ods. 1 nariadenia (ES) č. 659/1999.⁷⁷ Ako rozhodol Súdny dvor, zásada *impossibilia nulla obligatio est* (nikto nie je povinný plniť nemožné) je súčasťou všeobecných zásad práva Únie.⁷⁸ Ani v takomto prípade však články 107 a 108 ZFEÚ, ani ustanovenia uvedeného nariadenia, nestanovujú pre minulosť rozšírenie pomoci na ďalšie osoby.

138. Prípustnosť prejudiciálnej otázky – na rozdiel od názoru Komisie na pojednávaní – nemožno odvodiť ani z nedávneho rozsudku Súdneho dvora vo veci ANGED⁷⁹ týkajúceho sa španielskej dane z maloobchodného predaja (založenej na ploche). V tomto konaní pred vnútroštátnym súdom išlo o preskúmanie samotného zákona (s účinkami *erga omnes*) a nielen o preskúmanie konkrétneho daňového výmeru. Ďalšie vyjadrenia týkajúce sa článku 107 ZFEÚ tam boli teda prinajmenšom užitočné pre vnútroštátny súd.

139. Spoločnosť Tesco má možnosť rozhodnúť sa, či podá návrh na abstraktné preskúmanie zákona na vnútroštátnom súde. Otázky vnútroštátneho súdu sa však v prejednávacom prípade obmedzujú na daňový výmer spoločnosti Tesco, a tým na daňové bremeno jednotlivca.

140. Nie je preto dôvod, ani potreba odchyliť sa od doterajšej judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej zdaniteľná osoba sa nemôže odvolávať na to, že daňové opatrenie, z ktorého majú prospech iné podniky, predstavuje štátnu pomoc, aby sa tak vyhla plateniu tejto dane.⁸⁰ Návrh na začatie prejudiciálneho konania je teda vzhľadom na druhú a tretiu otázku neprípustný.

2. Subsidiárne: právne posúdenie

141. Ak by Súdny dvor predsa len pripustil druhú a tretiu otázku, musel by preskúmať, či nižšie zdanenie (podľa obratu) stredných podnikov resp. oslobodenie menších podnikov od dane (podľa obratu) treba považovať za pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ

142. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, ak sa má niečo kvalifikovať ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje sa po prvé, aby išlo o zásah zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé, tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie, musí príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté, musí narušat' hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže.⁸¹

77 Nariadenie Rady z 22. marca 1999, ktoré ustanovuje podrobné pravidlá pre uplatňovanie článku [108 ZFEÚ] (Ú. v. ES L 83, 1999, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339).

78 Rozsudok zo 6. novembra 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Komisia, Komisia/Scuola Elementare Maria Montessori a Komisia/Ferracci (C-622/16 P až C-624/16 P, EU:C:2018:873, bod 79); pozri v tomto zmysle, aj keď v inej súvislosti, už rozsudok z 3. marca 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, bod 42).

79 Rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281), a z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291).

80 Rozsudky zo 6. októbra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 21), z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43 a nasl.), z 27. októbra 2005, Distribution Casino France a i. (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 42 a nasl.), a z 20. septembra 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, bod 80 a tam citovaná judikatúra).

81 Rozsudky z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 38), z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53), a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 40).

a) O pojme výhoda

143. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa za štátnu pomoc považujú zásahy, ktoré sú bez ohľadu na formu spôsobilé priamo alebo nepriamo zvýhodniť podniky alebo ktoré treba považovať za ekonomickú výhodu, ktorú by prijímajúci podnik za normálnych trhových podmienok nezískal.⁸²

144. Aj daňové zvýhodnenie, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjmov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ.⁸³ Za pomoc sa tak predovšetkým považujú zásahy, ktoré rôznymi formami znižujú náklady obvykle zaťažujúce rozpočet podniku a ktoré, hoci nie sú subvenciami v úzkom zmysle slova, majú z toho dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky.⁸⁴

145. Aj tu je otázne, či existuje selektívna výhoda. V prípade oslobodenia od dane a nižšieho zdanenia nejde o výhodu. Všetky podniky – malé aj veľké – sú oslobodené od dane, ak majú obrat do 500 miliónov HUF, podliehajú výrazne nižšej sadzbe dane, ak majú obrat od 500 miliónov do 30 miliárd HUF a nižšej sadzbe dane, ak majú obrat od 30 miliárd do 100 miliárd HUF. Platí to aj pre spoločnosť Tesco.

146. V každom prípade rozdielna priemerná sadzba dane vyplývajúca z progresie môže predstavovať takú výhodu, ktorá zvýhodňuje zdaniteľnú osobu s nižším obratom.

b) Selektivita výhody v daňovom práve

1) Kritérium preskúmania selektivity všeobecného daňového zákona

147. Judikatúra Súdneho dvora neustále potvrdzuje základné východisko, že daňová právna úprava nie je selektívna, pokiaľ sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu.⁸⁵ Okolnosť, že daňová právna úprava poskytuje zvýhodnenie iba tým podnikom, ktoré spĺňajú jej podmienky – v prejednávacom prípade nedosiahnutie určitých hraníc obratu –, však sama osebe ešte nepreukazuje selektívnu povahu právnej úpravy.⁸⁶ Predsa treba aj všeobecné daňové zákony merať meradlom zákazu štátnej pomoci podľa článku 107 ZFEÚ.⁸⁷

82 Rozsudok z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 65), a z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

83 Pozri najmä rozsudky z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72), a z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14).

84 Rozsudky z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 66), zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 33), z 19. marca 2013, Bouygues a Bouygues Télécom/Komisia (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), a z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 13).

85 Pozri len rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a nasl.), z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39), z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73), a z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35).

86 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 24), z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 94), z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 59), a z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

87 Pozri najmä rozsudky z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23), z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72), a z 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14).

148. Rozhodujúce je pritom to, či podmienky daňového zvýhodnenia sú podľa kritérií vnútroštátneho daňového systému vybrané nediskriminačne.⁸⁸ Na tieto účely treba v prvom rade identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte. Na základe tohto spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému sa potom v druhom rade posúdi a stanoví prípadná selektívna povaha sporného zvýhodnenia.⁸⁹

149. Tá predpokladá, že ide o rozdielne zaobchádzanie s podnikmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, ktoré je neodôvodniteľné.⁹⁰ Toto preskúmanie selektivity je v konečnom dôsledku preskúmaním diskriminácie.⁹¹

150. Opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému preto možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému.⁹² Všeobecné rozlišovania v rámci koherentného daňového systému preto sotva môžu predstavovať selektívnu výhodu.

151. Rôzni generálni advokáti⁹³ vyjadrili pochybnosti, najmä v súvislosti s určením správneho referenčného rámca a so všeobecným preskúmaním jednotnosti všetkých vnútroštátnych daňových zákonov za súčasnej daňovej autonómie členských štátov. Tie možno zohľadniť aj prostredníctvom miernejšieho kritéria týkajúceho sa daňovej koherentnosti všeobecného daňového zákona. Podľa neho všeobecné rozlišovania pri vytvorení referenčného systému predstavujú selektívne opatrenia len vtedy, ak vzhľadom na cieľ zákona nemajú racionálny základ. Takéto miernejšie kritérium preskúmania platí najmä vtedy, ak ide o nové daňové zákony, ako je to v prejednávanej príhode.

152. Selektívna výhoda preto prichádza do úvahy len vtedy, ak toto opatrenie (v prejednávanej príhode progresívna sadzba dane) na jednej strane zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný daňovou právnou úpravou tohto členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, ktorá je zjavná.⁹⁴

88 Pozri v tomto zmysle aj rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), a zo 14. januára 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53); mimo oblasti daňového práva pozri výslovne aj rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

89 Pozri najmä rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

90 Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 58), pozri v tomto zmysle: rozsudky z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 40), z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 64 a 65), rozsudok z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisnia (C-159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43).

91 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Belgicko/Komisnia (C-270/15 P, EU:C:2016:289, bod 29).

92 Rozsudky z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65 a tam citovaná judikatúra).

93 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisnia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) a moje návrhy vo veci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), v spojených veciach ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2017:853) a v spojených veciach ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2017:854).

94 Pozri rozsudky z 21. decembra 2016, Komisia/Aer Lingus a Ryanair Designated Activity (C-164/15 P a C-165/15 P, EU:C:2016:990, bod 51), z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 54), z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, body 49 a 58), z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35), z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19), z 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42), a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49).

153. Aj keď je táto podmienka splnená, na druhej strane môže byť zvýhodnenie podľa ustálenej judikatúry odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou systému, do ktorého patrí. Do úvahy to prichádza najmä vtedy, keď daňová právna úprava vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad vnútroštátneho daňového systému,⁹⁵ ktoré musia byť iba zrozumiteľné. Okrem toho môže byť rozlišovanie odôvodnené aj zrozumiteľnými nedaňovými dôvodmi, ako to bolo vo veci ANGED napríklad v súvislosti s daňou z plochy obchodných prevádzok z environmentálnych a územnoplánovacích dôvodov.⁹⁶

154. Pri bližšom skúmaní zistíme, že z tejto myšlienky vychádzal už zásadný rozsudok vo veci Gibraltar,⁹⁷ o ktorý sa spoločnosť Tesco⁹⁸ aj Komisia⁹⁹ v podstate opierajú vo svojich písomných argumentáciách. Aj tam bol referenčný rámec vytvorený prvý raz a jeho dôsledkom fakticky bolo, že offshore spoločnosti neboli zdanené, hoci novozavedená právna úprava dane z príjmu mala zdaníť všetky podniky rovnomerne (aj keď podľa miery ich platobnej schopnosti). Zákonodarca tam na účely dane z príjmu založenej na zisku zvolil kritériá ako je počet zamestnancov a užívanie obchodných priestorov. Súdny dvor v tejto súvislosti – a v dôsledku skutočnosti, že Spojené kráľovstvo v konaní o štátnej pomoci neuviedlo žiadne odôvodnenie – prijal konštatovanie nekoherentnosti zo strany Komisie.¹⁰⁰ Ani počet zamestnancov, ani užívanie obchodných priestorov totiž nie sú zrozumiteľnými faktormi pre všeobecné, rovnomerné zdanenie príjmu, ktoré bolo výslovným cieľom vnútroštátneho zákonodarcu.

155. Nekoherentnosť daňového práva môže napokon naznačovať zneužitie daňového práva. Z tohto hľadiska v tomto prípade zdaniteľná osoba nevybrala protiprávne formy, aby sa tak vyhla plateniu dane. Skôr členský štát – z objektívneho hľadiska – „zneužíva“ svoje daňové právo, aby subvencie jednotlivých podnikov vykonal obchádzajúc právo v oblasti štátnej pomoci.

2) Uplatnenie na prejednávaný prípad

156. Novozavedená progresívna daň z príjmu maloobchodných podnikov založená na obrate musí byť posúdená uplatnením tohto kritéria preskúmania. Vzniká tak otázka, či je nekoherentné, ak sa od maloobchodných podnikov s vysokým obratom vyberie (absolútne aj relatívne) vyššia daň ako od maloobchodných podnikov s nízkym obratom. Rovnako vzniká otázka, či je nekoherentné, ak zdaniteľná osoba s jednou obchodnou prevádzkarňou (v rámci franšízového systému) podlieha nižšej priemernej sadzbe dane ako zdaniteľná osoba so stovkami prevádzkarní.

157. Najprv preto treba preskúmať, či nejde o rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v porovnateľnej situácii, ktoré v rámci daňového systému členského štátu nie je odôvodniteľné.

95 Pozri rozsudky z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22), a z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, body 65 a 69); pozri v tomto zmysle aj rozsudky z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, body 42 a 43), z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 145), z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42), a z 2. júla 1974, Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71, bod 33).

96 Rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 40 a nasl.), z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 45 a nasl.), a z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 52 a nasl.).

97 Rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732).

98 Pozri bod 135 písomných pripomienok spoločnosti Tesco.

99 Pozri bod 79 a nasl. písomných pripomienok Komisie.

100 Rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 149).

i) Rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v porovnateľnej situácii

158. V prípade dane, o akú ide v prejednávacom prípade, to možno ľahko odmietnuť. Väčšie a menšie maloobchodné podniky sa líšia práve svojím obratom a z neho odvodzovanej platobnej schopnosti. Podľa názoru členského štátu, ktorý nie je zjavne nesprávny, sa nenachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii.¹⁰¹

159. To isté platí pre možnosť väčších podnikov, aby prostredníctvom konštrukcií vyplývajúcich z daňového práva minimalizovali zdanenie príjmov založené na zisku. To, že táto možnosť narastá s veľkosťou podniku, tiež nie je zjavne scestné.

ii) Subsidiárne: Odôvodnenie rozdielneho zaobchádzania

160. Ak by Súdny dvor predsa len konštatoval porovnateľnosť situácií maloobchodného podniku s ročným čistým obratom napr. 500 000 eur/HUF a maloobchodného podniku s ročným čistým obratom 100 miliárd eur/HUF, potom treba ešte preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie pri progresívnej sadzbe dane súvisiace s rozdielnou priemernou sadzbou dane môže byť odôvodnené.

161. Rozhodujúce je pritom – ako zdôraznil aj Súdny dvor v rozsudku *World Duty Free*¹⁰² – iba preskúmanie daného rozdielneho zaobchádzania vzhľadom na zákonom sledovaný cieľ, najmä, ak – ako v prejednávacom prípade – neexistuje odchýlka od referenčného rámca, ale samotný zákon je referenčným rámcom.

162. Do úvahy pritom prichádzajú nielen ciele výslovne uvedené vo vnútroštátnom zákone, ale aj ciele vyplývajúce z výkladu vnútroštátneho zákona.¹⁰³ V opačnom prípade by sa vychádzalo iba z legislatívnej techniky. Súdny dvor však vo svojej judikatúre vždy zdôrazňoval, že v práve v oblasti štátnej pomoci treba štátne zásahy posudzovať podľa ich účinkov a bez ohľadu na použité techniky.¹⁰⁴

163. Treba preto objasniť, či progresívny priebeh sadzby maďarskej osobitnej dane nepramení v konkrétnom daňovom zákone, ale sleduje nezrozumiteľné – inými slovami irelevantné – ciele mimo tohto zákona.¹⁰⁵

164. Ako som uviedla vyššie (bod 106 a nasl.), cieľom zákona výslovne uvedeným v preambule je zdanenie platobnej schopnosti, ktorá je v prejednávacom prípade odvodená z výšky obratu. Okrem toho sa sleduje – a to z progresívnej sadzby dane vyplýva *per se*, čiže je to systémovo dané – aj určitá „prerozdeľovacia funkcia“, ak sú ekonomicky silnejšie subjekty finančne viac zaťažené ako ekonomicky slabšie subjekty (prejav princípu sociálneho štátu). Aj Komisia vo svojom oznámení z 19. júla 2016 „o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 ZFEÚ“ (ďalej len „oznámenie“) uznáva „prerozdeľovací účel“ pri progresii dane z príjmu ako odôvodnenie.¹⁰⁶

165. Okrem toho zo zákonodarného procesu, ktorý bol oznámený Súdnemu dvoru, vyplýva, že cieľom bolo aj zabrániť nezdaneniu podnikov s vysokým obratom, ktoré v Maďarsku k výnosu daní z príjmu právnických osôb neprispievajú vôbec alebo len v malej miere.

¹⁰¹ V tomto zmysle aj rozsudok zo 16. mája 2019, Poľsko/Komisia (T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338, bod 102).

¹⁰² Rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i. (C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, body 54, 67 a 74).

¹⁰³ V tomto zmysle aj rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 45); v inom zmysle aj rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, body 52, 59 a 61) – hoci táto daň sa zakladala aj na myšlienke zdanenia podľa platobnej schopnosti, Súdny dvor preskúmal iba nedaňové dôvody výslovne uvedené v odôvodnení, a to „ochranu životného prostredia“ a „územné plánovanie“.

¹⁰⁴ Rozsudky z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 91), z 26. apríla 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, bod 47), z 26. apríla 2018, ANGED (C-234/16 a C-235/16, EU:C:2018:281, bod 40), z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 35), a z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, bod 89).

¹⁰⁵ V tomto zmysle výslovne rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 70)

¹⁰⁶ Oznámenie Komisie o pojme štátna pomoc uvedenom v článku 107 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie [Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1 (31), bod 139].

166. Na rozdiel od názoru, ktorý Komisia zjavne zastáva, a ako tiež nedávno rozhodol Všeobecný súd,¹⁰⁷ proporcionálna daň z príjmu založená na zisku nie je jedinou správnu („bežnou“) formou zdanenia, ale je iba *technikou* ako rovnomerným spôsobom matematicky stanoviť a zdaníť výkonnosť zdaniteľnej osoby (k tomu pozri už bod 116 vyššie).

167. Je možné – a Komisia na to na pojednávaní dôrazne poukázala –, že výpočet zisku pomocou porovnania majetku podniku je presnejší ako väzba na čistý obrat. Opakované tvrdenie Komisie, že takáto daň „makes no sense“, však nepovažujem za správne (pozri už bod 100 vyššie). Okrem toho právo v oblasti štátnej pomoci sa nesústreďuje na zmysluplný alebo presnejší daňový systém, ale na účinok narušujúci hospodársku súťaž medzi dvomi konkurentmi.

168. Ak pri identickom obrate treba zaplatiť rovnakú daň, potom nejde o účinok narušujúci hospodársku súťaž. Ak pri vyššom obrate treba zaplatiť aj vyššiu daň, ide o rovnaké „rozdielne zaobchádzanie“, ako v prípade, keď musí byť zaplatená vyššia daň z vyššieho zisku. Platí to pri proporcionálnej sadzbe dane (tu sa platí vyššia daň v absolútnom vyjadrení) a pri progresívnej sadzbe dane (tu sa platí vyššia daň v absolútnom aj relatívnom vyjadrení) to vyplýva z vyššie uvedených (body 164 a 106 a nasl.) dôvodov súvisiacich s daňovým systémom.

169. Veľkosť obratu naznačuje (v každom prípade nie zjavne chybné) určitú platobnú schopnosť (k tomu pozri už bod 113 a nasl. vyššie). V tejto súvislosti možno obrat – ako Komisia sama ukazuje návrhom dane z digitálnych služieb¹⁰⁸ – považovať aj za (o niečo hrubší) indikátor väčšej ekonomickej sily, a teda väčšej platobnej schopnosti.

170. Ani z hľadiska aspektov správneho konania nemožno namietiť, ak je počet zahrnutých a kontrolovaných obchodných prevádzok znížený prostredníctvom hraničnej hodnoty. Takzvané malé podniky (t. j. podniky, ktorých obrat nepresiahne určitú „nezdaniteľnú sumu“) nepodliehajú dani dokonca ani v právnej úprave Únie v oblasti DPH (pozri článok 282 a nasl. smernice o DPH).

171. V záujme zákonom sledovaných cieľov je okrem toho úplne pochopiteľný odkaz na obrat namiesto odkazu na zisk, pretože obrat je ľahko určiteľný (jednoduchá a účinná správa¹⁰⁹) a menej náchylný na obchádzanie ako napríklad zisk (k tomu pozri už bod 118 vyššie). Ako Súdny dvor už konštatoval, aj zabránenie zneužitiu daňového práva môže predstavovať odôvodnenie v práve v oblasti štátnej pomoci.¹¹⁰

172. Domnievam sa, že myšlienka princípu sociálneho štátu, ku ktorej sa Európska únia hlási v článku 3 ods. 3 ZEÚ, tiež odôvodňuje progresívnu sadzbu dane, ktorá subjekty s väčšou platobnou schopnosťou zatažuje relatívne viac než zdaniteľné osoby, ktoré majú menšiu platobnú schopnosť. V každom prípade to platí pre daň, ktorá sa vzťahuje aj na fyzické osoby (pozri článok 3 ods. 1 a 2 zákona o osobitnej dani).

3. Záver

173. V konečnom dôsledku nižšie priemerné zdanenie (v prejednávanom prípade podnikov s nižším obratom), ktoré je nutne spojené s progresívnou sadzbou dane, nepredstavuje selektívnu výhodu v prospech týchto podnikov.

107 Rozsudok zo 16. mája 2019, Poľsko/Komisia (T-836/16 a T-624/17, EU:T:2019:338, bod 65 a nasl.).

108 Návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdanenia digitálnych služieb formou dane z výnosov z poskytovania určitých digitálnych služieb z 21. marca 2018 COM(2018) 148 final.

109 Aj samotná Komisia považuje zvládnuteľnosť administratívnych aspektov za možné odôvodnenie – pozri Ú. v. EÚ C 262, 2016, s. 1 (31), bod 139.

110 Rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 51); podobne už rozsudok z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i. (C-308/01, EU:C:2004:252, bod 73 a nasl.).

D. Obmedzenie zmien daňových výmerov v prípade daní, ktoré sú v rozpore s právom Únie

174. Súdny dvor chce svojou štvrtou otázkou zistiť, či je v rozpore s právom Únie prax zakladajúca sa na § 124/B zákona o daňovom poriadku, podľa ktorej vrátenie dane, ktorá bola vyrubená v rozpore s právom Únie, je problematickejšie v porovnaní s vrátením dane, ktorá bola vyrubená iba v rozpore s vnútroštátnym právom. Túto otázku považujem za neprípustnú z dvoch dôvodov.

175. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť, platí prezumpcia relevantnosti a Súdnemu dvoru neprináleží preverovať ich správnosť. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke vnútroštátneho súdu iba vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo, ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené.¹¹¹

176. Administratívnoprávne predpisy týkajúce sa procesného práva patria do procesnej a inštitucionálnej autonómie členských štátov, ktorá je však obmedzená zásadami efektivity a ekvivalencie.¹¹²

177. Právoplatnosť správneho rozhodnutia, ktorá nastala uplynutím primeraných lehôt na podanie opravného prostriedku alebo vyčerpaním opravných prostriedkov, prispieva k právnej istote, v dôsledku čoho právo Únie nevyžaduje, aby bol správny orgán v zásade povinný zrušiť správne rozhodnutie, ktoré sa stalo právoplatným.¹¹³ Členské štáty môžu v mene zásady právnej istoty požadovať, aby bol návrh na opätovné preskúmanie a zrušenie právoplatného správneho rozhodnutia, ktoré je v rozpore s právom Únie v zmysle neskoršieho výkladu Súdneho dvora, podaný na príslušný správny orgán v primeranej lehote.¹¹⁴ Z tohto hľadiska tu prichádza do úvahy – pokiaľ ide o dodatočnú zmenu právoplatného daňového výmeru – nanajvýš porušenie zásady ekvivalencie. To však predpokladá, že s únijnoprávnou situáciou sa zaoberalo znevýhodňujúco.

178. V tejto súvislosti po prvé Súdnemu dvoru chýbajú nevyhnutné informácie, že z čoho skutočne pramení takéto rozdielne zaobchádzanie. Podľa svojho znenia § 124/B nerozlišuje, či je právny základ (zákon, na ktorom sa zakladá) daňového výmeru v rozpore s právom Únie alebo s ústavou. Nie je teda pochopiteľné, prečo by mal práve tento zákon a prax maďarského najvyššieho súdu, ktorá sa na ňom zakladá, sťažovať iba vrátenie daní vyrubených v rozpore s právom Únie, nie však vrátenie daní vyrubených v rozpore s ústavou. Informácie týkajúce sa eventuálne opačnej praxe maďarského najvyššieho súdu nie sú jasne uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Vyjadrenia účastníkov konania sú protichodné a zostáva nejasné, či a ako môže táto prax ovplyvniť konanie vo veci samej. Nepomohli to objasniť ani otázky položené Súdny dvorom na pojednávaní.

¹¹¹ Rozsudky zo 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, bod 32), z 30. apríla 2014, Pflieger a i. (C-390/12, EU:C:2014:281, bod 26), z 22. júna 2010, Melki a Abdeli (C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27), a z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, bod 19).

¹¹² Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. januára 2019, Dzivev a i. (C-310/16, EU:C:2019:30, bod 30) a z 2. mája 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, bod 29).

¹¹³ V tomto zmysle výslovne rozsudok z 13. januára 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, bod 24).

¹¹⁴ Rozsudok z 12. februára 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, bod 59) citujúci: rozsudok z 24. septembra 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, bod 34), zo 17. júla 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, bod 48), a zo 16. decembra 1976, Rewe-Zentralfinanz a Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, bod 5).

179. Po druhé sa zdá, že ustanovenie § 124/B v spojení s § 128. (2) zákona o daňovom poriadku sa týka zmeny právoplatne vyrubenej dane. Spoločnosť Tesco vo svojom písomnom vyjadrení iba uviedla, že tieto ustanovenia sťažujú autokorekciu (t. j. opravu už podaného daňového priznania). V prejednávanej veci však nejde o autokorekciu, ale konanie vo veci samej sa týka žaloby o neplatnosť podanej proti dodatočne vydanému daňovému výmeru, čiže ešte neprávoplatne vyrubenej dane. Vylúčenie napadnutia a zmeny napadnutého daňového výmeru však nie je dôsledkom uvedených ustanovení maďarského práva.

180. Zrejme aj preto vnútroštátny súd uvádza len to, že spoločnosť Tesco „v rámci súdneho sporu“ navrhla, aby vnútroštátny súd stanovil sumu jej daňovej povinnosti na nulu. Z toho nevyplýva jasne, či k tomu došlo v prebiehajúcom konaní v rámci napadnutia daňového výmeru a či je to tam relevantné, a spoločnosť Tesco to na pojednávaní ani netvrdila. Naopak: Maďarsko na pojednávaní v odpovedi na otázku Súdneho dvora výslovne potvrdilo, že vnútroštátnemu súdu v prejednávanej veci nič nebráni v tom, aby zrušil napadnutý daňový výmer, pokiaľ Súdny dvor konštatuje nesúlad zákona o osobitnej dani s právom Únie. Štvrtá otázka tak nie je relevantná na účely rozhodnutia o napadnutí daňového výmeru spoločnosťou Tesco, a teda je hypotetickej povahy.

VI. Návrh

181. Z vyššie uvedených dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko), takto:

1. Rozdielne zdanenie vyplývajúce z progresívnej sadzby nepredstavuje nepriame obmedzenie slobody usadiť sa podľa článku 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ. Platí to aj vtedy, ak pri dani z príjmu založenej na obrate sú podniky s vyšším obratom zdanené viac a tieto podniky sú fakticky prevažne vo vlastníctve zahraničných vlastníkov podielov, ibaže sa preukáže, že správanie členského štátu predstavuje zneužitie práva. V prejednávanej veci to tak nie je.
2. Rozdielne zdanenie vyplývajúce z progresívnej sadzby nepredstavuje selektívnu výhodu v prospech podnikov s nižším obratom (a teda nie je pomocou) a podnik s vyšším obratom sa ho ani nemôže dovoľávať, aby sa tak vyhol vlastnej daňovej povinnosti.