



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 3. marca 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Daň z obratu telekomunikačných operátorov – Progresívna daň, ktorá zatažuje viac podniky vlastnené fyzickými alebo právnickými osobami z iných členských štátov než domáce podniky – Pásma progresívnej dane uplatňujúce sa na všetkých daňovníkoch – Neutralita výšky obratu ako rozlišovacie kritérium – Zdanenie podľa výkonnosti daňovníkov – Štátna pomoc – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Dane z obratu – Pojem“

Vec C-75/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko) z 23. novembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 6. februára 2018, ktorý súvisí s konaním:

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredsedníčka R. Silva de Lapuerta, predsedovia komôr J.-C. Bonichot (spravodajca), A. Prechal a M. Vilaras, sudcovia P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, a N. Piçarra,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. marca 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., v zastúpení: P. Jalsovszky, S. Vámosi-Nagy, G. Séra, ügyvédek, a K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér, G. Koós a D. R. Gesztelyi, splnomocnení zástupcovia,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vláčil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: R. Kanitz, splnomocnený zástupca,

* Jazyk konania: maďarčina.

- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a M. Rzotkiewicz, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal a A. Armenia, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 13. júna 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49, 54, 107 a 108 ZFEÚ, ako aj článku 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (ďalej len „Vodafone“), podnikom pôsobiacim v odvetví telekomunikácií, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko, ďalej len „riaditeľstvo pre opravné prostriedky“) vo veci zaplatenia dane z obratu v tomto odvetví (ďalej len „osobitná daň“).

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 401 smernice o DPH stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva, ustanovenia tejto smernice nesmú brániť členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poistných 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.“

Maďarské právo

- 4 Preambula 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, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia“) stanovuje:

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

- 5 § 1 zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, stanovuje:

„Na účely uplatňovania tohto zákona sa rozumie:

...

2. telekomunikačnou činnosťou: poskytovanie elektronických komunikačných služieb v súlade s az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [zákon č. C z roku 2003 o elektronických komunikáciách],

...

5. čistý obrat: v prípade platiteľa dane podliehajúceho zákonu o účtovníctve, čistý obrat z predaja v zmysle zákona o účtovníctve; v prípade platiteľa dane podliehajúceho zjednodušenej podnikateľskej dani a nepodliehajúceho zákonu o účtovníctve, obrat bez dane z pridanej hodnoty v zmysle zjednodušenej podnikateľskej dane; v prípade platiteľa dane podliehajúceho zákonu o dani z príjmov fyzických osôb, príjmy bez dane z pridanej hodnoty v zmysle zákona o dani z príjmov.“

6 Podľa § 2 zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia:

„Dani podliehajú:

...

b) telekomunikačné činnosti;

...“

7 § 3 tohto zákona 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.

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

8 § 4 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

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

9 § 5 toho istého zákona stanovuje:

„Uplatniteľná sadzba dane:

...

b) V prípade výkone činností uvedených v § 2 písm. b) je sadzba dane 0 % pre časť základu dane do 500 miliónov [maďarských forintov (HUF)], 4,5 % pre časť základu dane prevyšujúcu 500 miliónov HUF a nižšiu ako 5 miliárd HUF a 6,5 % pre časť základu dane prevyšujúcu 5 miliárd HUF;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 10 Vodafone je obchodná spoločnosť založená podľa maďarského práva, ktorá pôsobí na telekomunikačnom trhu a ktorej jediným akcionárom je Vodafone Europe BV so sídlom v Holandsku. Táto maďarská dcérska spoločnosť je súčasťou spoločnosti Vodafone Group plc, ktorá má sídlo v Spojenom kráľovstve. Táto istá dcérska spoločnosť predstavuje s viac ako 20 % účasťou na trhu tretí najvýznamnejší hospodársky subjekt na maďarskom telekomunikačnom trhu.
- 11 Vodafone bola predmetom daňovej kontroly, ktorú vykonal Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (Štátna daňová a colná správa, Maďarsko, ďalej len „daňový orgán prvého stupňa“) a ktorá sa týkala všetkých uhradených daní a rozpočtovej pomoci získanej v období od 1. apríla 2011 do 31. marca 2015.
- 12 Po skončení tejto kontroly daňový orgán prvého stupňa uložil spoločnosti Vodafone povinnosť zaplatiť sumu vo výške 8 371 000 HUF (približne 25 155 eur) ako daňový nedoplatok, z ktorej 7 417 000 HUF (približne 22 293 eur) predstavovalo daňový dlh, a sumu vo výške 3 708 000 HUF (približne 11 145,39 eur) ako daňovú pokutu, ako aj úroky z omeškania a pokuty za nesplnenie povinností.
- 13 Riaditeľstvo pre opravné prostriedky, ktoré rozhodovalo o odvolaní proti rozhodnutiu daňového orgánu prvého stupňa, zmenilo toto rozhodnutie tak, že znížilo výšku daňovej pokuty a úrokov z omeškania.
- 14 Vodafone podal proti rozhodnutiu riaditeľstva pre opravné prostriedky žalobu na Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko). Táto spoločnosť tvrdí, že povinnosť zaplatiť osobitnú daň, ktorá sa jej ukladá, nie je dôvodná, pričom tvrdí, že právna úprava týkajúca sa tejto dane predstavuje zakázanú štátnu pomoc a je v rozpore s článkom 401 smernice o DPH.
- 15 Vnútroštátny súd sa domnieva, že uvedená daň, ktorá je založená na obrate a je vypočítaná podľa sadzovníka tvoreného progresívnymi sadzbami uplatniteľnými na rôzne pásma tohto sadzovníka, môže mať nepriamo diskriminačný účinok voči daňovníkom, ktorých vlastníci zahraničné fyzické alebo právnické osoby, a preto môže byť v rozpore s článkami 49, 54, 107 a 108 ZFEÚ najmä preto, že v skutočnosti iba maďarské dcérske spoločnosti zahraničných materských spoločností zaplatia osobitnú daň so sadzbou stanovenou pre najvyššiu sumu obratu.
- 16 Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta na súlad osobitnej dane s článkom 401 smernice o DPH.
- 17 Za týchto okolností Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
 - „1. Majú sa ustanovenia článkov 49, 54, 107 a 108 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia opatreniu členského štátu, v rámci ktorého má právna úprava členského štátu (zákon, ktorým sa zavádza osobitné zdanenie telekomunikácií) za následok to, že skutočné daňové zaťaženie budú znášať daňovníci, ktorých vlastníckmi sú zahraničné subjekty? Je uvedený následok nepriamo diskriminačný?
 2. Bránia články 107 a 108 ZFEÚ právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje daňovú povinnosť s progresívnou sadzbou dane zaťažujúcou obrat? Je táto povinnosť nepriamo diskriminačná, ak má za následok, že skutočné daňové zaťaženie vo svojom najvyššom rozpätí znášajú predovšetkým daňovníci, ktorých vlastníckmi sú zahraničné subjekty? Predstavuje tento následok nedovolenú štátnu pomoc?

3. Má sa článok 401 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá vedie k rozlišovaniu medzi tuzemskými a zahraničnými daňovníkmi? Možno usúdiť, že osobitná daň má charakter dane z obratu? To znamená, ide o daň, ktorá je alebo nie je zlučiteľná so smernicou o DPH?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti druhej otázky

- 18 Česká vláda a Komisia tvrdia, že zdaniteľné osoby sa na to, aby sa vyhli plateniu tejto dane, nemôžu odvolávať na to, že oslobodenie iných osôb od dane predstavuje protiprávnu štátnu pomoc, takže druhá otázka je neprípustná.
- 19 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že článok 108 ods. 3 ZFEÚ zavádza preventívnu kontrolu plánov poskytnutia novej pomoci. Takto koncipovaná prevencia sa zameriava na to, aby bola poskytnutá len zlučiteľná pomoc. Na dosiahnutie tohto cieľa sa uskutočnenie plánu pomoci odkladá dovtedy, kým sa konečným rozhodnutím Komisie neodstráni pochybnosti o jeho zlučiteľnosti (rozsudky z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, body 25 a 26, ako aj z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 84).
- 20 Uplatňovanie systému kontroly pomoci prináleží na jednej strane Komisii a na druhej strane vnútroštátnym súdom, pričom majú odlišné, no vzájomne sa dopĺňajúce úlohy (rozsudok z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 27 a citovaná judikatúra).
- 21 Kým posúdenie zlučiteľnosti opatrení pomoci so spoločným trhom patrí do výlučnej právomoci Komisie, ktorej konanie podlieha preskúmaniu vykonávanému súdmi Únie, vnútroštátne súdy až do konečného rozhodnutia Komisie ochraňujú práva osôb podliehajúcich ich právomoci pred prípadným porušením zákazu uvedeného v článku 108 ods. 3 ZFEÚ štátnymi orgánmi (rozsudok z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 28).
- 22 Zásah vnútroštátnych súdov vyplýva z priameho účinku priznaného zákazu vykonať zámer pomoci upraveného v tomto ustanovení. Okamžitá uplatniteľnosť tohto zákazu sa rozširuje na každú pomoc, ktorá sa uskutočnila bez oznámenia (rozsudky z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 29, a z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 88).
- 23 Vnútroštátne súdy musia osobám podliehajúcim ich právomoci zabezpečiť, že budú podľa vnútroštátneho práva vyvolané všetky dôsledky porušenia článku 108 ods. 3 poslednej vety ZFEÚ v súvislosti jednak s platnosťou vykonávacích aktov, ako aj s vymáhaním finančných podpôr poskytnutých v rozpore s týmto ustanovením alebo s prípadnými predbežnými opatreniami (rozsudky z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, bod 30, a z 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, bod 89).
- 24 Súdny dvor však taktiež rozhodol, že prípadná nezákonnosť oslobodenia od dane nemá z hľadiska pravidiel práva Únie týkajúcich sa štátnej pomoci vplyv na zákonnosť samotného výberu tejto dane, takže osoba povinná zaplatiť uvedenú daň sa nemôže odvolávať na to, že oslobodenie iných osôb od dane predstavuje štátnu pomoc s cieľom vyhnúť sa plateniu tej istej dane (pozri v tomto zmysle rozsudky 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 44; z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43, ako aj z 26. apríla 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 26).

- 25 Inak je to však v prípade, keď sa spor vo veci samej netýka žiadosti o oslobodenie od spornej dane, ale zákonnosti pravidiel, ktoré sa ho z hľadiska práva Únie týkajú (rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 26).
- 26 Navyše Súdny dvor opakovane rozhodol, že dane nepatria do pôsobnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ v oblasti štátnej pomoci okrem prípadu, keď sú takým spôsobom financovania opatrenia pomoci, že tvoria neoddeliteľnú súčasť tohto opatrenia. Ak je spôsob financovania pomoci prostredníctvom dane neoddeliteľnou súčasťou opatrenia pomoci, dôsledky, ktoré vyplývajú z toho, že vnútroštátne orgány porušili zákaz vykonania stanovený v článku 108 ods. 3 poslednej vete ZFEÚ, sa vzťahujú aj na tento aspekt opatrenia pomoci, takže vnútroštátne orgány sú v zásade povinné vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Únie (rozsudok z 20. septembra 2018, Carrefour Hypermarket a i., C-510/16, EU:C:2018:751, bod 14 a citovaná judikatúra).
- 27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na to, aby sa daň mohla považovať za neoddeliteľnú súčasť opatrenia pomoci, musí medzi daňou a pomocou podľa relevantnej vnútroštátnej úpravy existovať záväzný vzťah určenia v tom zmysle, že výnos dane je povinne určený na financovanie pomoci a priamo ovplyvňuje výšku pomoci (rozsudky z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 46, ako aj zo 7. septembra 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, bod 44).
- 28 V prípade neexistencie záväzného vzťahu určenia medzi daňou a pomocou teda prípadná protiprávnosť sporného opatrenia pomoci z hľadiska práva Únie nemá vplyv na samotnú zákonnosť dane, takže podniky, ktoré sú jej platiteľmi, sa nemôžu odvolávať na to, že daňové opatrenie, z ktorého majú prospech iné osoby, predstavuje štátnu pomoc s cieľom vyhnúť sa plateniu tejto dane alebo dosiahnuť jej vrátenie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. októbra 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, bod 51, a z 26. apríla 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 26).
- 29 V prejednávanej veci sa spor vo veci samej týka žiadosti o oslobodenie od osobitnej dane, ktorú podala Vodafone maďarskému daňovému orgánu. Ako v podstate uviedla generálna advokátka v bode 138 svojich návrhov, daňové zaťaženie spoločnosti Vodafone vyplýva zo všeobecnej dane, ktorá plynie do štátneho rozpočtu, bez toho, aby bol osobitne určený na financovanie výhody v prospech osobitnej kategórie daňovníkov.
- 30 Z uvedeného vyplýva, že aj za predpokladu, že by skutočné oslobodenie od osobitnej dane, z ktorého majú prospech niektorí daňovníci, bolo možné kvalifikovať ako štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, neexistuje žiadny záväzný vzťah určenia medzi touto daňou a opatrením oslobodenia, o ktoré ide vo veci samej.
- 31 Z toho vyplýva, že prípadná nezákonnosť skutočného oslobodenia od osobitnej dane, z ktorého majú prospech niektorí daňovníci, nemá z hľadiska práva Únie vplyv na zákonnosť tejto samotnej dane, takže Vodafone sa nemôže pred vnútroštátnymi súdmi odvolávať na nezákonnosť tohto oslobodenia od dane s cieľom vyhnúť sa plateniu tejto dane alebo dosiahnuť jej vrátenie.
- 32 Z vyššie uvedeného vyplýva, že druhá otázka je neprípustná.

O prvej otázke

O prípustnosti

- 33 Maďarská vláda tvrdí, že odpoveď na prvú otázku nie je potrebná na vyriešenie sporu vo veci samej, keďže Súdny dvor sa už vo svojom rozsudku z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), vyjadril k zlučiteľnosti zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, s článkami 49 a 54 ZFEÚ.
- 34 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že aj pri existencii judikatúry Súdneho dvora, ktorá dotknutú právnu otázku objasňuje, si vnútroštátne súdy zachovávajú možnosť obrátiť sa na Súdny dvor, pokiaľ to považujú za vhodné, bez toho, aby okolnosť, že ustanovenia, o ktorých výklad sa žiada, už Súdny dvor vyložil, zbavovala Súdny dvor právomoci opätovne rozhodnúť (rozsudok zo 6. novembra 2018, *Bauer a Willmeroth*, C-569/16 a C-570/16, EU:C:2018:871, bod 21, ako aj citovaná judikatúra).
- 35 Z uvedeného vyplýva, že skutočnosť, že Súdny dvor v rozsudku z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), už vyložil články 49 a 54 ZFEÚ z hľadiska tej istej vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, nemôže sama osebe viesť k neprípustnosti otázok položených v rámci prejednávanej veci.
- 36 Vnútroštátny súd navyše zdôrazňuje, že Súdny dvor vo svojom rozsudku z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), skúmal v rámci osobitnej dane z maloobchodného predaja účinok vyvolaný uplatnením pravidla sčítania obrátov dosiahnutých prepojenými podnikmi v zmysle zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia. Dodáva, že táto daň je v podstate rovnocenná osobitnej dani, o ktorú ide v prejednávanej veci. Na účely rozhodnutia sporu vo veci samej však považuje za potrebné určiť, či progresívne odstupňovanie sadzieb osobitnej dane môže samo osebe a nezávisle od uplatnenia tohto pravidla sčítania nepriamo diskriminovať zdaniteľné osoby kontrolované fyzickými alebo právnickými osobami z iných členských štátov, ktoré znášajú skutočné daňové zaťaženie, a teda byť v rozpore s článkami 49 a 54 ZFEÚ.
- 37 Za týchto podmienok je prvá otázka prípustná v rozsahu, v akom sa týka výkladu článkov 49 a 54 ZFEÚ. Naopak z dôvodov uvedených v bodoch 19 až 32 tohto rozsudku je neprípustná v rozsahu, v akom sa týka výkladu článkov 107 a 108 ZFEÚ.

O veci samej

- 38 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 49 a 54 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa dane z obratu, ktorej výrazne progresívny charakter má za následok, že skutočnú záťaž vyplývajúcu z tejto dane znášajú predovšetkým podniky priamo alebo nepriamo kontrolované štátnymi príslušníkmi iných členských štátov alebo spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte.
- 39 Podľa ustálenej judikatúry sleduje sloboda usadiť sa zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte štátnym príslušníkom iného členského štátu a spoločnostiam uvedeným v článku 54 ZFEÚ a zakazuje akúkoľvek diskrimináciu, pokiaľ ide o spoločnosti, na základe ich miesta sídla (rozsudok z 26. apríla 2018, *ANGED*, C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 16 a citovaná judikatúra).
- 40 Na to, aby bola sloboda usadiť sa účinná, musí zahŕňať možnosť spoločnosti odvolávať sa na obmedzenie tejto slobody inej spoločnosti, ktorá je s ňou prepojená, pokiaľ takéto obmedzenie ovplyvňuje jej vlastné zdanenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. apríla 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company a i.*, C-80/12, EU:C:2014:200, bod 23).

- 41 V prejednávanej veci má Vodafone svoje sídlo v Maďarsku, ale je v 100 % vlastníctve spoločnosti Vodafone Europe, ktorej sídlo je v Holandsku. Ako pritom uviedla generálna advokátka v bode 43 svojich návrhov, keďže táto materská spoločnosť vykonáva svoju činnosť na maďarskom trhu prostredníctvom dcérskej spoločnosti, jej sloboda usadiť sa môže byť dotknutá akýmkoľvek obmedzením, ktoré sa jej týka. Na rozdiel od toho, čo tvrdí maďarská vláda, sa teda vo veci samej možno oprávnené odvolávať na obmedzenie slobody usadiť sa uvedenej materskej spoločnosti.
- 42 V tejto súvislosti sú zakázané nielen zjavné diskriminácie založené na mieste sídla spoločností, ale aj všetky formy skrytej diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k rovnakému výsledku (rozsudky z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30, ako aj z 26. apríla 2018, *ANGED*, C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 17).
- 43 Okrem toho povinný poplatok, ktorý stanovuje kritérium zdanlivo objektívneho rozlišovania, ale ktorý vo väčšine prípadov znevýhodňuje – s prihliadnutím na jeho znaky – spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch, ktoré sa nachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou spoločností so sídlom v členskom štáte zdanenia, predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností, ktorá je zakázaná článkami 49 a 54 ZFEÚ (rozsudok z 26. apríla 2018, *ANGED*, C-236/16 a C-237/16, EU:C:2018:291, bod 18).
- 44 V prejednávanej veci zákon o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, nerozlišuje medzi podnikmi podľa miesta ich sídla. Všetky podniky pôsobiace v Maďarsku v odvetví telekomunikácií podliehajú tejto dani a sadzby dane uplatniteľné na rôzne pásma výšky obratu definované v tomto zákone sa vzťahujú na všetky tieto podniky. Tento zákon teda nezakladá žiadnu priamu diskrimináciu.
- 45 Vodafone a Komisia naopak tvrdia, že výrazná progresivita osobitnej dane má sama osebe za následok zvýhodnenie daňovníkov, ktorých vlastní maďarské fyzické alebo právnické osoby, na úkor daňovníkov, ktorých vlastní fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov, takže osobitná daň predstavuje vzhľadom na svoje vlastnosti nepriamu diskrimináciu.
- 46 Ako bolo pripomenuté v bode 9 tohto rozsudku, osobitná daň, ktorá je progresívnou daňou založenou na obrate, zahŕňa pásmo s daňou vo výške 0 % z časti základu dane, ktorá nepresahuje 500 miliónov HUF (k dnešnému dňu približne 1,5 milióna eur), stredné pásmo s daňou vo výške 4,5 % z časti základu dane od 500 miliónov do 5 miliárd HUF (k dnešnému dňu približne od 1,5 miliónov eur do 15 miliónov eur) a najvyššie pásmo s daňou vo výške 6,5 % z časti základu dane vyššej než 5 miliárd HUF (k dnešnému dňu približne 15 miliónov eur).
- 47 Z údajov maďarských orgánov týkajúcich sa zdaňovacích období, o ktoré ide v prejednávanej veci, ktoré predložili Komisia a Maďarsko, pritom vyplýva, že v období, o ktoré ide vo veci samej, pokiaľ ide o telekomunikačnú činnosť, boli daňovníkmi spadajúcimi do jediného základného pásma všetci daňovníci, ktorých vlastnili maďarské fyzické alebo právnické osoby, že jednu polovicu daňovníkov spadajúcich do stredného pásma predstavovali daňovníci, ktorých vlastnili maďarské fyzické alebo právnické osoby a druhú polovicu daňovníci, ktorých vlastnili fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov a že daňovníkmi spadajúcimi do najvyššieho pásma boli prevažne daňovníci, ktorých vlastnili fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov.
- 48 Okrem toho z pripomienok maďarskej vlády vyplýva, že počas tohto obdobia znášali najväčšiu časť osobitnej dane daňovníci, ktorých vlastní fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov. Podľa spoločnosti Vodafone a Komisie tak daňové zaťaženie týchto osôb bolo proporcionálne vyššie ako daňové zaťaženie daňovníkov, ktorých vlastní maďarské fyzické alebo právnické osoby, pokiaľ ide o ich základ dane, keďže tieto posledné uvedené osoby boli v skutočnosti oslobodené od osobitnej dane alebo sa na tieto osoby vzťahovala len hraničná sadzba a sadzba, ktorá je podstatne nižšia než u daňovníkov s vyšším obratom.

- 49 Treba však pripomenúť, že členské štáty môžu za súčasného stavu harmonizácie daňového práva Únie zaviesť daňový systém, ktorý považujú za najvhodnejší, takže uplatnenie progresívneho zdaňovania patrí do voľnej úvahy každého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. júna 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, bod 9, ako aj zo 6. decembra 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, body 51 a 53).
- 50 V tomto kontexte a na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, progresívne zdanenie môže byť založené na obrate, keďže výška obratu jednak predstavuje neutrálne rozlišovacie kritérium a jednak predstavuje relevantný ukazovateľ zdanenia podľa výkonnosti daňovníkov.
- 51 V prejednávanej veci z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, najmä z časti preambuly zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, uvedenej v bode 4 tohto rozsudku, vyplýva, že uplatnením výrazne progresívnej sadzby podľa obratu mal tento zákon za cieľ zdaníť daňovníkov, ktorých zdanenie podľa výkonnosti je „vyšší[e] ako všeobecná daňová povinnosť“.
- 52 Skutočnosť, že najväčšiu časť takejto osobitnej dane platia daňovníci, ktorých vlastnia fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov, nemôže sama osebe predstavovať diskrimináciu. Ako totiž uviedla generálna advokátka najmä v bodoch 66, 69 a 82 svojich návrhov, takúto skutočnosť možno vysvetliť tým, že na maďarskom telekomunikačnom trhu dominujú takí daňovníci, ktorí na tomto trhu dosahujú najvyššie obraty. Táto skutočnosť teda predstavuje premenlivý, či dokonca náhodný ukazovateľ, ktorý možno splniť, a to aj v systéme pomernej dane, vždy, keď na dotknutom trhu dominujú podniky z iných členských štátov alebo tretích štátov alebo domáce podniky vlastnené fyzickými alebo právnickými osobami z iných členských štátov alebo tretích štátov.
- 53 Okrem toho treba uviesť, že základné pásmo sadzby vo výške 0 % sa nevzťahuje výlučne na daňovníkov, ktorých vlastnia maďarské fyzické alebo právnické osoby, keďže ako v každom systéme progresívneho zdanenia, každý podnik pôsobiaci na dotknutom trhu má nárok na zníženie dane z časti svojho obratu nepresahujúcej hornú hranicu tohto pásma.
- 54 Z týchto skutočností vyplýva, že výrazne progresívne sadzby osobitnej dane svojou povahou nezavádzajú diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností medzi daňovníkmi, ktorých vlastnia maďarské fyzické alebo právnické osoby, a daňovníkmi, ktorých vlastnia fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov.
- 55 Treba ešte zdôrazniť, že prejednávaná vec sa odlišuje od veci, ktorá viedla k rozsudku z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Ako totiž vyplýva z bodov 34 až 36 tohto rozsudku, táto posledná uvedená vec sa týkala kombinovaného uplatnenia veľmi progresívnych sadzieb dane z obratu prepojených podnikov a pravidla konsolidácie obratov prepojených podnikov, v dôsledku ktorého boli daňovníci patriaci do skupiny spoločností zdanení na základe „fiktívneho“ obratu. V tejto súvislosti Súdny dvor v bodoch 39 až 41 uvedeného rozsudku v podstate rozhodol, že ak sa preukáže, že na trhu maloobchodného predaja v prevádzkarni v dotknutom členskom štáte sú daňovníci patriaci do skupiny spoločností a spadajúci do najvyššieho pásma osobitnej dane vo väčšine prípadov „prepojení“ v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy so spoločnosťami, ktoré majú svoje sídlo v iných členských štátoch, mohlo by „uplatnenie značne progresívnej sadzby osobitnej dane na konsolidovaný základ dane“ spôsobiť ujmu najmä daňovníkom „prepojeným“ s takýmito spoločnosťami a predstavovať nepriamu diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností v zmysle článkov 49 a 54 ZFEÚ.
- 56 Z hľadiska všetkých vyššie uvedených úvah treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu zavádzajúcej výrazne progresívnu daň z obratu, ktorá v skutočnosti zaťažuje najmä podniky priamo alebo nepriamo kontrolované štátnymi príslušníkmi z iných členských štátov alebo spoločnosťami, ktoré sídlia v inom členskom štáte, keďže tieto podniky dosahujú na dotknutom trhu najvyššie obraty.

O tretej otázke

- 57 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 401 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni zavedeniu dane stanovenej zákonom o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia.
- 58 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 401 smernice o DPH nebránia ustanovenia tejto smernice členskému štátu zachovávať alebo zavádzať dane z poistných 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.
- 59 Na posúdenie toho, či má daň, dávka alebo poplatok charakter dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o DPH, treba najmä preskúmať, či má za následok ohrozenie fungovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty (DPH) tým, že zaťažuje obeh tovarov a služieb a zasiahne obchodné transakcie spôsobom porovnateľným s DPH (pozri analogicky rozsudok z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 34, ako aj citovanú judikatúru).
- 60 Súdny dvor v tomto ohľade spresnil, že dane, dávky a poplatky, ktoré majú podstatné charakteristické znaky DPH, treba v každom prípade považovať za zaťažujúce obeh tovarov a služieb spôsobom porovnateľným s DPH, aj keď s ňou nie sú vo všetkých bodoch zhodné (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 26 a citovaná judikatúra).
- 61 Článok 401 smernice o DPH naopak nebráni podobne ako článok 33 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) zachovaniu alebo zavedeniu dane, ktorá predstavuje jednu z podstatných charakteristických znakov DPH (pozri analogicky rozsudok zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i., C-475/17, EU:C:2018:636, bod 38 a citovanú judikatúru).
- 62 Z judikatúry vyplýva, že uvedené charakteristické znaky sú spolu štyri, a to všeobecné uplatňovanie DPH na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby, stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú daňovník vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby, vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo, a odpočet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu výrobného a distribučného procesu od DPH, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže táto daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ (rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, bod 28).
- 63 V prejednávanej veci treba konštatovať, že osobitná daň nevykazuje tretí a štvrtý podstatný charakteristický znak DPH, a to vyberanie dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, ako aj existenciu práva na odpočet dane uhradenej v predchádzajúcom štádiu tohto procesu.
- 64 Na rozdiel od DPH sa totiž táto daň, ktorej základom je čistý obrat dotknutého daňovníka, nevyberá v každom štádiu uvedeného postupu, neobsahuje mechanizmus analogický mechanizmu práva na odpočítanie DPH a nie je založená len na hodnote pridanej v rôznych štádiách toho istého postupu.
- 65 Táto okolnosť pritom postačuje na to, aby sa dospelo k záveru, že osobitná daň nevykazuje všetky podstatné charakteristické znaky DPH a nevzťahuje sa na ňu preto zákaz stanovený v článku 401 smernice o DPH (pozri analogicky rozsudok z 12. júna 2018, Viking Motors a i., C-475/17, EU:C:2018:636, bod 43).

- 66 V dôsledku toho je potrebné na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 401 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zavedeniu dane, ktorej základom je celkový obrat daňovníka a ktorá sa vyberá pravidelne, a nie v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, pričom neexistuje právo na odpočet dane uhradenej v predchádzajúcom štádiu tohto procesu.

O trovách

- 67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. Články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu zavádzajúcej výrazne progresívnu daň z obratu, ktorá v skutočnosti zaťažuje najmä podniky priamo alebo nepriamo kontrolované štátnymi príslušníkmi z iných členských štátov alebo spoločnosťami, ktoré sídlia v inom členskom štáte, keďže tieto podniky dosahujú na dotknutom trhu najvyššie obraty.
2. Článok 401 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni zavedeniu dane, ktorej základom je celkový obrat daňovníka a ktorá sa vyberá pravidelne, a nie v každom štádiu výrobného a distribučného procesu, pričom neexistuje právo na odpočet dane uhradenej v predchádzajúcom štádiu tohto procesu.

Podpisy