

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 13. júna 2019 (1)

Vec C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési 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 – Telekomunikačná daň viazaná na obrat – Znevýhodnenie zahraničných podnikov progresívnou sadzbou dane – Nepriama diskriminácia – Odôvodnenie progresívnej dane založenej na obrate – Neprípustné zvýhodnenie malých podnikov progresívnou sadzbou dane – Povaha dane z obratu v zmysle článku 401 smernice o DPH“

I. Úvod

1. V tomto konaní sa Súdny dvor zaoberá otázkami daňového práva a práva pomoci, ktoré majú zároveň mimoriadny význam pre daň z digitálnych služieb(2) založenú na obrate, ktorú v súčasnosti navrhuje Európska komisia. Vzniká tu aj otázka, či zdanenie príjmu podniku podľa jeho obratu už predstavuje daň z obratu alebo je takáto daň priamou daňou z príjmu.

2. Okrem toho Súdny dvor sa opäť(3) zaoberá otázkou nepriamej diskriminácie v súvislosti s daňovou právnou úpravou, pričom táto diskriminácia tento krát vyplýva výlučne z progresívnej sadzby, ktorá je v nej stanovená. Napokon sa Súdny dvor musí venovať otázke, či progresívne zdanenie ekonomicky silnejších podnikov navyše predstavuje aj protiprávnu pomoc v prospech iných podnikov.

3. Účinnok prerozdelenia, ktorý má byť dosiahnutý spravidla progresívnou sadzbou dane, vedie sám osebe k tomu, že ekonomicky silnejšie subjekty sú zdanené viac, a teda sú znevýhodnené v porovnaní s ekonomicky slabšími subjektmi. Keďže ekonomicky silnejšie osoby vykonávajú skôr cezhraničnú činnosť, mohlo by byť považované za nepriamu diskrimináciu, najmä vtedy, ak je priebeh progresie cielene vytvorený tak, aby zahŕňal ekonomicky silnejšie zahraničné podniky.

4. V konečnom dôsledku musí Súdny dvor rozhodnúť o tom, či z hľadiska práva Únie je prípustná progresívna sadzba dane a základná nezdaniteľná suma,⁽⁴⁾ ktorá má v mnohých členských štátoch historický pôvod, považuje sa za opatrenie sociálneho štátu, a preto sa v členských štátoch uplatňuje aj pri zdaňovaní príjmov. Okrem toho aj plánovaná celouňijná daň z digitálnych služieb, ktorá už bola zavedená v rôznych členských štátoch, sa zakladá na progresívnej sadzbe dane a na základnej nezdaniteľnej sume.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Článok 401 smernice (ES) č. 2006/112(5) (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 poistných zmlúv, dane z hazardných hier a stávk, 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

6. 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.

7. Preambula zákona o osobitnej dani znie:

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

8. § 1 zákona o osobitnej dani obsahuje tieto vysvetľujúce ustanovenia:

„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]...

9. § 2 zákona o osobitnej dani znie:

„Dani podliehajú:

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

10. § 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.

(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.“

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

„čistý obrat daňovníkov dosiahnutý činnosťami uvedenými v § 2 počas daňového obdobia.“

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

„pre činnosti uvedené v § 2 písm. b) je sadzba dane 0 %, ak základ dane neprekračuje 500 miliónov forintov; 4,5 %, ak je základ dane vyšší ako 500 miliónov forintov, ale nižší ako 5 miliárd forintov, a 6,5 %, ak je základ dane vyšší ako 5 miliárd forintov...“.

13. § 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 určuje 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.“

III. Spor vo veci samej

14. Navrhovateľka v spore vo veci samej, spoločnosť Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (ďalej len „Vodafone“) je akciová spoločnosť založená podľa maďarského práva. Jej jediným akcionárom je spoločnosť Vodafone Europe B.V. registrovaná v Holandsku.

15. Hlavnou činnosťou žalobkyne je činnosť na telekomunikačnom trhu. Podľa vnútroštátneho súdu bola v sporných rokoch tretím najväčším operátorom na maďarskom telekomunikačnom trhu.

16. V rámci daňovej kontroly navrhovateľka za obdobie od 1. apríla 2011 do 31. marca 2015 finančná správa zistila u navrhovateľky daňový nedoplatok vo výške 8 371 000 forintov (HUF) a uložila jej navyše úroky z omeškania a peňažné pokuty. Po tom, ako odvolanie proti tomuto rozhodnutiu malo len čiastočný úspech, navrhovateľka podala žalobu na vnútroštátny súd.

17. Vnútroštátny súd má pochybnosti týkajúce sa osobitnej dane vzhľadom na osobitosti maďarského telekomunikačného trhu. Tieto osobitosti spočívajú – podľa vnútroštátneho súdu – v tom, že „vo svojej podstate iba obrat daňových subjektov v maďarskom vlastníctve podlieha v

celom rozsahu najnižšej daňovej sadzby, zatiaľ čo maďarské dcérske spoločnosti zahraničných materských spoločností platia iba daň v súlade s daňovou sadzbou stanovenou pre najväčšiu časť obratu tak, že podstatná časť osobitnej dane, ktorú platia zdaniteľné osoby, zahrnutá do najväčšej časti obratu, sa uhrádza zo základu tejto najväčšej časti.“

18. Dokumenty, ktoré Súdnemu dvoru predložili Komisia a Maďarsko, však toto tvrdenie vnútroštátneho súdu nepotvrdzujú v plnom rozsahu. Podľa nich sa v prvom roku (2010) zo 16 dotknutých podnikov vyššia sadzba dane vzťahovala na šesť podnikov, ktoré neovládali zahraničné subjekty. Ďalšie štatistiky ukazujú, že v každom prípade nie sú dotknuté iba podniky v zahraničnom vlastníctve. Štatistiky ukazujú aj to, že do strednej sadzby dane spadajú aj podniky, ktorých podiely vlastní zahraniční vlastníci podielov.

19. Vnútroštátny súd okrem toho poukazuje na skutočnosť, 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 neuplatňuje.

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

20. Rozhodnutím z 23. novembra 2017, doručeným 6. februára 2018, vnútroštátny súd rozhodol, že Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ predloží návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

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?

21. K týmto otázkam v konaní pred Súdnym dvorom predložili svoje písomné pripomienky spoločnosť Vodafone, Maďarsko, Poľská republika, Česká republika a Európska komisia. Na pojednávaní dňa 18. marca 2019 sa zúčastnili vyššie uvedení s výnimkou českej republiky a navyše aj Spolková republika Nemecko.

V. Právne posúdenie

22. Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zlučiteľnosť maďarského zákona o osobitnej dani s právom Únie.

23. Otázka súladu s právom Únie vzniká v kontexte konkrétnej štruktúry osobitnej dane. Po prvé, vymeriavací základ tejto dane nie je viazaný na zisk, ale na čistý obrat zdaniteľného podniku. Po druhé, táto daň vykazuje odstupňovanú progresívnu štruktúru sadzby dane. Rozlišuje

sa medzi tromi rôznymi pásmami, ktoré podliehajú trom rôznym sadzbám dane: sadzbou dane 0 % sa zdaňuje suma istého obratu nepresahujúca 500 miliónov HUF; sadzbou dane 4,5 % sa zdaňuje suma istého obratu vyššia ako 500 miliónov HUF, ale nižšia ako 5 miliárd HUF; sadzbou dane 6,5 % sa zdaňuje suma istého obratu vyššia ako 5 miliárd HUF.

24. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti kladie otázku, či dať takejto povahy porušuje články 49 a 54 ZFEÚ (k tomu pozri časť B), články 107 a 108 ZFEÚ (k tomu pozri časť C), ako aj článok 401 smernice o DPH (k tomu pozri časť A). V tejto súvislosti je úcelné odpovedať najprv na tretiu prejudiciálnu otázku, a teda objasniť najprv to, akú má povahu prejednávania dať založená na obrate. A ak by táto dať spadala pod zákaz uvedený v článku 401 smernice o DPH, na ostatné dve otázky by už beztak nebolo potrebné odpovedať.

A. Tretia prejudiciálna otázka: porušenie článku 401 smernice o DPH

25. Článok 401 smernice o DPH vysvetľuje, že smernica členským štátom nebráni v tom, aby zaviedli nové dane, pokiaľ nemajú povahu dane z obratu. Vnútroštátny súd chce v tejto súvislosti zistiť, či osobitné zdanenie telekomunikácií založené na obrate treba považovať za dať, ktorá má povahu dane z obratu. Ak áno, v tom prípade by to Maďarsku podľa článku 401 smernice o DPH bránilo v zavedení takejto dane.

26. Súdny dvor v ustálenej judikatúre zdôrazňuje, že na účely výkladu článku 401 smernice o DPH treba toto ustanovenie umiestniť do jeho legislatívneho kontextu.(6)

27. Podľa odôvodnení prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu(7) harmonizácia právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu má vytvoriť spoločný trh s nenarušenou hospodárskou súťažou a s takou charakteristikou, ktorá je podobná charakteristike domáceho trhu, a to odstránením rozdielov v zdaňovaní, ktoré môžu skresľovať hospodársku súťaž a brániť rozvoju obchodu.(8) Smernicou o DPH(9) bol takýto spoločný systém dane z pridanej hodnoty zavedený.

28. Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa až do štádia maloobchodu uplatňuje všeobecná dať zo spotreby, ktorá je presne úmerná cene tovarov a služieb, bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým došlo vo výrobnom a distribučnom procese pred štádiom zdanenia.(10) Ako Súdny dvor zdôrazňuje, túto dať napokon znáša iba konečný spotrebiteľ.(11)

29. Na dosiahnutie cieľa rovnosti podmienok zdanenia tej istej operácie bez ohľadu na členský štát, v ktorom k nej došlo, mal spoločný systém DPH nahradiť dane z obratu, ktoré sa uplatňovali v rôznych členských štátoch. V tomto slede myšlienok článok 401 smernice o DPH umožňuje, aby členský štát zachoval alebo zaviedol dane, dávky alebo poplatky ukladané na dodávky tovarov, poskytovanie služieb alebo dovozy iba vtedy, ak nemajú charakter daní z obratu.

30. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že dane, 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.(12)

31. Z jeho judikatúry vyplývajú štyri podstatné charakteristické znaky DPH: 1) všeobecné uplatňovanie dane na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby; 2) stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platíte daň 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) odpodet súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu od dane, ktorú je platíte daň povinný zaplatiť, takže dať sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu a konečné daňové bremeno

napokon znáša spotrebite?.(13)

32. Ma?arská osobitá da? sa však po prvé netýka všetkých obratov, ale iba špecifických obratov telekomunikácií. Nejde teda o (všeobecnú) da? z obratu v zmysle prvého kritéria, ale nanajvýš o osobitnú spotrebnú da?, ktorej zavedenie by však bolo ?lenským štátom v sú?asnosti zakázané len za podmienok ?lánku 1 ods. 2 a 3 smernice 2008/118/ES.(14)

33. Osobitná da? sa po druhej nezakladá na prenesení bremena na spotrebite?a (štvrté kritérium). Aby to tak bolo, neposta?uje, že da? je zakalkulovaná do ceny tovaru alebo služieb. To sa viac?menej deje pri každom da?ovom za?ažení podniku. Ak zdanite?nou osobou nie je spotrebite?, ako je to v prípade ma?arského osobitného zdanenia telekomunikácií, ktoré treba v prejednávacom prípade posúdiť, potom da? musí byť koncipovaná skôr tak, že da?ové bremeno bude prenesené konkrétne na spotrebite?a.

34. To by predpokladalo, že výška dane je známa v okamihu uskuto?nenia transakcie (t. j. v okamihu poskytnutia tovaru alebo služby spotrebite?ovi), ako je to v prípade DPH. Ke?že ale da? možno ur?iť až na konci roka a je závislá od výšky ro?ného obratu, telekomunika?ný podnik poskytujúci službu v ?ase poskytnutia služby ešte vôbec nepozná da?ové bremeno, ktoré má byť prípadne prenesené, prinajmenšom nepozná jeho presnú výšku.(15) Napríklad v prípade, že na konci roka nebude dosiahnutá spodná hranica, neexistuje žiadna da?, ktorá by mala byť prenesená na spotrebite?a. V tomto zmysle teda nejde o da?, ktorá sa *zakladá na prenesení da?ového bremena*.

35. Z koncepcie ma?arského osobitného zdanenia telekomunikácií skôr vyplýva, že telekomunikácie majú byť zdanené priamo, na ?o Ma?arsko správne poukazuje. Pod?a preambuly zákona má ich schopnosť prispieť k úhrade verejných výdavkov presahova? všeobecnú da?ovú povinnosť (ím je zrejme myslená všeobecná schopnosť platiť dane). Zdanená má byť preto osobitná platobná schopnosť týchto podnikov a nie platobná schopnosť príjemcov telekomunika?ných služieb. Ma?arská osobitná da? sa v tejto súvislosti podobá osobitnej (priamej) podnikate?skej dani pre ur?ité podniky, v prejednávacom prípade pre telekomunikácie.

36. Každý jeden obrat ani nie je zdanený pod?a výšky ceny, ale pod?a ?lánkov 1 a 2 zákona o osobitnej dani celkový (ísty) obrat z poskytovania elektronických komunika?ných služieb v da?ovom roku od hrani?nej hodnoty 500 miliónov HUF najprv sadzbou 4,5 % a od 5 miliárd HUF sadzbou 6,5 %. Aj v tejto súvislosti sa osobitná podnikate?ská da? 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 podnikate?skými majetkami v rámci ur?itého obdobia –, ale dosiahnutý obrat v rámci ur?itého obdobia. To však – na rozdiel od zjavného názoru Komisie na pojednávaní – ni? nemení na povahe *priamej* dane.

37. Ma?arská osobitná da? preto predstavuje osobitnú (priamu) da? z príjmu založenú na obrate, ktorej cie?om je využiť osobitnú finan?nú výkonnosť telekomunikácií. Ako napokon aj Komisia správne zdôraz?uje, nemá teda povahu dane z obratu, ktorá by chcela zdaniť spotrebite?a. ?lánok 401 smernice o DPH preto nebráni Ma?arsku, aby zaviedlo túto da? popri DPH.

B. Prvá prejudiciálna otázka: porušenie slobody usadiť sa

38. Podstata prvej otázky spočíva v tom, či sloboda usadiť sa podľa článkov 49 a 54 ZFEÚ bráni maľarskej osobitnej dani v odvetví telekomunikácií. Naproti tomu článkami 107 a 108 ZFEÚ, ktoré sú tiež citované v prvej prejudiciálnej otázke, sa budem komplexne zaoberať v súvislosti s druhou prejudiciálnou otázkou.

39. Najprv treba konštatovať, že oblasť priamych daní, do ktorej patrí aj prejednávaná osobitná daň (v tejto súvislosti pozri bod 35 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.(16)

40. 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.(17)

41. V prejednávanom 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**

42. Maľarská vláda má pochybnosti o tom, za akých okolností možno spoločnosti považovať za „tuzemské“ alebo „zahraničné“. V tejto súvislosti treba najprv konštatovať, že podľa ustálenej judikatúry sídlo spoločnosti slúži, tak ako v prípade štátnej príslušnosti fyzických osôb, na určenie ich napojenia na právny poriadok štátu.(18) Keďže navrhovateľka vo veci samej má sídlo v Maľarsku, treba ju považovať za maľarskú spoločnosť, takže nejde o cezhraničný skutkový stav.

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

44. 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.(19) Navrhovateľka v konaní vo veci samej sa preto môže odvolávať na prípadné obmedzenie slobody usadiť sa jej materskej spoločnosti, čiže spoločnosti Vodafone Europe B.V..

2. **Obmedzenie slobody usadiť sa**

45. Podľa ustálenej judikatúry sa za obmedzenia slobody usadiť sa považujú všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým.(20) 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 príťažlivým. Posudzovanie podľa kritérií nediskriminačných obmedzení by teda všetky vnútroštátne daňové situácie podriadilo právu Únie, a tým zásadne spochybnilo suverenitu členských štátov v daňových záležitostiach.(21)

46. 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.(22)

47. Obmedzenie slobody usadiť sa preto v prvom rade predpokladá, aby sa rozdielne zaobchádzalo aspoň s dvomi alebo viacerými porovnávanými skupinami [k tomu pozri písm. b)]. Ak ide o takýto prípad, potom vzniká ďalšia otázka, či toto rozdielne zaobchádzanie s cezhraničnými skutkovými stavmi v porovnaní s istou tuzemskými znevýhodňuje tie prvé, pričom v tejto súvislosti prichádza do úvahy otvorená aj skrytá diskriminácia [k tomu pozri písm. c)]. Dodatočne sa niekedy preskúma, či sa rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré sú vzájomne objektívne porovnateľné [k tomu pozri písm. d)].

48. Napokon je v prejednávanom prípade nutné najprv vysvetliť, že relevantné rozdielne zaobchádzanie – na rozdiel od veci Hervis Sport(23) – nemožno zakladať na tzv. pravidle sčítania v § 7 zákona o osobitnej dani, ale iba na progresívne koncipovanej sadzbe dane [k tomu pozri písm. a)].

a) **Irelevantnosť pravidla sčítania v prejednávanom kontexte**

49. Pokiaľ Komisia zastáva názor, že porušenie slobody usadiť sa vyplýva priamo z rozsudku vo veci Hervis Sport, nemožno s tým súhlasiť.

50. 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 pásieho 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.

51. Súdny dvor však vyjadril pochybnosti o súlade pravidla sčítania s právom Únie.(24) Keďže to isté pravidlo sčítania v § 7 zákona o osobitnej dani sa vzťahuje aj na predmetnú osobitnú daň na telekomunikačnom trhu, Komisia už len v tom vidí porušenie práva Únie.

52. Dokonca aj v prípade, že by pravidlo sčítania v prejednávanom prípade porušovalo právo Únie, čo z uvedeného rozsudku nemožno automaticky odvodiť, nebolo by to v prejednávanom prípade relevantné na účely rozhodnutia a nebola by tým zodpovedaná otázka vnútroštátneho súdu. Jediným dôsledkom by totiž bolo, že pravidlo sčítania by sa nesmelo uplatniť. Keďže ale toto pravidlo sa podľa tvrdenia vnútroštátneho súdu beztak neuplatňuje na navrhovateľku v konaní vo veci samej – zrejme z dôvodu neexistencie prepojenia s inými telekomunikáciami zastúpenými na maďarskom trhu –, nemalo by to žiadny vplyv na spor vo veci samej.

53. Súdny dvor sa preto v prejednávanom prípade 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 – ako správne zdôrazňuje spoločnosť Vodafone –, že progresívna povaha dane ako taká podľa maďarskej vlády nemôže postačovať pre diskrimináciu. Súdny dvor sa v spomínanom rozsudku zaoberal iba kombináciou progresívnej sadzby dane a pravidla sčítania bez toho, aby vylúčil, že aj samotná progresívna sadzba môže byť prameňom diskriminácie.(25)

b) **Rozdielne zaobchádzanie**

54. 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. Maľarská vláda za týchto okolností zastáva názor, že nejde o rozdielne zaobchádzanie.

55. Proti tomu nemožno namietajú, 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 neznamena rozdielne zaobchádzanie, ale toto rozdielne zdanenie je v súlade so všeobecne uznaným princípom zdaťovania podľa výkonnosti. Pokiaľ je vymeriavací základ a splatná daň v rovnakom vzájomnom pomere, ako je to napríklad v prípade proporcionálnej sadzby dane („flat tax“), nemôže ísť o rozdielne zaobchádzanie.

56. 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.(26)

c) **Znevýhodnenie cezhraničného skutkového stavu**

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

58. Otvorená alebo priama diskriminácia zahraničných podnikov pritom nie je zjavná. Spôsoby výberu osobitnej dane totiž nerozlišujú podľa sídla resp. „pôvodu“ podniku. Zákon o osobitnej dani preto nezaobchádza so zahraničnými podnikmi inak ako s tuzemskými.

59. Základné slobody však zakazujú nielen zjavné diskriminácie, ale aj všetky formy skrytej alebo nepriamej diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú k rovnakému výsledku.(27) Z hľadiska diskriminačnej povahy v zmysle článkov 49 a 54 ZFEÚ je preto rozhodujúca otázka, či rozdielne zaobchádzanie s telekomunikáciami vzhľadom na kritérium ročného čistého obratu zodpovedá rozdielnemu zaobchádzaniu podľa pôvodu resp. sídla podnikov.

60. 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 61 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 83 a nasl.).

1) **Rozhodujúci vzájomný vzťah**

61. 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,(28) ako aj zo samotnej prevahy znevýhodnenia nerezidentov;(29) čiastočne dokonca hovorí iba o hroziacom znevýhodnení.(30) Z kvalitatívneho hľadiska nie je isté, či vzájomný vzťah musí typicky(31) existovať resp. vyplývať z podstaty rozlišovacieho kritéria, ako to naznačujú viaceré rozsudky,(32) alebo môže spočívať skôr aj na náhodných skutkových pomeroch.(33) Okrem toho nie je jasné, či kvantitatívny a kvalitatívny vzájomný vzťah musia existovať kumulatívne alebo postačuje aj ich alternatívna existencia.

62. 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 hľadiska formálneho hľadiska nepredstavujú diskrimináciu, ale majú diskriminačné účinky.(34)

i) *Kvantitatívne kritérium*

63. Z kvantitatívneho hľadiska preto v žiadnom prípade nemôže postať 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.(35)

64. 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.(36)

65. Sotva však možno odôvodniť uplatnenie najvyššej sadzby ako všeobecného kritéria. Nie je jasné, prečo iba toto pásmo má byť rozhodujúce pre určenie diskriminačnej povahy. V konkrétnom prípade to asi bolo možné vysvetliť tým, že iné sadzby sa zdali v porovnaní s najvyššou zanedbateľne nízke.(37) V prejednávanom prípade je však už stredná sadzba vo výške 4,5 % sotva zanedbateľná. Posúdenie iba na základe najvyššej sadzby je navyše o to problematickejšie, čím viac pásiem progresie daná dať stanoví. Tento prístup celkom zlyháva, ak existuje neodstupovaná pružná krivka progresie, ako je to aspoň napríklad v prípade zdačovania príjmu.

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

67. 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 diskriminácia povaha závisela od naposledy uvedeného príspevku menších tuzemských podnikov, viedlo by to k náhodným výsledkom a nedávalo by to zmysel.

68. To isté platí pre posúdenie priemernej sadzby dane. Keďže rozdielne zaobchádzanie v prípade progresívnych daní spočíva v uplatňovaní rozdielnych *priemerných* sadzieb dane, v každom prípade možno klásť 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 prejednávanom prípade ide o takúto situáciu.

69. Diskriminácia 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. Ľenské 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.

70. Toto isté kvantitatívne posúdenie má navyše – popri už opísaných ťažkostiach pri výpočte (k tomu pozri bod 63 a nasl. vyššie) – tú nevýhodu, že spôsobuje značnú právnu neistotu, pokiaľ nie je stanovená konkrétna hraničná hodnota.(38) 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.

71. Napríklad „dať z digitálnych služieb“, ktorá bola práve prijatá vo Francúzsku, sa podlaťovných 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.

72. 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.

73. 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 cele skupiny (t. j. z materskej spoločnosti skupiny) a jej vlastníkov podielov na účely určenia, či je skutočne dotknutý úničný zahraničný podnik, podnik pochádzajúci z tretieho štátu alebo tuzemský podnik. V prejednávanom prípade Súdny dvor nepozná štruktúru spoločníkov materskej spoločnosti Vodafone Europe B.V. resp. samotnej materskej spoločnosti skupiny. Tento prípad celkom dobre ukazuje bezvýslednosť kvantitatívneho prístupu, ktorý sa navyše zakladá na štruktúre spoločníkov určitej spoločnosti.

ii) Kvalitatívne kritérium

74. Zdá sa mi preto, že dôležitejšie ako tento isté 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.(39) Isto náhodná súvislosť, nech je z kvantitatívneho hľadiska akokoľvek vysoká, preto v zásade nemôže stačiť na to, aby odôvodňovala priamu diskrimináciu.

75. Kritérium vzájomného vzťahu na základe povahy však treba bližšie konkretizovať, aby sa zabránilo neurčitému použitiu. 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.(40) Zakladá sa to na správnej úvahe, že vzájomný vzťah medzi sídlom a miestom činnosti podniku sleduje určitú vnútornú logiku a typickosť a nespôčíva iba na náhodnej povahe určitého trhu alebo hospodárskeho odvetvia.

76. To isté platí – ako nedávno konštatoval generálny advokát Wahl(41) – 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.(42)

77. 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 súasnym dosahovaním zdaniteľných príjmov spojená výhoda, koreluje táto výhoda svojou podstatou s výhodou pre tuzemské podniky.(43)

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

79. 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 väčšie 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.(44)

80. Ako však zdôraznila aj Spolková republika Nemecko na pojednávaní, to však samo osebe nestačí. Podniky s vysokým obratom môžu byť rovnako prevádzkované aj rezidentmi.(45) Platí to pre maloobchodníkov relevantných vo veci Hervis Sport v rovnakej miere ako pre prejednávané odvetvie telekomunikácií. 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 iné v Maarsku budú s telekomunikačnými službami dosahovať v Maarsku vyšší obrat ako tuzemské podniky.

81. Inými slovami, v prípade kritéria obratu nejde o rozlišovacie kritérium, ktoré by bolo svojou podstatou cezhraničné, ale je to neutrálne rozlišovacie kritérium, ako správne poznamenala aj Česká republika vo svojich písomných pripomienkach a Nemecká spolková republika na pojednávaní. Obrat je ako vymeriavací základ pre výpočet priamej dane rovnako neutrálny ako napríklad zisk (alebo majetok). Základné slobody nezvýhodujú jedno ani druhé. V tejto súvislosti ide o historicky podmienenú „náhodnosť“ maarského telekomunikačného trhu, ktorú maarský zákonodarca možno vedome využil (v súvislosti s touto problematikou pozri bod 83 a nasl. nižšie).

82. Potvrdzujú to aj štatistiky predložené Súdnemu dvoru. Z jednej zo štatistík napríklad vyplýva, že v Maarsku boli medzi desiatimi najsilnejšími platcami dane z príjmu právnických osôb v roku 2010 iba tri podniky, ktoré neboli vo vlastníctve zahraničných vlastníkov podielov. Maarská ekonomika sa zjavne vyznačuje vysokým podielom úspešných podnikov, ktoré nie sú vo vlastníctve zahraničných vlastníkov podielov. Táto zjavne historicky podmienená okolnosť však nevedie k tomu, že každá ďalšia daňová zaťažujúca podniky, ktoré sú mimoriadne úspešné na trhu, má nepriamy diskriminačný účinok.

2) Účinky vedomého a cieleného znevýhodnenia

83. Komisia však okrem toho uvádza, že maarský zákonodarca privodil diskriminačný účinok osobitnej dane vedome a cielene.

84. 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 vlastníckmi 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

85. V subjektívnom posúdení nepriamej diskriminácie, o ktorej sa má vlastne rozhodnúť objektívne,(46) vidím určité riziká. Najmä neistoty spojené s konštatovaním subjektívneho diskriminačného úmyslu členského štátu vzbudzujú pochybnosti(47) a následné problémy (týkajúce sa napr. preukázateľnosti).

86. Napriek tomu vzhľadom na zmysel a účel kvalitatívneho kritéria v rámci nepriamej diskriminácie (k tomu pozri body 59 a 74 a nasl. vyššie) a zákaz zneužitia práva zakotvený v práve Únie (resp. zákaz rozporuplného správania) treba podľa mňa na túto otázku odpovedať v zásade kladne, ale iba za veľmi úzko vymedzených podmienok.

87. Účel kvalitatívneho kritéria totiž spočíva vo vyatí čiasto náhodných kvantitatívnych vzájomných vzťahov z oblasti nepriamej diskriminácie. Toto kritérium určitým spôsobom chráni daťovú suverenitu členského štátu pred reštrikciami práva Únie, ktoré by v prípade čiasto 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.

88. Tento prístup možno zakladať na všeobecnej právnej zásade zákazu zneužitia práva,(48) ktorá sa v rámci Únie vzťahuje nielen na zdaniteľné osoby (pozri medzičasom na úrovni Únie článok 6 smernice 2016/1164(49)). Rovnako ako generálny advokát Campos Sánchez-Bordona(50) zastáva názor, že tejto všeobecnej právnej zásade podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ v konečnom dôsledku podliehajú aj členské štáty.

89. 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.(51)

90. 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.

91. Z vyššie opísaných pochybností však vyplýva aj to, že musí ísť o veľmi obmedzenú výnimku, ktorá musí byť s prihliadnutím na autonómiu členských štátov uplatňovaná reštriktívne a ktorá vyžaduje konkrétny dôkaz. V žiadnom prípade sa nemožno ľahkovážne, iba na základe špekulácií, nedostatočne podložených štatistík, ojedinelých vyjadrení(52) alebo iných dohadov, domnievať, že ide o prípad zneužitia práva členským štátom.

92. 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 zjavný ani žiadny iný objektívny dôvod zvolenej právnej úpravy.

ii) *Dôkaz relevantného diskriminačného zámeru*

93. 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 5 miliárd HUF) a stredným pásmom obratu (od 500 miliónov do 5 miliárd HUF) sa takmer úplne zhoduje s deliacou líniou medzi tuzemskými a zahraničnými spoločnosťami.

94. To však z dodaných číselných podkladov tak celkom nevyplýva. V prvom roku po zavedení dane spadalo do najvyššieho pásma progresívnej dane podľa Komisie 16 podnikov, z ktorých 6 nebolo ovládaných cudzincami z krajín EÚ, a dva najväčšie boli vlastnené cudzincami z krajín EÚ „iba“ v 70,5 resp. 75 %. V ďalšom pásme progresívnej dane sa podľa údajov Komisie medzi ca. 30 podnikmi nachádza aj deväť podnikov väčšinovo vlastnených cudzincami z krajín EÚ. Sotva teda možno hovoriť o jasnej deliacej línii.

95. Na druhej strane sa Komisia odvoláva na výroky v príslušnej parlamentnej rozprave, ako aj na úryvky z vládnych dokumentov, z ktorých údajne vyplýva diskriminačný cieľ dane. 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 však veľmi podobá aktuálnej rozprave o projekte BEPS(53). V oboch prípadoch nešlo resp. nejde o vyššie zdanenie zahraničných podnikov, ale o vyššie zdanenie *nadnárodných podnikov*.

96. V parlamentnej rozprave išlo totiž v zásade o problém, že veľkým nadnárodným skupinám podnikov sa darí minimalizovať svoje zisky v Maďarsku, takže daňové bremeno v podstate nesú malé a stredné podniky, čomu má čiastočne zabrániť zákon o osobitnej dani. Hlavná pozornosť pritom spočívala na nadnárodných podnikoch, ktorých daňové praktiky boli jedným z hlavných dôvodov rozpravy o projekte BEPS.(54) Ako vyplýva z ďalšej štatistiky poskytnutej Súdnu dvoru, 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. Väzba na obrat by mohla byť v každom prípade pokusom o vyhnutie sa tejto okolnosti. Je to v súlade aj s prístupom Komisie v rámci plánovanej celounijnej dane z digitálnych služieb.(55) Aj jej cieľom je 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. Výhradu zneužitia práva smerovanú voči Maďarsku na tom nemožno zakladať.

97. Komisia sa najmä odvoláva iba na vyjadrenia troch poslancov v parlamentnej rozprave a na úryvky z vládnych dokumentov. Ani to sa mi nezdá dostatočné na to, aby bolo možné určiťému 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 voľbou je úradná (právna) dôvodová správa zákona.(56) 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 nezahŕňa výlučne zahraničné podniky. Každý nový tuzemský i zahraničný podnik pôsobiaci na maďarskom telekomunikačnom trhu by tiež čerpal z nezdaniteľnej sumy. Zvolená štruktúra sadzby dane v tomto rozsahu zvýhodňuje primárne malé podniky, najmä tzv. startupy v porovnaní s väčšími, ktoré sa na trhu už stabilne etablovali.(57) To, či je hranica 5 miliárd HUF tou „najlepšou“ hranicou alebo, či

by nebola „lepšia“ iná suma, je rozhodnutím vnútroštátneho zákonodarcu, ktoré nad rámec otázky zneužitia práva nemôže preskúmať ani Súdny dvor, ani Komisia.

100. Tému, ktorú na pojednávaní predniesla spoločnosť Vodafone a s ňou aj Komisia, že iba zdanenie príjmu založené na zisku zodpovedá zásade zdanenia podľa výkonnosti, preto považujem za nesprávnu. Aj keď obrat nie je nutne indikátorom platobnej schopnosti, paušálna domnienka, z ktorej zjavne vychádzal maďarský zákonodarcu, 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), v žiadnom prípade nie je irelevantná.(58) Ako Poľsko správne poznamenalo na pojednávaní, napríklad aj (súkromný) bankový sektor rozlišuje pri poskytovaní úverov podľa veľkosti obratu úverového dlžníka.

101. 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 navrhuje daň z digitálnych služieb založenú na obrate pre určité podniky v digitálnom odvetví, ktoré majú vyšší obrat. V odôvodnení 23(59) je tento spôsob zdanenia odôvodnený výslovne tým, že „príležitosť agresívneho daňového plánovania... využívajú väčšie spoločnosti“.

102. Ak už aj Komisia považuje progresívnu daň založenú na obrate za vhodnú pre určité podniky na to, aby sa realizovalo spravodlivé zdaťovanie 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.

d) **Predbežný záver**

103. Zavedením progresívnej dane pre telekomunikácie založenej na obrate nevzniká nepriame obmedzenie základných slobôd. Po prvé kritérium obratu, ktoré zvolil maďarský zákonodarcu, svojou povahou neznevýhodňuje cezhraničné situácie. Po druhé pre nedostatok dostatočne podložených dôkazov a vzhľadom na objektívny dôvod koncipovania dane nemožno Maďarsku ako členskému štátu vytýkať, že jeho správanie je zneužitím práva.

e) **Objektívne porovnateľná situácia**

104. Za predpokladu, že by (nepriamo) diskriminácia predsa bola prijateľná, potom Súdny dvor vo svojej judikatúre niekedy ako dodatočnú podmienku diskriminácie preskúma, či sa tieto dve skupiny, s ktorými sa zaoberá rozdielne, nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii.(60)

105. Ako som už viackrát uviedla vo svojich návrhoch,(61) v tejto súvislosti ide o kritérium, ktoré neumožňuje pevné vymedzenie. V rámci tohto preskúmania je pozornosť zameraná skôr na jednotlivé odôvodnenia – koniec koncov v neurčitom rozsahu(62) – opomínajúc tým preskúmanie proporcionality. Čiastočne sa aj Súdny dvor preto vzdáva práva na preskúmanie objektívnej porovnateľnosti.(63) Na toto kritérium sa preto nemá prihliadať.

106. Ak by sme, naopak, trvali na kritériu objektívne porovnateľnej situácie, potom by vznikla najmä otázka, či sa podniky s vyšším a podniky s nižším obratom nenachádzajú v objektívne rozdielnej situácii už len preto, lebo majú rozdielnú schopnosť platiť dane. Touto otázkou sa však teraz budem zaoberať v rámci – subsidiárne vykonaného – preskúmania odôvodnenia.

3. **Subsidiárne: Odôvodnenie nepriamej diskriminácie**

107. V prípade, že by Súdny dvor vychádzal z nepriamej diskriminácie z dôvodu väzby na výšku

obratu, subsidiárne treba položiť otázku, 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.(64)

a) **Naliehavé dôvody všeobecného záujmu**

108. 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 príjmov nemôže odôvodňovať daňový systém, akým je ten v prejednávanej príhode.(65) Osobitný úľah 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.

109. Ako som vo svojich návrhoch už viackrát vysvetlila, zastávam spolu s Komisiou(66) názor, že rozdielna spôsobilosť zdaniteľnej osoby v zásade môže oprávňovať rozdielne zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami.(67) Princíp zdanenia podľa platobnej schopnosti – prinajmenšom v rámci odôvodnenia založenom na koherencii daňového systému – uznal aj Súdny dvor.(68)

110. Dôvodom môže byť skutočnosť, že princíp zdanenia podľa platobnej schopnosti je v mnohých členských štátoch dokonca ústavnoprávnym princípom, ktorý je súčasťou vyslovene zakotvený v ústavách,(69) súčasťou je odvodený najvyššími súdmi zo zásady rovnosti zaobchádzania.(70) Keďže aj výšku obratu možno považovať za indikátor určitej platobnej schopnosti (pozri bod 100 vyššie), toto odôvodnenie je tu relevantné.

111. Okrem toho 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. Samotná Európska únia uplatňuje pri zdanení svojich úradníkov a zamestnancov progresívnu sadzbu.(71)

112. Dôvodom je spravidla – prinajmenšom v sociálnom štáte – cieľ znížiť zaťaženie sociálne slabších a peňažné prostriedky, ktoré sú čiastočne skutočne nerovno pridelené, akosi prerozdeliť pomocou daňového práva. Tento cieľ sociálneho štátu v zásade odôvodňuje určité rozdielne zaobchádzanie na základe progresívnej sadzby dane.

113. 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 – ako uviedlo Poľsko na pojednávaní – 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.

114. Zdanenie podľa platobnej schopnosti v spojení s princípom sociálneho štátu preto môže odôvodňovať obmedzenie základných slobôd.

b) **Primeranosť obmedzenia**

115. Obmedzenie základnej slobody musí byť spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné.(72)

1) **Spôsobilosť**

116. Podľa judikatúry Súdneho dvora vnútroštátna právna úprava je spôsobilá zaručiť

dosiahnutie uvedeného cieľa len vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť ho koherentne a systematicky.(73)

117. Súdny dvor pritom zohľadňuje mieru voľnej úvahy členských štátov pri prijímaní všeobecne záväzných právnych predpisov.(74) Od zákonodarcu sa vyžadujú najmä politické, hospodárske a sociálne rozhodnutia. Rovnako musí vykonávať aj komplexné posúdenia.(75) V prípade neexistencie harmonizácie v práve Únie má preto vnútroštátny zákonodarca v oblasti daňového práva určiť mieru voľnej úvahy pri stanovení dane. Spomínaná požiadavka koherentnosti je preto splnená, ak osobitná daň nie je zjavne nespôsobilá na dosiahnutie cieľa.(76)

118. Pokiaľ je osobitná daň zameraná na hospodársku schopnosť zdaniteľného podniku, potom sa zjavne zakladá, ako som vyššie vysvetlila, na predpoklade, že podniky s vyšším obrátom majú väčšiu platobnú schopnosť ako tie s nižším obrátom.

119. Komisia v tomto konaní proti tomuto predpokladu namieta, že obrat poukazuje iba na veľkosť podniku a na jeho postavenie na trhu, ale nie na jeho platobnú schopnosť. Zvýšenie obratu neznamena automaticky nárast zisku. Neexistuje preto priama súvislosť medzi obrátom 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.(77)

120. V konečnom dôsledku Komisia v prejednávanom prípade prehliadla, že *priama* súvislosť medzi predmetom dane (v prejednávanom prípade obrátom) a cieľom dane (v prejednávanom prípade zdanením platobnej schopnosti), tak ako ju požaduje Komisia, nie je potrebná na účely odôvodnenia spôsobilosti opatrenia. Takto prísne požiadavky by obmedzovali vyššie uvedenú voľnú úvahu členských štátov. Nespôsobilosť opatrenia treba predpokladať skôr vtedy, keď sa nejaví vôbec žiadna súvislosť.

121. V prejednávanom prípade je však celkom zjavná *nepriama* súvislosť medzi dosiahnutým ročným obrátom a platobnou schopnosťou. 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 obrátov nemožno docieľať vysoké zisky, a jednak skutočnosť, že spravidla výnos z prírastkového obratu (hraničný výnos) na základe klesajúcich fixných nákladov za jednotku stúpa.(78) 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.

122. Na rozdiel od názoru Komisie na pojednávani, z hľadiska rozdielneho zaobchádzania 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, úctovnícky sa to v súvahe prejaví ako zisk).

123. 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 zúžovacích 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.(79)

124. Maľarská osobitná daľ preto nie je zjavne nespôsobilá slúžiť uvedeným cieľom.

2) *Nevyhnutnosť*

125. Podľa judikatúry Súdneho dvora pri preskúmaní nevyhnutnosti v rámci proporcionality v prípade, že sa ponúka výber medzi viacerými primeranými opatreniami, je potrebné prikloniť sa k najmenej obmedzujúcemu a spôsobené zásahy nesmú byť neprimerané vo vzťahu k sledovaným cieľom.(80)

126. Tu vzniká otázka, či zdanenie obratu v porovnaní so zdanením zisku prichádza do úvahy ako miernejší, ale rovnako vhodný prostriedok. V tejto súvislosti možno zvážiť, či zdanenie príjmu podľa zisku predstavuje miernejší, ale rovnako vhodný prostriedok, že sa tým možno vyhnúť prípadom, keď sú podniky zaťažené osobitnou daňou aj napriek vysokým stratám.

127. Daľ 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) niť nehovorí o tom, či aj v prípade skutočnej straty treba zaplatiť daľ. Aj pri dani z príjmu založenej na zisku môže dôjsť k zdaneniu, hoci podnik dosahuje straty. Je to tak napríklad v prípade, keď určité prevádzkové náklady – alebo aj zúžtovacie ceny – nie sú uznané alebo, keď sa veriteľ v prípade krízy vzdá pohľadávky (tzv. sanačný zisk). Všeobecný problém zdanenia aj napriek chýbajúcej skutočnej (t. j. reálnej) finančnej výkonnosti v dôsledku vnútroštátneho zákona o dani z príjmu je primárne problémom vnútroštátneho práva a vnútroštátnych základných práv, pre nedostatok harmonizácie to však v zásade nie je problém práva Únie.

128. Okrem toho, ani daľ 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 tú rozhodujúcu výhodu, že obrat možno ľahšie zistiť a neumožňuje alebo len v malej miere umožňuje stratégie obchádzania dane.

129. V konečnom dôsledku teda neexistujú pochybnosti ani o nevyhnutnosti konkrétnej podoby osobitnej dane vzhľadom na sledovaný cieľ.

3) *Primeranosť*

130. Obmedzenia základnej slobody musia byť okrem toho primerané sledovanému cieľu.(81) To vyžaduje, aby obmedzenie a jeho dôsledky neboli neprimerané vo vzťahu k tomuto cieľu.(82) V prejednávacom prípade zrejme nejde ani o takúto situáciu.

131. Na jednej strane treba pritom konštatovať, že cieľ spravodlivého rozdelenia daňového zaťaženia v spoločnosti má veľký význam pre normotvorcu daňových právnych predpisov. To isté platí pre cieľ dodržiavania stabilizačných kritérií Európskej únie. Aj nadmerná úľasť nadmerne výkonných subjektov na úľely zníženia zaťaženia subjektov, ktoré také výkonné nie sú, nie je ako taká neprimeraná. Iná je situácia, akonáhle má daľ „dusiaci“ účinok, čiže sa v zásade rovná zákazu zdanenej činnosti.

132. Na druhej strane sa úľinky opatrenia nezdajú byť také závažné. Osobitná daľ najmä zjavne neznemožuje ekonomicky výnosnú činnosť na maľarskom telekomunikačnom trhu. Zdá sa, že nemá „dusiaci“ účinok ako ukázali uplynulé roky. Okrem toho, osobitná daľ podľa údajov, ktoré Maľarsko predložilo na pojednávaní, znižuje aj zisk, znižujúc tým daľ z príjmu založenú na zisku, pokiaľ sa daľ z príjmu platí. Navyše, táto daľ bola od začiatku vyberaná ako tzv. krízová daľ iba po dobu troch rokov, a preto mala iba prechodný charakter.

133. Nakoniec by teda bolo obmedzenie slobody usadiť sa v dôsledku progresívnej dane z príjmu

založenej na obrate vyberanej od telekomunikácií s vysokým obratom odôvodnené.

4. **Záver týkajúci sa prvej prejudiciálnej otázky**

134. Články 49 a 54 ZFEÚ nebránia maľarskej osobitnej dani pre telekomunikačný trh.

C. **Druhá prejudiciálna otázka: porušenie zákazu štátnej pomoci**

135. Zostáva teda ešte preskúmať, či má maľarská progresívna osobitná daň pre telekomunikačný trh povahu štátnej pomoci. Vnútroštátny súd ju vidí v tom, že najvyššia sadzba dane 6,5 % platí až po dosiahnutí určitých hraníc obratu.

1. **O prípustnosti druhej prejudiciálnej otázky**

136. Najprv však treba objasniť, či je návrh na začatie prejudiciálneho konania vzhľadom na druhú otázku vôbec prípustný. Kontextom je ustálená judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej sa 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.(83)

137. 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.(84) V takom prípade môže dotknutá zdaniteľná osoba namietať aj proti svojmu vlastnému daňovému zaťaženiu, s ktorým je nutne spojené zvýhodnenie tretích osôb.

138. V prejednávanej veci však o takýto prípad nejde. Tu je žalobkyňa v konaní vo veci samej zaťažená všeobecnou daňou, ktorá plyní do všeobecného štátneho rozpočtu, a tak konkrétne nezvýhodňuje žiadnu tretiu osobu. Žalobkyňa tak v prejednávanom konaní namieta iba proti jej adresovanému daňovému výmeru, ktorý považuje za protiprávny, pretože iné zdaniteľné osoby nie sú zdanené v rovnakej miere.

139. Spoločnosť Vodafone sa tak pred vnútroštátnymi súdmi nemôže odvolávať na protiprávnosť skutočností, že iné podniky sú oslobodené od dane, aby sa tak vyhla plateniu tejto dane.

140. Zdá sa, že tomuto tvrdeniu odporuje iba rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Air Liquide Industries Belgium.(85) Podľa tohto rozsudku by malo pre prípustnosť niektorých prejudiciálnych otázok stačiť, že „návrhy“ zdaniteľnej osoby sa mali týkať aj „spochybnenia platnosti právnych nástrojov“. Je irelevantné, či v konaní týkajúcom sa zákonnosti daňového výmeru, o aké ide aj v prejednávanom prípade, ide o takúto situáciu. Súdny dvor v tomto rozhodnutí dokonca správne zdôraznil, že „daňovník sa nemôže dovoliť toho, že oslobodenie iných podnikov predstavuje štátnu pomoc, aby sa vyh[ol] zaplateniu uvedenej dane“.(86) Pokiaľ to tak ale je, potom otázka pomoci v prospech iného subjektu v konaní, ktorého predmetom je iba vlastný daňový dlh – ako v prejednávanom prípade – nie je relevantná pre rozhodnutie sporu, a preto nie je prípustná.

141. V tejto súvislosti treba zohľadniť, že úlohou Komisie je v zásade zabezpečiť vymáhanie protiprávne poskytnutej pomoci, čo Súdny dvor nedávno znovu konštatoval.(87) Nezdanenie spoločnosti Vodafone by však nepredstavovalo vymáhanie, ale rozšírenie pomoci na ďalší subjekt (v prejednávanom prípade Vodafone), čo by narušenie hospodárskej súťaže neodstránilo, ale naopak, zosilnilo.

142. Naproti tomu, je v súlade s uvedenou judikatúrou, ak súd, ktorý rozhoduje o poskytnutí oslobodenia od dane – ako to bolo v prípade A-Brauerei(88) – môže Súdnemu dvoru túto otázku predložiť. Tento prípad, na rozdiel od tvrdenia Komisie na pojednávaní, práve nie je porovnateľný s prejednávaným prípadom. V takomto prípade totiž ide o poskytnutie pomoci príjemcovi a nie o zrušenie daňového výmeru v prospech tretej osoby (v prejednávanom prípade spoločnosti

Vodafone), ktorá by chcela rozšíriť pomoc na seba.

143. Proti tomu nemožno namietať ani to, že vymáhanie cestou dodatočného zdanenia menších podnikov – ako navrhla spoločnosť Vodafone na pojednávaní – nie je možné. Ak vymáhanie pomoci výnimovo nemôže zabezpečiť členský štát, potom to nemožno požadovať ani podľa článku 14 ods. 1 nariadenia (ES) č. 659/1999.(89) Ako rozhodol Súdny dvor, zásada *impossibilium nulla obligatio est* (nikto nie je povinný plniť nemožné) je súčasťou všeobecných zásad práva Únie.(90) Ani v takomto prípade preto články 107 a 108 ZFEÚ, ani ustanovenia uvedeného nariadenia, nestanovujú pre minulosť rozšírenie pomoci na ďalšie osoby.

144. Prípustnosť prejudiciálnej otázky – na rozdiel od názoru Komisie na pojednávaní – nemožno odvodiť ani z nedávneho rozsudku Súdneho dvora vo veci ANGED(91) 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, a preto sa Súdny dvor správne priklonil k prípustnosti prejudiciálnej otázky.

145. Ak sa však účinnosť rozsudku rozšíri iba na toho účastníka konania, ktorý – ako to potvrdili účastníci prejednávaneho konania – sám napadá svoj daňový výmer, potom koncepcia vytvorená Súdnym dvorom vo veci ANGED nie je uplatniteľná, a teda platí vyššie uvedená zásada. V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, ktorá dokonca cituje rozsudok Súdneho dvora vo veci Air Liquide Industries Belgium,(92) je preto druhá otázka v prejednávanom konaní neprípustná.(93)

146. Žalobkyňa má možnosť rozhodnúť sa, či podá návrh na abstraktné preskúmanie zákona na vnútroštátnom súde. Tento súd potom môže podať príslušný návrh na začatie prejudiciálneho konania.

147. Vzhľadom k vyššie uvedenému nie je 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.(94) Návrh na začatie prejudiciálneho konania je teda vzhľadom na druhú otázku neprípustný.

2. Subsidiárne: právne posúdenie

148. Ak by Súdny dvor predsa len pripustil druhú 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.

149. 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 poskytovať príjemcovi selektívnu výhodu. Po štvrté, musí narušovať hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže.(95)

150. Rozhodujúcim kritériom tu je kritérium selektívnej výhody. Inými slovami vzniká otázka, či progresívna sadzba dane je odôvodnenou selektívnou výhodou pre tých, ktorí na základe progresie platia tak absolútne, ako aj relatívne nižšie dane ako iné zdaniteľné osoby. Ešte nedávno by bolo treba na túto otázku odpovedať jasne a jednoznačne záporne. Teraz presne táto otázka vzniká v prejednávanom konaní.

151. Táto okolnosť viedla generálneho advokáta Saugmandsgaard Øe k tomu, aby dôkladne

overil doterajšiu schému preskúmania Súdneho dvora. Výslovne uviedol:(96)

„Ako extrémny príklad možno použiť opatrenie stanovujúce progresívnu sadzbu dane definovanú v závislosti od úrovne príjmov, ktoré podľa metódy tradičnej analýzy nesporne predstavuje všeobecné opatrenie, pretože každý podnik môže využiť sadzby, ktoré sú najvýhodnejšie. Naopak, podľa metódy referenčného rámca predstavujú tie najvýhodnejšie sadzby rozlišovanie, ktorého právoplatnosť musí byť potvrdená buď na základe neporovnateľnosti (druhý krok), alebo existenciou odôvodnenia založeného na povahe alebo všeobecnej štruktúre predmetného systému (tretí krok). Aby som sa vyjadril zreteľne, samozrejme netvrdím, že metóda referenčného rámca automaticky povedie k označeniu progresívnych sadzieb dane za ‚selektívne‘,(97) ale to, že je v nej táto možnosť obsiahnutá, pretože vedie k spochybneniu legitímnosti opatrení, ktoré sa pri metóde tradičnej analýzy už v úvode vylučuje. Toto riziko rozšírenia práva štátnej pomoci by sa mohlo týkať predovšetkým opatrení, ktoré sú podobné tým, ktoré Súdny dvor v minulosti označil za ‚všeobecné‘.“

152. Súhlasím s týmito pochybnosťami, ale domnievam sa, že ich možno zohľadniť aj v rámci takzvanej metódy referenčného rámca. Podľa tejto metódy treba najprv preskúmať, v čom spočíva výhoda (k tomu pozri bod 153 a nasl.), ktorá by mohla byť považovaná za selektívnu (k tomu pozri bod 157 a nasl.).

a) **O pojme výhoda**

153. Pokiaľ ide o otázku, či ustanovenia, o ktoré ide v konaní vo veci samej, poskytujú príjemcovi výhodu, treba pripomenúť, že 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 ne získal.(98)

154. Aj daňové zvýhodnenie, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných zdaniteľných osôb, patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ.(99) 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.(100)

155. 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 a podliehajú nižšej sadzbe dane, ak majú obrat od 500 miliónov do 5 miliárd HUF. Platí to aj pre spoločnosť Vodafone.

156. V každom prípade rozdielna priemerná sadzba dane vyplývajúca z progresie, na ktorú sa odvoláva tak spoločnosť Vodafone, ako aj Komisia, predstavuje takú výhodu, ktorá zvýhodňuje zdaniteľnú osobu s nižším obratom.

b) **Selektivita výhody v daňovom práve**

157. V tejto súvislosti treba preskúmať, či sa má nižšia priemerná sadzba dane pri nižšom obrate považovať za „zvýhod[nenie] určitých podnik[ov] alebo výrob[y] určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a teda v zmysle judikatúry Súdneho dvora ide o „selektívnu“ výhodu.

158. Preskúmanie tejto selektivity spôsobuje v daňových právnych úpravách členských štátov vždy značné ťažkosti.(101) Judikatúra Súdneho dvora neustále potvrdzuje základné východisko, že daňová právna úprava nie je selektívna, pokiaľ sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu.(102) Selektivita by sa preto mala odmietnuť. Nič iné nevyplýva ani z rozsudku World Duty Free Group a i.(103) Tento rozsudok sa totiž týkal osobitného prípadu „vývozných činností“

domáci podnikov v súvislosti s investíciami v zahraničí na úkor zahraničných podnikov, čo je v rozpore s právnou podstatou článku 111 ZFEÚ. Špecifické vývozné subvencie preto môžu spĺňať kritérium selektivity, aj keď sa vzťahujú na všetky zdaniteľné osoby.

159. Okolnosť, že daňová právna úprava poskytuje zvýhodnenie iba tým podnikom, ktoré spĺňajú jej podmienky – v prejednávanej príhode nedosiahnutie určitých hraníc obratu –, však sama osebe ešte nepreukazuje selektívnu povahu právnej úpravy.⁽¹⁰⁴⁾ Z toho vyplýva, že aj na otázku selektivity treba odpovedať záporne.

160. Zároveň je jasné, že aj všeobecné daňové zákony treba merať meradlom zákazu štátnej pomoci podľa článku 107 ZFEÚ.⁽¹⁰⁵⁾ Súdny dvor preto v prípade daňových výhod stanovil osobitné podmienky na účely určenia ich selektívnej povahy. Nie je pritom rozhodujúce, či sú označované za dvoj- alebo trojfázové.⁽¹⁰⁶⁾ Rozhodujúce je vždy to, či podmienky daňového zvýhodnenia sú podľa kritérií vnútroštátneho daňového systému vybrané nediskriminačne.⁽¹⁰⁷⁾

161. 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.⁽¹⁰⁸⁾ Tá predpokladá, že ide o rozdielne zaobchádzanie s podnikmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, ktoré je neodôvodniteľné. V tejto súvislosti – prinajmenšom v rámci konania o štátnej pomoci – Komisia znáša dôkazné bremeno týkajúce sa rozdielného zaobchádzania a členský štát znáša bremeno týkajúce sa odôvodnenia.⁽¹⁰⁹⁾

162. Rovnako ako generálny advokát Bobek⁽¹¹⁰⁾ zastáva názor, že preskúmanie selektivity je v konečnom dôsledku „iba“ preskúmaním diskriminácie. Najprv preto preskúmam existenciu rozdielného zaobchádzania (k tomu pozri bod 173 a nasl.) a následne odôvodnenie tohto rozdielného zaobchádzania (k tomu pozri bod 176 a nasl.). Ešte predtým ale objasním, prečo je nutné bežnú schému preskúmania v prípade prvotného vytvorenia referenčného rámca trochu modifikovať (k tomu pozri bod 164).

1) *Modifikácia v prípade prvotného vytvorenia referenčného rámca*

163. Pri všeobecných daňových právnych úpravách, najmä takých, ktoré referenčný rámec ešte len vytvárajú, je nutné modifikovať preskúmanie na účely určenia ich selektivity. Dôvodom je skutočnosť, že daňové rozlišovanie – na rozdiel od subvencie v užšom slova zmysle v podobe peňažnej podpory – nutne vzniká v rámci všeobecne platného daňového systému, platí pre všetkých rovnako a zdaniteľná osoba tomuto rozlišovaniu, ktoré môže byť eventuálne výhodné, nutne podlieha všeobecným spôsobom a bez vlastného pričinenia. Táto konštelácia sa teda veľmi odlišuje od „obvyklej“ individuálnej pomoci.

164. Takéto modifikované preskúmanie použil Súdny dvor napokon už v prípadoch ANGED,⁽¹¹¹⁾ v ktorých tiež neexistoval referenčný rámec, od ktorého sa právna úprava odchyľovala, ale samotná sporná právna úprava bola referenčným rámcom. Tak je to aj v prejednávanej príhode. Progresívna sadzba dane nie je výnimkou z „obvyklej“ (proporcionálnej?) sadzby dane v prospech určitých podnikov, ale ona sama je pravidlom. Dôsledkom tohto pravidla je, že všetky zdaniteľné osoby podliehajú rôznym priemerným sadzbám dane.

165. Takéto „zvýhodňujúce“ rozlišovania, ktoré nie sú subvenciami v užšom zmysle, však možno podľa judikatúry považovať za pomoc len vtedy, ak majú rovnakú povahu a rovnaké účinky ako tieto subvencie.⁽¹¹²⁾ Obzvlášť to platí pre daňovú autonómiu členských štátov, keď prvý raz definujú referenčný rámec.

166. Iba v prípade, keď členský štát využije definíciu referenčného rámca na poskytnutie výhod na

účely, ktoré sú mimo daňového systému, existuje dostatočný dôvod na to, aby sa tieto daňové zvýhodnenia a subvencie v užšom zmysle považovali za rovnaké.(113) 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.(114) Všeobecné rozlišovania v rámci koherentného daňového systému preto sotva môžu predstavovať selektívnu výhodu.

167. Pri bližšom skúmaní zistíme, že z tejto myšlienky vychádzal už zásadný rozsudok vo veci Gibraltar,(115) o ktorý sa Komisia v podstate opiera vo svojej písomnej argumentácii. 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 zdať 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.(116)

168. Nekoherentnosť daňového práva môže napokon skutočne naznačovať zneužitie daňového práva. Tentokrát 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. Preskúmanie selektivity pri vytvorení referenčného systému sa v tejto súvislosti obmedzuje na preskúmanie koherentnosti vytvoreného systému.

169. V prípade Gibraltar dal Súdny dvor na otázku koherentnosti napokon správne zápornú odpoveď. Ani počet zamestnancov, ani užívanie obchodných priestorov nie sú zrozumiteľnými faktormi pre všeobecné, rovnomerné zdanenie príjmu, ktoré bolo cieľom vnútroštátneho zákonodarcu. Platí to ale aj pre progresívnu osobitnú daň z príjmu založenú na obrate. Je naozaj nekoherentné, ak sa od telekomunikácií s vysokým obratom vyberie (absolútne aj relatívne) vyššia daň ako od telekomunikácií s nízkym obratom?

2) *Kritérium preskúmania koherentnosti*

170. Pochybnosti vyjadrené rôznymi generálnymi advokátmi(117) (najmä v súvislosti s problémom pri určení správneho referenčného rámca a so všeobecným preskúmaním jednotnosti všetkých vnútroštátnych daňových zákonov za súťasnej daňovej autonómie členských štátov) 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. Bez takéhoto miernejšieho kritéria by Súdny dvor musel posúdiť napokon každé rozlišovanie v každom vnútroštátnom daňovom zákone, pretože nutne jednu zdaniteľnú osobu zvýhodňuje a druhú znevýhodňuje.

171. 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,(118) ktorá je zjavná.

172. Aj keď je táto podmienka splnená, môže byť zvýhodnenie na druhej strane odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou systému, do ktorého patrí, najmä keď daňová právna úprava vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad vnútroštátneho daňového systému,(119) ktoré však 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.(120)

i) *Rozdielne zaobchádzanie s podnikmi v porovnateľnej situácii*

173. V tejto súvislosti treba najprv preskúmať, či nejde o rozdielne zaobchádzanie, ktoré v rámci daňového systému členského štátu nie je odôvodniteľné. Okrem toho v prípade tohto neodôvodneného rozdielného zaobchádzania muselo ísť podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ buď o rozlišovanie v prospech určitého podniku, alebo výroby určitých druhov tovaru. Súdny dvor preto najmä v rozsudku Gibraltar konštatoval, že daňová právna úprava musí zvýhodnené podniky charakterizovať na základe pre ne špecifických vlastností ako privilegovanú kategóriu.(121)

174. V prípade dane, o akú ide v prejednávanom prípade, ale nejde o takúto situáciu. Väčšie a menšie telekomunikácie sa líšia práve svojím obrátom a z neho odvodzovanej platobnej schopnosti. Podľa názoru členského štátu, ktorý nie je zjavne nesprávny, sa nenachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii.

175. 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 rozdielného zaobchádzania*

176. Ak by Súdny dvor predsa len konštatoval porovnateľnosť situácií podniku s ročným čistým obrátom napr. 10 000 eur/HUF a podniku s ročným čistým obrátom 100 000 000 eur/HUF, potom treba ešte preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie pri progresívnej sadzbe dane súvisiace s rozdielnou priemernou sadzbou dane môže byť odôvodnené.

177. Rozhodujúce je pritom – ako zdôraznil aj Súdny dvor v rozsudku World Duty Free(122) – iba preskúmanie daného rozdielného zaobchádzania vzhľadom na zákonom sledovaný cieľ, najmä, ak – ako v prejednávanom prípade – neexistuje odchýlka od referenčného rámca, ale samotný zákon je referenčným rámcom.

178. Do úvahy pritom prichádzajú nielen ciele výslovne uvedené vo vnútroštátnom zákone, ale aj ciele vyplývajúce z výkladu vnútroštátneho zákona.(123) 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.(124)

179. Treba preto objasniť, či progresívny priebeh sadzby materskej osobitnej dane nepramení v konkrétnom daňovom zákone, ale sleduje nezrozumiteľné – inými slovami irelevantné – ciele mimo tohto zákona.(125)

180. V prejednávanom prípade na to možno odpovedať jednoznačne záporne. Ako som uviedla vyššie (bod 108 a nasl.), cieľom zákona výslovne uvedeným v preambule je zdanenie platobnej schopnosti, ktorá je v prejednávanom prípade odvodená z výšky obrátu. Okrem toho sa sleduje – a to z progresívnej sadzby dane vyplýva *per se*, čiže je to systémovo dané – aj určitá „prerozdelená funkcia“, ak sú ekonomicky silnejšie subjekty finančne viac zaťažované 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“ (aj keď len „oznámenie“) uznáva „prerozdelený účel“ pri progresii dane z príjmu ako odôvodnenie.(126)

181. Okrem toho zo zákonodarného procesu, ktorý bol oznámený Súdnemu dvoru, vyplýva, že cieľom bolo aj zabrániť nezdaneniu podnikov s vysokým obrátom, ktoré v Maďarsku k výnosu

daní z příjmu právnických osob neprispievajú vôbec alebo len v malej miere. To všetko sú ciele, ktoré z hľadiska daňového práva nie sú irelevantné.

182. Na rozdiel od názoru, ktorý Komisia zjavne zastáva, daň z príjmu založená na zisku nie je jedinou správnu formou zdanenia, ale – ako Všeobecný súd nedávno konštatoval(127) – je tiež iba *technikou* ako rovnomerným spôsobom matematicky stanoviť a zdaňovať výkonnosť zdaniteľnej osoby (k tomu pozri už bod 100 vyššie).

183. Je možné – a Komisia na to na pojednávaní dôrazne poukázala –, že výpočet zisku pomocou porovnania majetku podniku je presnejší ako väzba na určitý obrat. Právo v oblasti štátnej pomoci sa však nesústreďuje na presnejší daňový systém, ale na účinok narušujúci hospodársku súťaž medzi dvomi konkurentmi. Ak pri identickom obrate treba zaplatiť rovnakú daň, potom nejde o takýto účinok. 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. To nesporne platí pri proporčionej 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 dôvodov súvisiacich s daňovým systémom.

184. Veľkosť obratu naznačuje (v každom prípade nie zjavne chybne) určitú platobnú schopnosť (k tomu pozri už bod 118 a nasl. vyššie). V tejto súvislosti možno obrat – ako Komisia sama ukazuje návrhom dane z digitálnych služieb(128) – považovať aj za (o niečo hrubší) indikátor väčšej ekonomickej sily, a teda väčšej platobnej schopnosti.

185. Ani z hľadiska aspektov správneho konania nemožno namietať, 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).

186. 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 správa(129)) a menej náchylný na obchádzanie ako napríklad zisk (k tomu pozri už bod 123 vyššie). Ako Súdny dvor už konštatoval, aj zabránenie zneužitiu daňového práva môže predstavovať odôvodnenie v práve v oblasti štátnej pomoci.(130)

187. 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 zaťažuje 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

188. 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.

VI. Návrh

189. 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 väčšie podniky zdanené viac a tieto podniky sú fakticky prevažne vo vlastníctve zahraničných vlastníkov podielov. Inak by to bolo iba v prípade, ak by sa preukázalo, 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 dovolávať, aby sa tak vyhol vlastnej daňovej povinnosti.

3. Materská osobitná daň ako priama daň z príjmu založená na obrate nemá povahu dane z obratu, takže článok 401 smernice od DPH jej nebráni.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 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 Pozri iba 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).

4 Aj pomerná sadzba dane v kombinácii so základnou nezdaniteľnou sumou vedie k progresívnemu úniku 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 %.

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

6 Rozsudky zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i. (C-475/17, EU:C:2018:636, bod 29 a nasl.), z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 18), a z 8. júna 1999, Pelzl a i. (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, EU:C:1999:285, body 13 až 20).

7 Ú. v. ES 71, 1967, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3; ďalej len „prvá smernica“.

8 Rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 19).

9 Najprv druhou smernicou Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – štruktúra a spôsoby uplatnenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty, Ú. v. ES 71, 1967, s. 1303; neskôr šiestou smernicou 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).

10 Rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 21).

11 Rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 22 na konci).

12 Rozsudky zo 7. augusta 2018, Viking Motors a i. (C-475/17, EU:C:2018:636, bod 37), z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, bod 26), z 29. apríla 2004,

GIL Insurance a i. (C?308/01, EU:C:2004:252, bod 32), a z 31. marca 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading (C?200/90, EU:C:1992:152, body 11 a 14).

13 Rozsudky 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).

14 Smernica Rady zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 2009, s. 12).

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

16 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).

17 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).

18 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).

19 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.).

20 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).

21 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).

22 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).

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

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

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

26 V tomto zmysle pozri aj moje návrhy vo veci Hervis Sport? és Divatkereskedelmi (C?385/12,

EU:C:2013:531, bod 49).

27 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).

28 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 ?lánkom 95 EHS).

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

30 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).

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

32 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).

33 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).

34 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).

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

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

37 Najvyššia sadzba dane tam bola 2,4 %, zatiaľ čo sadzby v nižších pásmach boli 0 %, 0,1 % a 0,4 %, pozri rozsudok z 5. februára 2014, Hervis Sport? és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47, bod 8).

38 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.

39 Pozri rozsudok z 2. marca 2017, Eschenbrenner (C?496/15, EU:C:2017:152, bod 36) v súvislosti s vo?ným 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 ?alej 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.).

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

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

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

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

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

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

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

47 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.).

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

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

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

51 Rozsudok zo 6. marca 2018, Achmea (C?284/16, EU:C:2018:158, bod 34), stanovisko 2/13 (Pristúpenie Únie k ED?P) 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).

52 Politické vyjadrenia najmä po?as volebnej kampane nie sú dostato?né, 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.

53 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).

54 Pozri najmä OECD „Action Plan on base Erosion and Profit shifting” – dostupné na internete: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – s. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.“

55 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.

56 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“.

57 Je zaujímavé, že Komisia odôvodňuje odstupovanú 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.

58 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.).

59 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.

60 Pozri naposledy rozsudok zo 4. júla 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, body 31 až 38), ako aj početné dôkazy pochádzajúce z judikatúry v bode 31 tohto rozsudku.

61 Pozri v tejto súvislosti moje návrhy vo veci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, body 21 až 28) a vo veci A (C-123/11, EU:C:2012:488, bod 40 a 41). V tomto zmysle už aj moje návrhy v spojených veciach Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen a i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:104, bod 32), vo veci Hervis Sport & Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 59), vo veci Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, bod 46) a vo veci Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, bod 38).

62 Pozri moje návrhy vo veci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, bod 25 a tam citovaná judikatúra).

63 Pozri rozsudky zo 4. júla 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, body 18 až 34), z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt (C-157/07,

EU:C:2008:588, body 27 až 39), z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 18 až 26),

64 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).

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

66 Skutočnosť, že Komisia toto odôvodnenie v zásade uznáva a iba v prejednávacom prípade ho nepovažuje za splnené, vyplýva z bodov 30 a 71 jej stanoviska.

67 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).

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

69 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 Maarska.

70 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.).

71 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; Mim. vyd. 01/001, s. 33), ktorý stanovuje progresívnu sadzbu dane od 8 % do 45 %.

72 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).

73 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).

74 Pozri rozsudky zo 6. novembra 2003, Gambelli a i. (C-243/01, EU:C:2003:597, bod 63), z 21. septembra 1999, Läärä 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.

75 V súvislosti s porovnaním 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).

76 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).

77 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 neprimeraný účink 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.

78 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).

79 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.

80 V tomto zmysle už rozsudky z 30. júna 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, bod 33), zo 4. mája 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, bod 48), z 15. februára 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, bod 54), z 22. januára 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, bod 50), z 8. júla 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, bod 45), a z 11. júla 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, bod 21).

81 Rozsudky z 21. decembra 2011, Komisia/Poľsko (C-271/09, EU:C:2011:855, bod 58), a z 11. októbra 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, bod 82 a tam citovaná judikatúra).

82 Rozsudky z 30. júna 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, bod 33), z 22. januára 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, bod 50), z 9. novembra 2010, Volker a Markus Schecke a Eifert (C-92/09 a C-93/09, EU:C:2010:662, bod 76 a nasl.), a z 12. júla 2001, Jippes a i. (C-189/01, EU:C:2001:420, bod 81).

83 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).

84 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.).

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

- 86 Rozsudok z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium (C?393/04 a C?41/05, EU:C:2006:403, bod 43).
- 87 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 90 a nasl.)
- 88 Rozsudok z 19. decembra 2018, A?Braueri (C?374/17, EU:C:2018:1024).
- 89 Nariadenie Rady (ES) ?. 659/1999 z 22. marca 1999, ktoré ustanovuje podrobné pravidlá pre uplat?ovanie ?lánku [108 ZFEÚ] (Ú. v. ES L 83, 1999, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339).
- 90 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 ke? v inej súvislosti, už rozsudok z 3. marca 2016, Daimler (C?179/15, EU:C:2016:134, bod 42).
- 91 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).
- 92 Rozsudok z 15. júna 2006 (C?393/04 a C?41/05, EU:C:2006:403, bod 43 a nasl.)
- 93 Takto výslovne v porovnate?nom prípade: rozsudok zo 6. októbra 2015, Finanzamt Linz (C?66/14, EU:C:2015:661, bod 21 a nasl.).
- 94 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).
- 95 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).
- 96 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A?Braueri (C?374/17, EU:C:2018:741, bod 66 a 67).
- 97 „V tejto súvislosti poznamenávam, že oznámenie Komisie o pojme ‚štátna pomoc‘ v bode 139 spres?uje, že progresívny charakter dane z príjmu a jej prerozde?ovací ú?el môžu predstavova? odôvodnenie na základe povahy alebo všeobecnej štruktúry predmetného systému.“
- 98 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).
- 99 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 krá?ovstvo (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).

100 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).

101 Pozri iba aktuálne rozhodnutia a súvisiace návrhy:

rozsudok z 19. decembra 2018, A?Braueri (C?374/17, EU:C:2018:1024) a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A?Braueri (C?374/17, EU:C:2018:741).

rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C?203/16 P, EU:C:2018:505) a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C?203/16 P, EU:C:2017:1017).

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 rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C?236/16 a C?237/16, EU:C:2018:291) 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).

102 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 krá?ovstvo (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).

103 Rozsudok z 21. decembra 2016 (C?20/15 P a C?21/15 P, EU:C:2016:981, body 73, 74 a 86 a nasl.).

104 Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 19. decembra 2018, A?Braueri (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).

105 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 krá?ovstvo (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).

106 V rovnakom zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Belgicko/Komisia (C?270/15 P, EU:C:2016:289, bod 28), ktorý túto otázku ozna?uje za „skôr akademick[ú]“.

107 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 da?ového práva pozri výslovne aj rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck (C?524/14 P, EU:C:2016:971, body 53 a 55).

108 Pozri najmä rozsudok z 19. decembra 2018, A?Braueri (C?374/17, EU:C:2018:1024, bod 36).

109 V tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Belgicko/Komisia (C?270/15 P, EU:C:2016:289, bod 27); v súvislosti s dôkazným bremenom Komisie: rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C?203/16 P, EU:C:2018:505, bod 84), zo 4. júna 2015, Komisia/MOL (C?15/14 P, EU:C:2015:362, bod 59), a z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko (C?279/08 P, EU:C:2011:551, bod 62); v súvislosti s dôkazným bremenom ?lenského štátu: rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisia (C?203/16 P, EU:C:2018:505, bod 87), z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené krá?ovstvo (C?106/09 P a C?107/09 P, EU:C:2011:732, bod 146), z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko (C?279/08 P, EU:C:2011:551, bod 62), a z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisia (C?159/01, EU:C:2004:246, bod 43).

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

111 Rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a nasl.), z 26. apríla 2018, ANGED (C?234/16 a C?235/16, EU:C:2018:281, bod 43 a nasl.), a z 26. apríla 2018, ANGED (C?236/16 a C?237/16, EU:C:2018:291, bod 38 a nasl.).

112 Pozri najmä rozsudky z 9. októbra 2014, Ministerio de Defensa a Navantia (C?522/13, EU:C:2014:2262, bod 22), z 19. marca 2013, Bouygues a Bouygues Télécom/Komisia (C?399/10 P a C?401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), z 15. júna 2006, Air Liquide Industries Belgium (C?393/04 a C?41/05, EU:C:2006:403, bod 29), a z 23. februára 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Vysoký úrad (30/59, EU:C:1961:2, s. 43).

113 Pozri v tomto zmysle už rozsudok z 18. júla 2013, P (C?6/12, EU:C:2013:525, body 22 až 27).

114 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).

115 Rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené krá?ovstvo (C?106/09 P a C?107/09 P, EU:C:2011:732).

116 Rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené krá?ovstvo (C?106/09 P a C?107/09 P, EU:C:2011:732, bod 149).

117 Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Saugmandsgaard Øe vo veci A?Braueri (C?374/17, EU:C:2018:741), návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (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).

118 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).

119 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).

120 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.).

121 Pozri 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 104).

122 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).

123 V tomto zmysle aj rozsudok z 19. decembra 2018, A?Braueri (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 da? sa zakladala aj na myšlienke zdanenia podľa platobnej schopnosti, Súdny dvor preskúmal iba nedaťové dôvody výslovne uvedené v odôvodnení, a to „ochranu životného prostredia“ a „územné plánovanie“.

124 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).

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

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

127 Rozsudok zo 16. mája 2019, Po?sko/Komisia (T?836/16 a T?624/17, EU:T:2019:338, bod 65 a nasl.).

128 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.

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

130 Rozsudok z 19. decembra 2018, A?Braueri (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.).