Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 3. marca 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Daň z obratu v odvetví maloobchodnej činnosti v prevádzkarni – Progresívna daň, ktorá zaťažuje viac podniky vlastnené fyzickými alebo právnickými osobami z iných členských štátov než domáce podniky – Pásma progresívnej dane uplatňujúce sa na všetkých daňovníkov – Neutralita výšky obratu ako rozlišovacie kritérium – Zdanenie podľa výkonnosti daňovníkov – Štátna pomoc“

Vec C-323/18,

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 19. marca 2018 a doručený Súdnemu dvoru 16. mája 2018, ktorý súvisí s konaním:

Tesco-Global Áruházak 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 E. Regan, sudcovia P. G. Xuereb, L. S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe a N. Piçarra,

generálna advokátka J. Kokott,

tajomník: R. Șereș, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. apríla 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Tesco-Global Áruházak Zrt., v zastúpení: S. Vámosi-Nagy, ügyvéd,

– maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér, G. Koós a D. R. Gesztelyi, splnomocnení zástupcovia,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz a A. Kramarczyk, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal a A. Armenia, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: maďarčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 4. júla 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 18, 26, 49, 54 až 56, 63, 65, 107, 108 a 110 ZFEÚ, ako aj zásad efektivity a prednosti práva Únie a zásady ekvivalencie procesných noriem.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Tesco-Global Áruházak Zrt. (ďalej len „Tesco“) 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 odvetví maloobchodného predaja v prevádzkarni (ďalej len „osobitná daň“).

Maďarský právny rámec

3 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 zaťažujúcej daňovníkov, ktorých schopnosť prispievať na verejné potreby je vyššia ako všeobecná daňová povinnosť.“

4 § 1 zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, stanovuje:

„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,

…

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.“

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

„Dani podliehajú:

a) maloobchodný predaj v predajniach,

…“

6 § 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.“

7 § 4 ods. 1 uvedeného zákona znie:

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

8 § 5 toho istého zákona stanovuje:

„Uplatniteľná sadzba dane:

„a) 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,

…“

9 § 124/B adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zákon č. XCII z roku 2003 o daňovom poriadku) stanovuje:

„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 Alkotmánybíróság [(Ústavný súd), Maďarsko], Kúria [Najvyšší súd, Maďarsko)] 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.“

10 § 128 ods. 2 tohto zákona stanovuje:

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

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Tesco je akciová spoločnosť založená podľa maďarského práva, ktorá vykonáva maloobchodnú a veľkoobchodnú činnosť v predajni. Táto spoločnosť je súčasťou skupiny, ktorá má svoje sídlo v Spojenom kráľovstve, a tvorí maloobchodný reťazec, ktorý počas obdobia od 1. marca 2010 do 28. februára 2013 dosiahol na maďarskom trhu najvyšší obrat.

12 Tesco bola predmetom daňovej kontroly, ktorú vykonal Nemzeti Adó -és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Národné daňové a colné riaditeľstvo pre veľké daňové subjekty, Maďarsko, ďalej len „daňový orgán prvého stupňa“) a ktorá sa týkala všetkých daní zaplatených za toto obdobie a rozpočtovej pomoci získanej za toto obdobie.

13 Po skončení tejto kontroly daňový orgán prvého stupňa uložil spoločnosti Tesco povinnosť zaplatiť daňový nedoplatok najmä z dôvodu osobitnej dane vo výške 1 396 684 000 HUF (približne 4 198 852 eur) a konštatoval v jej prospech preplatok vo výške 17 900 000 HUF (približne 53 811 eur) na tej istej dani. Výška nezaplatenej dane bola vyčíslená celkovo na 4 634 131 000 HUF (približne 13 931 233 eur) a na jej základe bola uložená daňová pokuta vo výške 873 760 000 HUF (približne 2 626 260 eur) a penále z omeškania vo výške 956 812 000 HUF (približne 2 875 889 eur).

14 Riaditeľstvo pre opravné prostriedky, ktoré rozhodovalo o správnej žalobe proti rozhodnutiu daňového orgánu prvého stupňa, potvrdilo toto rozhodnutie, čo sa týka osobitnej dane. Naopak, uvedené rozhodnutie bolo zmenené, pokiaľ ide o preplatok dane zistený v prospech spoločnosti Tesco, ktorý bol stanovený na sumu 249 254 000 HUF (približne 749 144 eur), a pokiaľ ide o jej daňový nedoplatok, ktorý musel zaplatiť, ktorý bol stanovený na 3 058 090 000 HUF (približne 9 191 226 eur), z toho 3 013 077 000 HUF (približne 9 070 000 eur) predstavovalo nezaplatenú daň. Riaditeľstvo pre opravné prostriedky, okrem tohto daňového dlhu uložilo spoločnosti Tesco povinnosť zaplatiť 1 396 684 000 HUF (približne 4 198 378 eur) z titulu osobitnej dane a daňovú pokutu vo výške 468 497 000 HUF (približne 1 408 284 eur), ako aj penále z omeškania vo výške 644 890 000 HUF (približne 1 938 416 eur).

15 Tesco podala 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 zasahuje do slobody usadiť sa, slobodného poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu. Okrem toho táto právna úprava porušuje zásadu rovnosti, predstavuje zakázanú štátnu pomoc a je v rozpore s článkom 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).

16 Tesco predovšetkým tvrdí, že z dôvodu výrazne progresívnej sadzby osobitnej dane a štruktúry maďarského maloobchodného trhu sú všetky spoločnosti spadajúce do najnižších daňových sadzieb spoločnosťami, ktoré vlastnia maďarské fyzické a právnické osoby a ktoré patria medzi franšízové systémy. Naopak, spoločnosti, ktoré spadajú do vyšších daňových sadzieb, sú až na jednu výnimku podnikmi prepojenými so spoločnosťami, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte. Spoločnosti, ktoré vlastnia zahraničné fyzické alebo právnické osoby, teda hradia neprimerane veľkú časť tejto dane.

17 Vnútroštátny súd sa domnieva, že zákon o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, môže byť v rozpore s článkami 8, 26, 49, 54 až 56, 63, 65, 107, 108 a 110 ZFEÚ, najmä vzhľadom na to, že skutočnú daňovú záťaž znášajú predovšetkým zdaniteľné subjekty, ktorých akcionármi sú zahraničné subjekty. Vnútroštátny súd uvádza, že Súdny dvor vo svojom rozsudku z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), preskúmal pravidlo sčítania uplatňované v tomto rámci a dospel k záveru, že dochádza k nepriamej diskriminácii.

18 Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta na súlad zákona XCII z roku 2003 o daňovom poriadku so zásadou ekvivalencie procesných noriem a zásadami prednosti a efektivity práva Únie.

19 Za týchto okolností Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Správny a pracovný súd Budapešť, Maďarsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„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 prevádzkarňach 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?“

O návrhu na opätovné začatie ústnej časti konania

20 Po prednesení návrhov generálnej advokátky podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 2. septembra 2019 Tesco požiadala o opätovné začatie ústnej časti konania podľa článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

21 Na podporu svojho návrhu Tesco vyjadrila svoj nesúhlas s uvedenými návrhmi, konkrétne s niektorými skutkovými okolnosťami konania, ktoré sú v nich uvedené.

22 Treba však pripomenúť, že jednak ani podľa Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, ani podľa Rokovacieho poriadku Súdneho dvora dotknuté osoby uvedené v článku 23 tohto štatútu nemajú možnosť predložiť pripomienky v reakcii na návrhy prednesené generálnym advokátom (rozsudok zo 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 26).

23 Podľa článku 252 druhého odseku ZFEÚ generálny advokát konajúci nestranne a nezávisle jednak predkladá na verejných pojednávaniach odôvodnené návrhy v prípadoch, ktoré si v súlade so Štatútom Súdneho dvora Európskej únie vyžadujú jeho účasť. Súdny dvor nie je viazaný ani týmito návrhmi, ani odôvodnením, na základe ktorého k týmto návrhom generálny advokát dospel. V dôsledku toho nesúhlas dotknutej osoby s návrhmi generálneho advokáta nemôže sám osebe predstavovať dôvod na opätovné začatie ústnej časti konania, a to bez ohľadu na otázky, ktoré generálny advokát v týchto návrhoch skúmal (rozsudok zo 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 27).

24 Súdny dvor však môže kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania v súlade s článkom 83 svojho rokovacieho poriadku, najmä pokiaľ sa domnieva, že nemá dostatok informácií alebo že vec je potrebné rozhodnúť na základe tvrdenia, ku ktorému sa dotknuté osoby nevyjadrili (rozsudok zo 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, bod 28).

25 Vzhľadom na to, že v prejednávanej veci sa Tesco obmedzovala na uvedenie pripomienok k návrhom generálnej advokátky, pričom neuviedla žiadne nové tvrdenie, na základe ktorého by mala byť prejednávaná vec rozhodnutá, Súdny dvor po vypočutí generálnej advokátky zastáva názor, že má k dispozícii všetky informácie potrebné na rozhodnutie a že účastníci konania sa k nim vyjadrili.

26 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba návrh na opätovné začatie ústnej časti konania zamietnuť.

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

27 Maďarská vláda tvrdí, že vnútroštátny súd nespresňuje ani ustanovenia zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, ktoré môžu byť v rozpore s právom Únie, ani dôvody, ktoré ho viedli položiť otázku týkajúcu sa výkladu ustanovení Zmluvy a základných zásad práva Únie uvedených v rozhodnutí vnútroštátneho súdu.

28 Treba však konštatovať, že skutočnosti poskytnuté vnútroštátnemu súdu umožňujú určiť rozsah návrhu na začatie prejudiciálneho konania a kontext, najmä právny, v rámci ktorého bol tento návrh podaný. Rozhodnutie vnútroštátneho súdu, ktoré vyjadruje pochybnosti tohto súdu, pokiaľ ide o zlučiteľnosť zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia, s právom Únie, teda dostatočne vymedzuje dôvody, ktoré viedli uvedený súd k záveru, že na riešenie sporu vo veci samej je potrebný výklad práva Únie.

29 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

O prejudiciálnych otázkach

O druhej a tretej otázke

30 Maďarská vláda a Európska komisia tvrdia, že zdaniteľné osoby sa na to, aby sa vyhli plateniu dane, nemôžu odvolávať na to, že oslobodenie iných osôb od tejto dane predstavuje protiprávnu štátnu pomoc, takže druhá a tretia otázka sú neprípustné.

31 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 neodstránia 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).

32 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).

33 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).

34 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).

35 Vnútroštátne súdy musia osobám podliehajúcim ich právomoci zabezpečiť, že budú podľa vnútroštátneho práva vyvodené 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).

36 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).

37 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).

38 Navyše Súdny dvor opakovane rozhodol, že dane nepatria do pôsobnosti ustanovení Zmluvy o FEÚ v oblasti štátnej pomoci okrem prípadu, keď sú spôsobom financovania opatrenia pomoci, takže 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 Hypermarchés a i., C-510/16, EU:C:2018:751, bod 14 a citovaná judikatúra).

39 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).

40 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).

41 V prejednávanej veci sa spor vo veci samej týka žiadosti o oslobodenie od osobitnej dane, ktorú podala Tesco maďarskému daňovému orgánu. Ako v podstate uviedla generálna advokátka v bode 132 svojich návrhov, daňové zaťaženie spoločnosti Tesco vyplýva zo všeobecnej dane, ktorá plynie do štátneho rozpočtu, bez toho, aby bola osobitne určená na financovanie výhody v prospech osobitnej kategórie daňovníkov.

42 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, medzi touto daňou a opatrením oslobodenia, o ktoré ide vo veci samej, neexistuje žiadny záväzný vzťah určenia.

43 Z toho vyplýva, že prípadná protiprávnosť oslobodenia od osobitnej dane, z ktorého majú prospech niektorí daňovníci, nemá z hľadiska práva Únie vplyv na zákonnosť tejto samotnej dane, takže Tesco sa nemôže pred vnútroštátnymi súdmi odvolávať na protiprávnosť tohto skutočného oslobodenia od dane, aby sa vyhla plateniu uvedenej dane alebo dosiahla jej vrátenie.

44 Zo všetkých vyššie uvedených skutočností vyplýva, že druhá a tretia otázka sú neprípustné.

O prvej otázke

O prípustnosti

45 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 právom Únie.

46 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).

47 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 právo Únie z hľadiska tej istej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, nemôže sama osebe viesť k neprípustnosti otázok položených v rámci prejednávanej veci.

48 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 obratov dosiahnutých prepojenými podnikmi v zmysle zákona o osobitnej dani, ktorá sa vzťahuje na určité odvetvia. 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.

49 Za týchto okolností treba prvú otázku považovať za prípustnú.

O veci samej

50 Vzhľadom na to, že prejudiciálna otázka sa týka viacerých ustanovení Zmluvy, a to ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa, slobodného poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu, ako aj ustanovení obsiahnutých v článkoch 18, 26 a 110 ZFEÚ, treba najskôr spresniť rozsah tejto otázky v závislosti od osobitostí sporu vo veci samej.

51 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že je potrebné zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 21 a citovaná judikatúra).

52 Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa vzťahuje článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa (rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 22).

53 Spor vo veci samej sa pritom týka údajne diskriminačnej sadzby dane, ktorú z dôvodu osobitnej dane znášajú daňovníci, ktorí sú kontrolovaní štátnymi príslušníkmi alebo spoločnosťami z iných členských štátov.

54 Za týchto podmienok sa návrh na začatie prejudiciálneho konania týka výkladu ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa. Nie je preto potrebné vykladať články 56, 63 a 65 ZFEÚ týkajúce sa slobodného poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu.

55 Ďalej treba pripomenúť, že článok 18 ZFEÚ sa môže samostatne uplatniť len v situáciách upravených právom Únie, pre ktoré Zmluva nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie. Zásada zákazu diskriminácie bola pritom v oblasti slobody usadiť sa vykonaná článkom 49 ZFEÚ (rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 25 a citovaná judikatúra).

56 Nie je preto potrebné vyložiť ani články 18 a 26 ZFEÚ.

57 Napokon, ako vyplýva z bodu 27 rozsudku z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), keďže sa nezdá, že osobitná daň zaťažuje viac výrobky pochádzajúce z iných členských štátov než domáce výrobky, výklad článku 110 ZFEÚ nie je v rámci sporu vo veci samej relevantný.

58 Z vyššie uvedeného vyplýva, že prvá otázka sa má považovať za otázku týkajúcu sa toho, či sa články 49 a 54 ZFEÚ majú 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.

59 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).

60 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).

61 V prejednávanej veci má Tesco svoje sídlo v Maďarsku, ale je súčasťou skupiny, ktorej materská spoločnosť má svoje sídlo v Spojenom kráľovstve. Ako pritom uviedla generálna advokátka v bode 41 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 oprávnene odvolávať na obmedzenie slobody usadiť sa uvedenej materskej spoločnosti.

62 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).

63 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 podnikov 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).

64 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 maloobchodného predaja v prevádzkarňach 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.

65 Tesco a Komisia naopak tvrdia, že výrazná progresivita osobitnej dane má sama osebe za následok zvýhodnenie daňovníkov, ktorých vlastnia maďarské fyzické alebo právnické osoby, na úkor daňovníkov, ktorých vlastnia fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov, takže osobitná daň predstavuje vzhľadom na svoje vlastnosti nepriamu diskrimináciu.

66 Ako bolo pripomenuté v bode 8 tohto rozsudku, osobitná daň, ktorá je progresívnou daňou založenou na obrate, zahŕňa, pokiaľ ide o činnosť maloobchodného predaja v prevádzkarni, prvé pásmo s daňou vo výške 0 % z časti základu dane, ktorá nepresahuje 500 miliónov HUF (k dnešnému dňu približne 1,5 milióna eur), druhé pásmo s daňou vo výške 0,1 % z časti základu dane od 500 miliónov do 30 miliárd HUF (k dnešnému dňu približne od 1,5 miliónov eur do 90 miliónov eur), tretie pásmo s daňou vo výške 0,4 % z časti základu dane od 30 miliárd do 100 miliárd HUF (k dnešnému dňu približne od 90 miliónov eur do 300 miliónov eur) a štvrté pásmo s daňou vo výške 2,5 % z časti základu dane vyššej než 100 miliárd HUF (k dnešnému dňu približne 300 miliónov eur).

67 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 maloobchodnú činnosť v prevádzkarňach, boli daňovníkmi spadajúcimi do jediného základného

pásma všetci daňovníci, ktorých vlastnili maďarské fyzické alebo právnické osoby, zatiaľ čo daňovníkmi spadajúcimi do tretieho a štvrtého pásma boli prevažne daňovníci, ktorých vlastnili fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov.

68 Okrem toho z pripomienok maďarskej vlády vyplýva, že počas tohto obdobia zaplatili najväčšiu časť osobitnej dane zdaniteľné osoby, ktoré vlastnia fyzické alebo právnické osoby z iných členských štátov. Podľa spoločnosti Tesco a Komisie tak daňové zaťaženie týchto osôb bolo proporcionálne vyššie ako daňové zaťaženie daňovníkov, ktorých vlastnia 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.

69 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).

70 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.

71 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 3 tohto rozsudku, vyplýva, že uplatnením výrazne progresívnej sadzby podľa obratu mal tento zákon za cieľ zdaniť daňovníkov, ktorých zdanenie podľa výkonnosti je „vyšši[e] ako všeobecná daňová povinnosť“.

72 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 62, 65 a 78 svojich návrhov, túto skutočnosť možno vysvetliť tým, že na maďarskom trhu maloobchodného predaja v prevádzkarni 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.

73 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.

74 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.

75 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 uplatnenia veľmi progresívnych sadzieb dane z obratu v spojení s pravidlom konsolidácie obratov prepojených podnikov, v dôsledku čoho boli daňovníci patriaci do skupiny spoločností zdaňovaní 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.

76 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 štvrtej otázke

77 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy nie je potrebné odpovedať na štvrtú otázku.

O trovách

78 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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:

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.

Podpisy