



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 5. septembra 2013¹

Zadeva C-385/12

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft
proti
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Predlog za
sprejetje predhodne odločbe,**

ki ga je vložilo Székesfehérvári Törvényszék (Madžarska))

„Obdavčenje — Svoboda ustanavljanja — Člen 401 Direktive 2006/112/ES — Nacionalni davek na dejavnost trgovine na drobno določenih gospodarskih sektorjev, ki se izvaja v prodajalnah — Progresivna davčna stopnja pri davčni osnovi, odvisni od prihodka — Primerjava podjetij, povezanih v skupino in v franšizni sistem“

I – Uvod

1. Države članice zaradi finančne in gospodarske krize preteklih let ponovno močneje razmišljajo o tradicionalnem prihodkovnem viru: pobiranju davkov. Do tega ne pride le z dvigom stopenj že obstoječih davkov. Poleg tega je mogoče opaziti tudi uvedbo novih vrst davkov.
2. Tak nov davek zadeva obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe. Madžarska je za pokritje povečanih državnih finančnih potreb v omejenem obdobju pobirala davek, ki se je ravnal po prihodku določenih podjetij, vendar pa je bil povezan s progresivno davčno stopnjo, neobičajno za tak davek.
3. Kritiziranje novega davka seveda ni presenečenje. Sodišče pa se bo v obravnavanem primeru ukvarjalo z vprašanjem, ali je upravičena tudi kritika takega davka glede njegove dopustnosti na podlagi prava Unije. V tem pogledu davčni zavezanci predvsem navajajo, da davek zaradi progresivne davčne stopnje izkrivlja konkurenco v breme tujih podjetij. Pojasniti je treba, v kolikšni meri imajo taka izkrivljanja konkurence le zaskrbljujoče gospodarske učinke in ali so poleg tega tudi nezdržljiva s pravom Unije.

II – Pravni okvir

4. Z zakonom št. XCIV iz leta 2010 o posebnem davku na določene sektorje (v nadaljevanju: zakon št. XCIV 2010) je bil na Madžarskem uveden davek, med drugim na dejavnost trgovine na drobno v določenih gospodarskih sektorjih, ki se izvaja v prodajalnah (v nadaljevanju: posebni davek). Zakon je začel veljati 4. decembra 2010 in je za nazaj zajel dejavnost davčnega zavezanca v celotnem koledarskem letu 2010 ter v sledečem omejenem časovnem obdobju.

¹ — Jezik izvornika: nemščina.

5. Davčna osnova tega davka je čisti prihodek davčnega zavezanca v davčnem letu. Davčna stopnja je odvisna od višine davčne osnove. Če prihodek ne presega 500 milijonov HUF (približno 1,7 milijona EUR), je davčna stopnja 0 %, potem pa davčna stopnja narašča v treh stopnjah od 0,1 % do 0,4 % do končnih 2,5 %, če prihodek presega 100 milijard HUF (približno 333 milijonov EUR). Na podlagi te progresivne davčne stopnje se torej do določene višine prihodka davek ne pobere. V primeru, da se davek pobere, je povprečna davčna stopnja in s tem odstotkovna davčna obremenitev toliko višja, kolikor je višji prihodek.

6. V skladu s členom 7 zakona št. XCIV 2010 se pri povezanih podjetjih v smislu madžarske zakonodaje o davku od dohodka pravnih oseb davčni dolg izračuna tako, da se najprej uporabi davčna stopnja na seštevek prihodkov vseh povezanih davčnih zavezancev. Davčni dolg vsakega posameznega davčnega zavezanca glede na njegov delež izhaja iz seštevka prihodkov vseh povezanih davčnih zavezancev. V skladu z madžarsko zakonodajo o davku od dohodka pravnih oseb, ki jo je v tem pogledu treba uporabiti, veljajo za povezana podjetja med drugim taki davčni zavezanci, pri katerih ima en prevladujoč vpliv nad drugim.

III – Postopek v glavni stvari in postopek pred Sodiščem

7. Madžarska družba Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (v nadaljevanju: družba Hervis) prodaja športne izdelke in mora pri tem plačevati posebni davek.

8. Družba Hervis je v smislu člena 7 zakona št. XCIV 2010 povezana z obvladujočo družbo skupine s sedežem v Republiki Avstriji, ki na Madžarskem sama ali prek drugih povezanih podjetij ustvarja prihodek predvsem s trgovino na drobno z živili, ki je prav tako obdavčen s posebnim davkom. Za družbo Hervis zaradi upoštevanja vseh prihodkov skupine pri uporabi davčne stopnje velja občutno višja povprečna davčna stopnja, kot pa če bi se za izračun davka upoštevali le njeni lastni prihodki.

9. Družba Hervis izpodbija svojo obdavčitev za leto 2010 z obrazložitvijo, da je pobiranje posebnega davka v nasprotju s številnimi določbami prava Unije. Davek naj bi namreč diskriminiral podjetja tujih lastnikov v razmerju do podjetij madžarskih lastnikov ter enoosebna podjetja v razmerju do podjetij, ki poslujejo v obliki franšizne mreže. Tako naj bi prav v trgovini na drobno z živili družbe z madžarskimi imetniki deležev poslovale v franšiznem sistemu in bile s tem izpuščene iz seštevanja prihodkov v okviru posebnega davka, saj naj bi bili za izračun davka pomembni le prihodki vsakega posameznega franšizojemalca.

10. Ob upoštevanju navedenega je Székesfehérvári Törvényszék (sodišče v Székesfehérváru), ki je pristojno za odločanje o medtem vloženi tožbi družbe Hervis, Sodišču na podlagi člena 267 PDEU predložilo to vprašanje:

Ali je dejstvo, da morajo davčni zavezanci, ki opravljajo dejavnost trgovine na drobno, v prodajalnah plačati poseben davek, če njihov čisti letni prihodek presega 500 milijonov HUF, združljivo z določbami Pogodbe ES, ki urejajo načelo splošne [prepovedi] diskriminacije (člena 18 PDEU in 26 PDEU), načelo svobode ustanavljanja (člen 49 PDEU), načelo enakega obravnavanja (člen 54 PDEU), načelo enakega obravnavanja glede udeležbe v kapitalu družb, ki so opredeljene v členu 54 PDEU (člen 55 PDEU), načelo svobode [opravljanja] storitev (člen 56 PDEU), načelo prostega pretoka kapitala (člena 63 PDEU in 65 PDEU) in načelo enakosti pri obdavčenju podjetij (člen 110 PDEU)?

11. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložile družba Hervis, Madžarska, Republika Avstrija in Komisija, ki so se tudi udeležile obravnave 18. junija 2013.

IV – Pravna presoja

A – Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

12. Najprej je treba preučiti dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, o kateri dvomi Madžarska.

13. Madžarska trdi, da predložitvena odločba v nasprotju z zahtevami sodne prakse ne vsebuje nobenih pojasnil glede tega, zakaj predložitveno sodišče meni, da določbe prava Unije, navedene v vprašanju za predhodno odločanje, potrebujejo razlago. Predvsem naj ne bi bilo navedeno, na kakšen način naj bi madžarski posebni davek razvil diskriminatorni učinek.

14. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da mora nacionalno sodišče v svoji predložitveni odločbi opredeliti dejanske in pravne okoliščine predloženih vprašanj ali vsaj pojasniti dejanske primere, na katerih ta vprašanja temeljijo. V predložitveni odločbi je treba poleg tega navesti razloge, ki so nacionalnemu sodišču vzbudili dvom glede razlage prava Unije, in pojasniti zvezo, ki jo je ugotovilo med določbami prava Unije in nacionalno zakonodajo, ki jo je treba uporabiti v postopku v glavni stvari.²

15. S temi zahtevami sta povezana dva cilja. Po eni strani naj se s tem zagotovi, da lahko Sodišče nacionalnemu sodišču posreduje koristno razlago prava Unije. Po drugi strani naj minimalno pojasnilo državam članicam in drugim udeležencem postopka na podlagi člena 267 PDEU omogoči ustrezno stališče. Ker se udeležencem vroči le predložitvena odločba, mora ta vsebovati vse podatke, da lahko udeleženci v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije predložijo stališča.³

16. Dejansko je sicer sporno, ali obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe sam po sebi zadosti zahtevam glede minimalnih pojasnil. Predložitveno sodišče tako predvsem ni popolnoma pojasnilo, na katerih pravnih in dejanskih okoliščinah naj bi temeljila diskriminacija, ki jo v postopku v glavni stvari zatrjuje družba Hervis. Manjkale naj ne bi le navedbe glede člena 7 zakona št. XCIV 2010, ampak tudi navedbe glede vključenosti družbe Hervis v strukturo skupine in glede davčne obremenitve podjetij, ki imajo domače in tuje lastnike, oziroma podjetij, ki poslujejo znotraj ali zunaj franšiznega sistema.

17. Vsebino predložitvene odločbe pa je mogoče v določenih okoliščinah dopolniti z nadaljnjimi viri informacij, ne da bi to odločilno vplivalo na cilje, povezane s formalnimi zahtevami, ki zadevajo predložitveno odločbo.

18. Tako lahko predvsem pisna stališča udeležencev Sodišču omogočijo koristno razlago prava Unije.⁴ V obravnavanem postopku so bile navedbe predložitvenega sodišča v pravnem in dejanskem pogledu v zadostni meri dopolnjene s pisnimi stališči družbe Hervis in Madžarske.

2 — Glej le sodbo z dne 21. decembra 2011 v zadevi ENEL (C-242/10, str. I-13665, točka 32 in tam navedena sodna praksa). Te zahteve so sedaj določene tudi v členu 94 Poslovnika Sodišča z dne 25. septembra 2012 (UL L 265, str. 1), ki pa se v obravnavanem postopku še ne uporablja.

3 — Glej le sodbo z dne 27. novembra 2012 v zadevi Pringle (C-370/12, točka 84 in naslednja ter tam navedena sodna praksa).

4 — Glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 1994 v zadevi Vaneetveld (C-316/93, Recueil, str. I-763, točka 14).

19. Poleg tega so imeli v obravnavanem postopku tudi drugi udeleženci možnost, da podajo ustrezno stališče glede predloga za sprejetje predhodne odločbe. To najprej potrjuje dejstvo, da sta Republika Avstrija in Komisija predložili ustrezna pisna stališča.⁵ Poleg tega so bila tu zadevna pravna vprašanja deloma že predmet odprte razprave, predvsem v obliki parlamentarnih vprašanj ter odgovorov Komisije.⁶ Ker je bila v obravnavanem primeru poleg tega opravljena ustna obravnava, so na koncu tudi preostali udeleženci najkasneje po seznanitvi s pisnimi stališči, predloženimi v postopku pred Sodiščem, lahko v okviru ustne obravnave podali ustrezno stališče.⁷

20. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je torej dopusten.

B – Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje

21. Predložitveno sodišče želi izvedeti, ali je združljivo z različnimi določbami PDEU, da morajo davčni zavezanci plačati madžarski posebni davek, če njihovi čisti letni prihodki presegajo 500 milijonov HUF.

22. Družba Hervis in Republika Avstrija sta navedli, da vprašanje za predhodno odločanje ni bilo postavljeno dovolj diferencirano, zato predlagata njegovo preoblikovanje. Vprašanje naj namreč predvsem ne bi dovolj nazorno prikazovalo posebne narave davka, ki zaradi močne progresije davčne stopnje in različnega obravnavanja franšiznih in podružničnih sistemov zapostavlja trgovska podjetja na drobno, ki jih imajo tuji imetniki deležev.

23. Preoblikovanje vprašanja za predhodno odločanje pa v tem pogledu ni potrebno. Dejanske učinke pobiranja posebnega davka, na katere sta opozorili družba Hervis in Republika Avstrija, je treba ustrezno upoštevati v okviru razlage prava Unije.

24. Sodišče pa bi moralo poleg določb, navedenih v vprašanju za predhodno odločanje, preučiti tudi pomen člena 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost⁸ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) za obravnavani postopek, da bi predložitvenemu sodišču lahko dalo koristen odgovor.⁹ Ta določba namreč posebej zadeva dopustnost davkov na prihodke na podlagi prava Unije.¹⁰

25. Najprej pa bom obravnavala določbe primarne zakonodaje, ki jih je navedlo predložitveno sodišče.

1. Prepoved davčne diskriminacije za blago

26. Najprej je treba preučiti, ali prepoved diskriminacije iz člena 110 PDEU prepoveduje pobiranje posebnega davka. V skladu s to določbo nobena država članica ne uvaja, neposredno ali posredno, notranjih davkov na izdelke drugih držav članic, ki bi bili višji od davkov, uvedenih na enakovrstne domače izdelke.

5 — Glej v tem smislu sodbi z dne 21. septembra 1999 v združenih zadevah *Brentjens*' (od C-115/97 do C-117/97, Recueil, str. I-6025, točka 40) in z dne 10. marca 2009 v zadevi *Heinrich* (C-345/06, ZOdl., str. I-1659, točka 35).

6 — Glej predvsem parlamentarna vprašanja z dne 20. decembra 2010 (E-010535/2010), 2. februarja 2011 (E-000576/2011) in 19. januarja 2012 (O-000009/2012) ter odgovor Komisije z dne 15. marca 2011 na vprašanji E-000576/11 in E-000955/11.

7 — Glej v tem smislu sodbi *Brentjens*' (navedena v opombi 5, točka 42) in z dne 11. aprila 2000 v združenih zadevah *Deliège* (C-51/96 in C-191/97, Recueil, str. I-2549, točka 38).

8 — UL L 347, str. 1.

9 — Glede te pristojnosti Sodišča glej le sodbi z dne 20. marca 1986 v zadevi *Tissier* (35/85, Recueil, str. 1207, točka 9) in z dne 30. maja 2013 v zadevi *Worten* (C-342/12, točka 30).

10 — V tem pogledu glej tudi odgovor Komisije z dne 15. marca 2011 na vprašanji E-000576/11 in E-000955/11, v skladu s katerim se je Komisija na podlagi ustreznih pritožbe že ukvarjala z možnostjo, da posebni davek krši člen 401 Direktive o DDV.

27. Ker so zajete tudi zgolj posredne dajatve na blago, k tej doloĉbi ne spadajo le dajatve, ki se poberejo na blago kot takšno. Ćlen 110 PDEU je treba namreĉ upoštevat tudi pri dajatvah, ki se poberejo od dejavnosti, potrebne v zvezi z blagom, ĉe se neposredno izraĉajo v ceni blaga.¹¹

28. Vsekakor je sicer mogoĉe, da se je posebni davek na podlagi njegove davĉne osnove, odvisne od prihodka, neposredno izrazil v cenah blaga, ĉe za koledarsko leto 2010 ni bil pobran za nazaj. Vendar pa dajatev le tedaj krši ĉlen 110(1) PDEU, ĉe se na uvoĉeno in na enakovrstno domaĉe blago – vsaj posredno¹² – zaraĉuna na razliĉen naĉin in s tem uvoĉeno blago vsaj v doloĉenih primerih bolj obremenjuje.¹³ V obravnavanem primeru pa ni razvidno, da bi posebni davek bolj obremenjeval blago iz drugih drĉav ĉlanic kot pa domaĉe blago. Kajti tudi v primeru, da bi bila podjetja tujih lastnikov izpostavljena veĉji obremenitvi kot podjetja domaĉih lastnikov, ni razvidno, da bi podjetja tujih lastnikov, prizadeta v obravnavanem primeru, tudi dajala prednost prodaji blaga tujega porekla.

29. Ćlen 110 PDEU torej ne nasprotuje posebnemu davku, kakor ga je predstavilo predloĉitveno sodiŹe.

2. Pravica do ustanavljanja

30. Dalje je treba preuĉiti, ali ĉlen 49 PDEU v povezavi s ĉlenom 54 PDEU nasprotuje pobiranju maĉarskega posebnega davka. V skladu s tem drĉave ĉlanice ne smejo omejevati ustanavljanja druĉb s sedeĉem v kateri koli drĉavi ĉlanici. Pravica do ustanavljanja v skladu s ĉlenom 49(2) PDEU obsega tudi opravljanje dejavnosti.

31. V obravnavanem primeru bi bila s pobiranjem posebnega davka lahko na prepovedan naĉin omejena pravica obvladujoĉe druĉbe v skupini, v katero spada druĉba Hervis, do ustanavljanja na Maĉarskem. V tem primeru bi se lahko tudi druĉba Hervis sklicevala na pravico do ustanavljanja, ki jo ima njena obvladujoĉa druĉba, da bi prepreĉila pobiranje posebnega davka, ki je v nasprotju s pravom Unije.¹⁴

a) Diskriminacija

32. Svoboda ustanavljanja naĉeloma prepoveduje vsakršno diskriminacijo na podlagi sedeĉa druĉbe.¹⁵ Diskriminacija se izkazuje z uporabo razliĉnih pravil za primerljive poloĉaje oziroma istega pravila za razliĉne poloĉaje.¹⁶ Zato ĉlen 49 PDEU v povezavi s ĉlenom 54 PDEU prepoveduje razliĉno davĉno obravnavanje druĉb nerezidentk in rezidentk, ĉe so zadevne druĉbe glede spornega nacionalnega ukrepa v objektivno primerljivem poloĉaju.¹⁷

11 — Glej sodbi z dne 8. novembra 2007 v zadevi Stadtgemeinde Frohnleiten in Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, ZOdl., str. I-9643, toĉka 43) in z dne 17. julija 2008 v zadevi Essent Netwerk Noord in drugi (C-206/06, ZOdl., str. I-5497, toĉka 44), v obeh primerih glede ĉlena 90 ES.

12 — Glej sodbo z dne 9. maja 1985 v zadevi Humblot (112/84, Recueil, str. 1367, toĉka 14) glede ĉlena 95 EGS; v tem smislu glej tudi sodbi z dne 17. septembra 1987 v zadevi Feldain (433/85, Recueil, str. 3521, toĉka 16) in z dne 3. marca 1988 v zadevi Bergandi (252/86, Recueil, str. 1367, toĉka 28) glede ĉlena 95 EGS.

13 — Sodba Stadtgemeinde Frohnleiten in Gemeindebetriebe Frohnleiten (navedena v opombi 11, toĉka 49 in tam navedena sodna praksa) glede ĉlena 90 ES.

14 — Glej v tem smislu sodbo z dne 12. aprila 1994 v zadevi Halliburton Services (C-1/93, Recueil, str. I-1137).

15 — Glej le sodbi z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767, toĉka 32) in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, ZOdl., str. I-5145, toĉka 38 in tam navedena sodna praksa).

16 — Glej med drugim sodbo z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, toĉka 30), z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, toĉka 46) in z dne 2. aprila 2009 v zadevi Elshani (C-459/07, ZOdl., str. I-2759, toĉka 36).

17 — Glej v tem smislu sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (navedena v opombi 16, toĉka 46) in Truck Center (navedena v opombi 15, toĉka 36).

33. Na prvi pogled ni mogoče ugotoviti neenakega obravnavanja madžarskih družb, ki so davčne zavezanke, kakršna je družba Hervis, na podlagi sedeža njihove obvladujoče družbe zaradi določb o posebnem davku. Podrobna pravila za pobiranje tega davka namreč ne razlikujejo glede na sedež obvladujoče družbe. Madžarski zakon št. XCIV 2010, gledano čisto formalno, odvisnih družb domačih družb ne obravnava drugače kot odvisnih družb, ki imajo sedež v drugi državi članici.

34. Člen 49 PDEU pa prepoveduje tudi vsako posredno ali prikrito diskriminacijo na podlagi sedeža družbe. Pri prikriti diskriminaciji gre za uporabo drugih razlikovalnih meril, kot pa je sedež družbe, ki pa dejansko povzročijo enak diskriminatorni rezultat.¹⁸

35. Družba Hervis, Republika Avstrija in Komisija so navedle različne vidike, iz katerih naj bi izhajala prikrita diskriminacija dejavnosti tujih družb na Madžarskem. Ti vidiki zadevajo zatrjevano različno obravnavanje tujih in domačih imetnikov deležev, ki so davčni zavezanci, na podlagi organizacije v podružničnem in franšiznem sistemu ter vezanosti na strukturo skupine ali franšizni sistem. Udeleženci so pri tem le deloma sami obravnavali določbe zakona št. XCIV 2010 in namesto tega pretežno razpravljali o praktičnih gospodarskih posledicah posebnega davka na različne distribucijske sisteme.

36. Za priznanje prikrite diskriminacije pa so odločilna le merila, po katerih razlikujejo določbe o posebnem davku. Te določbe podružničnih in franšiznih sistemov ne obravnavajo različno kot takšnih, ampak so različni davčni rezultati v tem pogledu posledica določbe, ki razlikuje po višini prihodka davčnega zavezanca in sešteva prihodke vseh njegovih prodajaln. V skladu z razlikovalnimi merili iz zakona št. XCIV 2010, iz katerih izhajajo navedeni vidiki udeležencev, bom zato v nadaljevanju glede možnosti obstoja prikrite diskriminacije preučila merila višine prihodka davčnega zavezanca (pod ii), povezanih davčnih zavezancev (pod iii) in distribucijske stopnje prihodka (pod iv).

i) Pogoji prikrite diskriminacije

37. Najprej je treba pojasniti točne pogoje prikrite diskriminacije. Iz dosedanje sodne prakse Sodišča glede svobode ustanavljanja namreč ne izhaja nedvomno, kdaj neko drugo razlikovalno merilo kot sedež družbe dejansko povzroči enak diskriminatorni rezultat.

38. Po eni strani se postavlja vprašanje, kako močna mora biti zveza med izbranim razlikovalnim merilom in sedežem družbe, da bi lahko izhajali iz neenakega obravnavanja na podlagi sedeža. Sodišče je pri tem do sedaj izhajalo tako iz ujemanja v večini primerov¹⁹ kot tudi iz zgolj povečane prizadetosti nerezidentov²⁰ ali pa govorilo le o nevarnosti prikrajšanja.²¹ Do sedaj velja le, da ni mogoče zahtevati stoodstotnega ujemanja merila s sedežem družbe.²²

18 — Glej med drugim sodbe z dne 5. decembra 1989 v zadevi Komisija proti Italiji (C-3/88, Recueil, 4035, točka 8), z dne 13. julija 1993 v zadevi Commerzbank (C-330/91, Recueil, str. I-4017, točka 14), z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi (C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 10), z dne 25. januarja 2007 v zadevi Meindl (C-329/05, ZOdl., str. I-1107, točka 21) in z dne 1. junija 2010 v združenih zadevah Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, ZOdl., str. I-4629, točka 117 in naslednje).

19 — Glej sodbe z dne 7. julija 1988 v zadevi Stanton in L'Étoile 1905 (143/87, Recueil, str. 3877, točka 9), Commerzbank (navedena v opombi 18, točka 15), Baxter in drugi (navedena v opombi 18, točka 13) in z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta (C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 32); glej tudi sodbi Bergandi (navedena v opombi 12, točka 28) glede člena 95 EGS in z dne 26. oktobra 2010 v zadevi Schmelz (C-97/09, ZOdl., str. I-10465, točka 48) glede svobode opravljanja storitev.

20 — Glej sodbo Blanco Pérez in Chao Gómez (navedena v opombi 18, točka 119).

21 — Glej sodbi Talotta (navedena v opombi 19, točka 32) ter Blanco Pérez in Chao Gómez (navedena v opombi 18, točka 119); glej tudi sodbo z dne 8. maja 1990 v zadevi Biehl (C-175/88, Recueil, str. I-1779, točka 14) glede prostega gibanja delavcev.

22 — Glej v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2012 v zadevi Erny (C-172/11, točka 41) glede prostega gibanja delavcev.

39. Po drugi strani ni nezanesljiva le trdnost zveze, ki jo zahteva sodna praksa, ampak tudi vprašanje, ali mora ta zveza izhajati iz bistva razlikovalnega merila²³ ali pa lahko temelji tudi na bolj naključnih dejanskih razmerah.²⁴ Povezava med bistvom razlikovalnega merila in sedežem družbe bi predpostavljala, da je za tako merilo tipično, da je povezano s sedežem družbe. Za bolj naključno dejansko povezavo bi nasprotno zadoščalo, da taka zveza dejansko obstaja v aktualnem položaju. Tak pogled kaže na to, da bi s spremembo aktualnega položaja, do katere lahko pride kadarkoli, spet odpadla prikrita diskriminacija.

40. Sodišču predlagam, da za priznanje prikrite diskriminacije določi stroga merila. Namen prikrite diskriminacije namreč ni razširitev dejanskega stanu diskriminacije, ampak zgolj zajetje tudi takih primerov, ki formalno gledano ne pomenijo diskriminacije, vendar pa imajo tak učinek.

41. Zveza med razlikovalnim merilom in sedežem družbe mora biti zato po eni strani ugotovljiva v več kot pretežni večini primerov. Zgolj povečana prizadetost nerezidentov torej ne zadostuje.

42. Po drugi strani pa ni sprejemljiva splošna omejitev prikrite diskriminacije na primere, pri katerih zveza izhaja iz bistva razlikovalnega merila in ne temelji le na bolj naključnih dejanskih razmerah.

43. Zveza razlikovalnega merila s sedežem družbe ima namreč svojo podlago vedno v dejanskih razmerah. To velja tudi za klasično razlikovalno merilo prikrite diskriminacije glede na državljanstvo: prebivališče fizične osebe.²⁵ Zveza med prebivališčem in državljanstvom le zato izhaja iz bistva razlikovalnega merila prebivališče, ker ima glede na aktualne dejanske razmere v državi članici več kot pretežno število prebivalcev ustrezno državljanstvo. V kolikšni meri ta okoliščina izhaja iz bistva ali narave povezave med prebivališčem in državljanstvom, pa ni mogoče presojati neodvisno od aktualnih dejanskih razmer glede mobilnosti državljanov Unije in pomena pravic državljana. Te pa se lahko spremenijo, tako da na koncu tudi tu neenako obravnavanje, ki izhaja, kot je znano, iz bistva razlikovalnega merila, prav tako temelji na aktualnih dejanskih razmerah.

44. Izhajanju iz aktualnih dejanskih razmer tudi ne nasprotuje, da zaradi spremembe teh razmer nacionalna določba, glede katere ob njenem sprejetju z vidika prava Unije še ni bilo nobenih pomislekov, nenadoma dobi diskriminatorni značaj. Za zahteve notranjega trga je namreč pomembno le, da obstaja omejitev svobode ustanavljanja, ne pa nasprotno, ali je mogoče v tem pogledu karkoli očitati preteklemu nacionalnemu zakonodajalcu.

45. Tako se lahko tudi iz zgolj dejanske, prej naključne povezave med razlikovalnim merilom in sedežem družbe, razvije neenako obravnavanje družb rezidentk in nerezidentk.

46. Na koncu gre torej za prikrito neenako obravnavanje na podlagi sedeža družbe tedaj, če je glede na aktualne dejanske razmere razlikovalno merilo, uporabljeno v nacionalni določbi, v več kot pretežni večini primerov povezano s sedežem družbe v tujini.

47. Pogoj za priznanje prikrite diskriminacije pa je poleg prikritega neenakega obravnavanja objektivno primerljiv položaj skupin, med katerimi merilo razlikuje.²⁶ S tem se preveri, ali ugotovljeno neenako obravnavanje temelji na različnih položajih, zaradi česar je diskriminacija izključena.²⁷ Ta dodatni pogoj tudi preprečuje, da države članice stvarno upravičenih razlikovanj v svojih določbah ne bi mogle uvesti zgolj zato, ker je razlikovalno merilo – včasih tudi naključno – povezano s sedežem družbe.

23 — Glej sodbi Baxter in drugi (navedena v opombi 18, točka 13) in Blanco Pérez in Chao Gómez (navedena v opombi 18, točka 119).

24 — Glej sodbo Komisija proti Italiji (navedena v opombi 18, točka 9); glej tudi sodbo Humblot (navedena v opombi 12, točka 14) glede člena 95 EGS.

25 — Glej sodbo Schumacker (navedena v opombi 16, točka 28).

26 — Glej točko 32 zgoraj.

27 — V tem smislu glej le sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (navedena v opombi 16, točka 46).

ii) Merilo višine prihodka davčnega zavezanca

48. Ob upoštevanju zgornjih navedb je sedaj najprej treba preučiti, ali merilo višine prihodka davčnega zavezanca, ki se pri madžarskem posebnem davku uporablja za določitev višine davčne stopnje, prikrito diskriminira družbe nerezidentke.

49. V skladu z določbami posebnega davka davčna stopnja glede na višino prihodka narašča po lestvici. Posledica tega je, da so podjetja z visokimi prihodki s posebnim davkom glede na davčno stopnjo, ki se uporabi, slabše obravnavana kot podjetja z nizkimi prihodki. Posledica te ureditve je tudi, da morajo davčni zavezanci, ki imajo v okviru podružničnega sistema veliko trgovin, na svoje prihodke tendenčno plačevati davek po višji povprečni davčni stopnji kot pa davčni zavezanci, ki imajo le eno samo trgovino, kot na primer franšizojemalci.

– Neenako obravnavanje

50. Pogoj za priznanje prikrite diskriminacije je najprej obstoj prikritega neenakega obravnavanja davčnih zavezancev glede na sedež njihovih obvladujočih družb. Za prikrito neenako obravnavanje družb nerezidentk in rezidentk bi šlo, če bi v več kot pretežni večini primerov davčne zavezance z visokimi prihodki upravljali nerezidenti, davčne zavezance z nizkimi prihodki pa nasprotno rezidenti.

51. Zdi se mi, da taka ugotovitev ni očitna. Praviloma je sicer tako, da so podjetja z visokimi prihodki bolj nagnjena k temu, da prek nacionalnih meja delujejo na notranjem trgu in morebiti v tem obstaja tudi določena verjetnost, da taka podjetja tudi v drugih državah članicah stremijo k visokim prihodkom in jih tudi dosegajo. Podjetja z visokimi prihodki pa lahko upravljajo tudi rezidenti.

52. Zato bi predložitveno sodišče moralo preučiti, ali je na podlagi dejanskih razmer na Madžarskem v spornem letu vendarle obstajalo prikrito neenako obravnavanje.

53. Podatki, ki jih je družba Hervis predložila za živilsko panogo, ne zadoščajo za tako domnevo. Z njimi bi sicer bilo mogoče dokazati, da so na področju živilske trgovine davčni zavezanci s tujimi imetniki deležev organizirani v podružničnem sistemu, medtem ko se velike živilske verige, ki jih imajo domači lastniki, vodijo po franšiznem sistemu. Ti podatki pa tako ali tako zadevajo le del področja uporabe posebnega davka in predvsem ne panoge, v kateri je družba Hervis sama dejavna. Prikrito neenako obravnavanje rezidentov in nerezidentov pa je treba načeloma ugotoviti za celotno ureditev in se ne more omejiti le na določen izsek področja ureditve.

54. V kolikšni meri seštevanje prihodkov družbe Hervis s prihodki njene obvladujoče družbe v trgovini z živili pomeni prikrito neenako obravnavanje, sicer z vidika prava Unije ni odločilno za dopustnost merila višine prihodka, ampak je to treba preučiti v okviru presoje merila upoštevanja povezanih podjetij.²⁸

55. S pridržkom drugih ugotovitev predložitvenega sodišča torej glede na podatke, predložene Sodišču, ni mogoče ugotoviti, da bi ravnanje davčne stopnje posebnega davka po višini prihodka pomenilo prikrito neenako obravnavanje rezidentov in nerezidentov.

– Objektivno primerljiv položaj

56. Če bi predložitveno sodišče kljub temu ugotovilo prikrito neenako obravnavanje, bi bilo nato treba preučiti, ali so davčni zavezanci z visokimi prihodki in davčni zavezanci z nizkimi prihodki glede na madžarski posebni davek v objektivno primerljivem položaju.

28 — Glej točko 64 in naslednje spodaj.

57. Komisija bi v tem pogledu objektivno primerljiv položaj predvsem glede na različno obravnavanje podružničnih in franšiznih sistemov zanikala le tedaj, če bi njihovo različno obravnavanje ustrezalo različni davčni zmogljivosti. Višja davčna stopnja posebnega davka, ki izhaja iz seštevka prihodkov podružnic, ki jih imajo integrirana trgovska podjetja na drobno, pa naj ne bi predstavljala večje zmogljivosti takih podjetij. Večja zmogljivost naj bi izhajala le iz večjega dobička, ki ne upošteva le prihodkov, ampak tudi stroške.

58. Najprej je treba ugotoviti, da različno obravnavanje davčnih zavezancev z visokimi prihodki in davčnih zavezancev z nizkimi prihodki ustreza naravi davka, katerega višina je odvisna od prihodka. Neenako obravnavanje namreč obstaja tudi takrat, če tak davek določa le enotno davčno stopnjo. Davčni zavezanci z visokimi prihodki bodo namreč vedno plačali absolutno višji davek kot pa davčni zavezanci z nizkimi prihodki. Prometni davek torej temelji na domnevi, da davčni zavezanci z visokimi prihodki in davčni zavezanci z nizkimi prihodki glede na odmero davka po prihodku niso v objektivno primerljivem položaju.

59. V obravnavanem primeru pa se poleg tega postavlja vprašanje, ali so davčni zavezanci z visokimi prihodki in davčni zavezanci z nizkimi prihodki glede na višino davčne *stopnje* v objektivno primerljivem položaju. Povedano drugače, razjasniti je treba, ali različna višina prihodka z vidika enakosti upravičuje uporabo različnih davčnih stopenj. Pri tem gre navsezadnje za presojo, ali obstaja kakšen vidik, ki upravičuje različno obravnavanje. Taka presoja je običajno predmet preizkusa opravičilnega razloga.²⁹

60. Neodvisno od vprašanja dogmatske uvrstitve take presoje pa se strinjam s Komisijo, da različna zmogljivost davčnega zavezanca načeloma lahko upraviči uporabo različne davčne stopnje.

61. Progresija davčne stopnje je v tem pogledu v okviru prava o davku od dobička, torej pri davkih, ki se odmerijo glede na dobiček, priznana razlikovanje. Upravičenosti progresije tudi pri davku, ki se nanaša na prihodek, pa ne želim, drugače kot Komisija, že vnaprej izključiti. Višina prihodka lahko namreč predstavlja tipiziran kazalec davčne zmogljivosti, ker na primer brez visokih prihodkov visoki dobički sploh niso mogoči ali ker dobiček dodatnega prihodka (dodatni dobiček) zaradi padajočih fiksnih stroškov na enoto narašča.

62. Ali glede na navedeno različni prihodki upravičujejo uporabo različnih davčnih stopenj, pa na koncu ni mogoče razjasniti brez presoje sorazmernosti progresije davčne stopnje. V zvezi s tem bi moralo predložitveno sodišče raziskati in presoditi vrsto dejanskih okoliščin. Predvsem bi bilo treba razjasniti, kako se kaže porazdelitev povprečne obremenitve vseh davčnih zavezancev ob upoštevanju davčne stopnje, ki jo je treba uporabiti na različnih stopnjah lestvice, in kako se temu ustrezno običajno razvijajo dodatni dobički v okviru prihodkov davčnih zavezancev.

63. Neodvisno od vprašanja, ali so s tem davčni zavezanci z visokimi prihodki in davčni zavezanci z nizkimi prihodki glede na višino davčne stopnje v objektivno primerljivem položaju, pa glede na to, da ni mogoče razpoznati neenakega obravnavanja družb nerezidentk,³⁰ merila višine prihodka davčnega zavezanca ni mogoče šteti za razlikovalno merilo, ki bi lahko utemeljilo prikrito diskriminacijo družb nerezidentk.

iii) Merilo povezanih davčnih zavezancev

64. Treba je tudi preučiti, ali različno obravnavanje davčnih zavezancev, ki so na določen način povezani z drugimi davčnimi zavezanci, pomeni prikrito diskriminacijo na podlagi sedeža družbe.

29 — V tem pogledu glej tudi moje sklepne predloge z dne 19. julija 2012 v zadevi A (C-123/11, točka 40 in naslednja).

30 — Glej točko 48 in naslednje zgoraj.

65. Madžarski posebni davek pri višini davčne stopnje, ki jo je treba uporabiti, namreč ne razlikuje le glede na višino prihodka davčnega zavezanca. V posebnih okoliščinah se za določitev davčne stopnje celo seštevajo prihodki različnih davčnih zavezancev. Do tega pride v primeru davčnih zavezancev, ki so z drugimi davčnimi zavezanci povezani v okviru skupine, ne pa pri davčnih zavezancih, ki so tako povezani v okviru franšiznega sistema. Ker je družba Hervis vključena v strukturo skupine, ki na Madžarskem med drugim ustvarja prihodke tudi v trgovini z živili, se zanjo uporablja višja davčna stopnja kot pa za davčne zavezance, ki so vključeni le v franšizni sistem.

66. Razlikovalno merilo v obravnavanem primeru torej obstaja glede načina povezave davčnega zavezanca, odvisne družbe ali franšizojemalca, do podjetja, ki vpliva na poslovno dejavnost davčnega zavezanca. V prvem primeru je to podjetje odločujoči imetnik deležev davčnega zavezanca, v drugem ima to podjetje morda široke pravice na podlagi franšizne pogodbe.

67. Predložitveno sodišče bi moralo najprej na podlagi dejanskih razmer ugotoviti, da obstaja prikrito neenako obravnavanje podjetij rezidentov in nerezidentov. Tak položaj bi bil podan, če bi bila v spornem letu vključitev davčnega zavezanca v strukturo skupine v več kot pretežni večini primerov povezana s sedežem njegove obvladujoče družbe v tujini.

68. Nato se postavlja vprašanje, ali so davčni zavezanci, vključeni v strukturo skupine, in davčni zavezanci, vključeni v franšizni sistem, v objektivno primerljivem položaju. Za to je odločilno, ali so glede na odmero posebnega davka glede na prihodek povezave med odvisno družbo in njeno obvladujočo družbo objektivno primerljive s povezavami med franšizojemalcem in franšizodajalcem.

69. Vsaj kar zadeva tu obravnavani primer prevladujočega vpliva obvladujoče družbe na odvisno družbo, pa v tem pogledu ni mogoče primerjati struktur skupine in franšiznih sistemov. Na podlagi tega prevladujočega vpliva je namreč treba prihodke odvisnih družb pripisati obvladujoči družbi. Obvladujoča družba namreč v pretežnem delu sama odloča o tem, ali bo prihodke ustvarjala sama ali prek vodljive odvisne družbe. To pa v primeru franšizodajalcev zaradi pravne in gospodarske samostojnosti njihovih franšizojemalcev ni mogoče.

70. Zato davčni zavezanci, ki so vključeni v franšizni sistem, ob upoštevanju merila odmere madžarskega posebnega davka glede na prihodek niso v objektivno primerljivem položaju z davčnimi zavezanci, ki so vključeni v strukturo skupine.

71. Razlikovalno merilo povezanih davčnih zavezancev torej ne more biti podlaga za priznanje prikrite diskriminacije.

iv) Merilo distribucijske stopnje prihodka

72. Na koncu je treba še preučiti, ali obdavčenje le zadnje distribucijske stopnje pomeni prikrito diskriminacijo družb s sedežem v drugi državi članici.

73. V skladu z določbami, ki urejajo posebni davek, se namreč obdavči le dejavnost trgovine na drobno v prodajalni, ne pa tudi dejavnost trgovine na debelo na predhodni distribucijski stopnji. To razlikovanje je razlog za to, da se davčni zavezanci s podružnicami v primerjavi s celostnim sistemom iz franšizodajalcev in franšizojemalcev davčno obravnavajo drugače, saj prihodki franšizodajalcev sploh niso obdavčeni.

74. Ta razlika je bistvo pritožbe družbe Hervis, ki zatrjuje, da v živilski panogi, s katero je družba Hervis povezana prek obvladujoče družbe za namene posebnega davka, prihaja do neenakega obravnavanja podjetij tujih in domačih lastnikov.

75. Predložitveno sodišče bi tudi v tem pogledu za priznanje prikrite diskriminacije najprej morale preučiti, ali v več kot pretežni večini primerov nerezidenti na Madžarskem delujejo v podružničnem sistemu, medtem ko rezidenti neposredno ali posredno kot franšizodajalci upravljajo franšizni sistem.

76. Če bi se to ugotovilo, bi bilo treba preučiti, ali so podjetja, ki upravljajo podružnični sistem, in franšizodajalci glede na madžarski posebni davek v objektivno primerljivem položaju.

77. Družba Hervis in Republika Avstrija v tem pogledu navajata, da se madžarski franšizni sistem skoraj ne razlikuje od integriranega trgovskega podjetja na drobno s podružnicami. To naj bi veljajo predvsem glede na enotno ravnanje pri trženju znamk, pridobivanju blaga, oblikovanju cen, pospeševanju prodaje in elektronski obdelavi podatkov.

78. Za presojo objektivno primerljivega položaja pa ni odločilno, ali so skupine, ki se primerjajo, primerljive z nekaj ali veliko vidikov. Odločilno je namreč, ali so glede na nacionalno ureditev v primerljivem položaju.

79. Tega pa ni mogoče trditi v primeru franšizodajalcev in podjetij, ki delujejo po podružničnem sistemu. Če franšizodajalci namreč niso obdavčeni s posebnim davkom, pač ne ustvarjajo prihodkov nasproti končnim potrošnikom, ampak le nasproti svojim franšizojemalcem. Zato so bolj primerljivi s trgovci na debelo ali proizvajalci, katerih storitve uporabljajo tudi podjetja, ki upravljajo podružnični sistem, in ki prav tako niso obdavčeni s posebnim davkom. Če bi se prihodki franšizodajalcev prav tako obdavčili s posebnim davkom, bi prišlo do dvojne obremenitve izdelkov, s tem ko bi bil davek pobran tako na stopnji franšizodajalca kot tudi na stopnji franšizojemalca. Na drugi strani podjetja, ki upravljajo podružnični sistem, ne bi bila izpostavljeni primerljivi dvojni obremenitvi.

80. Tako tudi razlikovalno merilo distribucijske stopnje prihodka ne utemeljuje prikrite diskriminacije.

v) Vmesni sklep

81. Določbe madžarskega posebnega davka torej glede na navedeno niso take, da bi glede svobode ustanavljanja odkrito ali prikrito diskriminirale družbe na podlagi njihovega sedeža v tujini.

b) Nediskriminatorna omejitev

82. Kot omejitve svobode ustanavljanja je treba poleg diskriminacije v skladu z ustaljeno sodno prakso obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svobode.³¹

83. Kakor pa sem že navedla na drugem mestu, na področju davčnega prava presoja na podlagi tega merila ni mogoča, saj bi bile v nasprotnem primeru vse nacionalne dajatve kar naprej na preizkusnem kamnu prava Unije.³²

84. Takega stališča pa Sodišče nima v sodni praksi, saj na področju davčnega prava še ni presojalo nediskriminatorne omejitve. Posebni položaj davčnega prava glede na uporabo temeljnih svoboščin ima poleg tega oporo tudi v Pogodbah. Tako številne določbe PDEU glede zakonodaje v Uniji za področje davčnega prava določajo kvalificirane formalne pogoje³³ in s tem poudarjajo davčno suverenost držav članic.

31 — Glej sodbi *Truck Center* (navedena v opombi 15, točka 33) in *Blanco Pérez in Chao Gómez* (navedena v opombi 18, točka 53) ter sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, točka 33 in tam navedena sodna praksa).

32 — V podrobnostih glej moje sklepne predloge z dne 18. oktobra 2012 v zadevi *X* (C-498/10, točka 28).

33 — Glede zakonodaje o notranjem trgu glej člena 114(2) PDEU in 115 PDEU, glede industrijske politike člen 173(3), drugi pododstavek, PDEU, glede okoljske politike člen 192(2), prvi pododstavek, točka a, PDEU, in glede energijske politike člen 194(3) PDEU.

c) Vmesni sklep

85. Treba je torej ugotoviti, da glede na podatke, predložene Sodišču, obvladujoča družba družbe Hervis s pobiranjem posebnega davka ni na prepovedan način omejena v svoji svobodi ustanavljanja na Madžarskem.

3. Prost pretok storitev in kapitala

86. Ker je v obravnavanem primeru prizadeta pravica obvladujoče družbe družbe Hervis do ustanavljanja, se temu umakne prost pretok kapitala,³⁴ kakor so tudi ustrezno navedli udeleženci postopka. Ne glede na konkurenčno razmerje med prostim pretokom storitev in svobodo ustanavljanja poleg tega menim, da v obravnavanem primeru prost pretok storitev ni prizadet, saj je predmet dejavnosti družbe Hervis prodaja blaga.

4. Splošna prepoved diskriminacije

87. Ker je splošna prepoved diskriminacije na podlagi državljanstva na področju ustanavljanja izražena v zdajšnjem členu 49 PDEU,³⁵ se v obravnavanem primeru zaradi specialnosti ne uporabi člen 18 PDEU.

5. Dopustnost prometnih davkov v skladu z Direktivo o DDV

88. Na koncu bom obravnavala pomen člena 401 Direktive o DDV za dopustnost uvedbe tu obravnavanega posebnega davka na podlagi prava Unije.

89. V skladu s to določbo Direktiva o DDV ne preprečuje, da države članice uvedejo davke, ki jih *ni* mogoče označiti kot prometne davke. Iz tega pa izhaja, da države članice ne smejo uvesti davkov, ki jih je mogoče tako označiti.³⁶

90. V obravnavanem primeru se dejansko postavlja vprašanje, ali je mogoče madžarski posebni davek, ki se odmerja po prihodku, označiti kot prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV in je zato na podlagi prava Unije prepovedan. Posebni davek namreč zaradi njegove progresivne davčne stopnje povzroča občutno izkrivljanje konkurence med podjetji z visokimi prihodki in podjetji z nizkimi prihodki. To izkrivljanje konkurence pa, kot je bilo predstavljeno, ne pomeni mednarodne diskriminacije,³⁷ tako da temeljne svoboščine ne nasprotujejo posebnemu davku. V pravu Unije pa se preprečevanju takih izkrivljanj konkurence načelno ne posveča le pravo državnih pomoči, ampak tudi – posebej za področje prometnih davkov – določbe skupnega sistema DDV.

91. Zavedam se, da predložitveno sodišče ni postavilo vprašanja glede razlage člena 401 Direktive o DDV in da se udeleženci pred Sodiščem niso izrekli glede tega vprašanja. To ni presenetljivo, če pomislimo, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča kršitev sedanjega člena 401 Direktive o DDV zanikati že tedaj, kadar nacionalnemu davku manjka le ena od štirih bistvenih značilnosti DDV.³⁸ K tem štirim bistvenim značilnostim spadajo splošnost njegovega pobiranja, njegova odmera

34 — V zvezi s tem glej sodbo z dne 13. novembra 2012 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, točki 91 in 94).

35 — Glej sodbo z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 39).

36 — Glej le sodbi z dne 31. marca 1992 v zadevi Dansk Denkavit in Poulsen Trading (C-200/90, Recueil, str. I-2217, točka 10 in tam navedena sodna praksa) in z dne 17. septembra 1997 v zadevi UCAL (C-347/95, Recueil, str. I-4911, točka 32).

37 — Glej točko 48 in naslednje zgoraj.

38 — Glej med drugim sodbe z dne 9. marca 2000 v zadevi EKW in Wein & Co (C-437/97, Recueil, str. I-1157, točka 23), z dne 19. septembra 2002 v zadevi Tulliasiamies in Siilin (C-101/00, Recueil, str. I-7487, točka 105), z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona (C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 27 in naslednje) in z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 36); podobno glej že sodbo z dne 7. maja 1992 v zadevi Bozzi (C-347/90, Recueil, str. I-2947, točka 10).

glede na ceno, njegovo pobiranje v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa ter priznavanje odbitka vstopnega davka, tako da se ta davek v vsaki fazi nanaša le na dodano vrednost in da je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na končnega potrošnika.³⁹ Madžarski posebni davek pa očitno nima niti tretje niti četrte značilnosti, saj se pobira izključno na distribucijski stopnji trgovine na drobno.

92. Kljub temu želim opozoriti na pomen člena 401 Direktive o DDV v obravnavanem postopku, saj po eni strani menim, da je treba abstraktne pogoje uporabe te določbe popraviti, da bi se zagotovila praktična učinkovitost te določbe (o tem v točki a). Po drugi strani bi bilo v primeru, da bi Sodišče te pogoje popravilo, sporno, ali bi bil madžarski posebni davek združljiv s členom 401 Direktive o DDV (o tem v točkah b in c).

a) Smisel in namen člena 401 Direktive o DDV

93. Smisel prepovedi pobiranja davkov, ki jih je mogoče označiti kot prometne davke, je mogoče razložiti tako: skupni sistem DDV Unije naj bi nadomestil različne prometne davke, ki so pred tem veljali v posameznih državah članicah.⁴⁰ Kakor izhaja iz četrte in osme uvodne izjave Direktive 67/227/EGS,⁴¹ so se prej v večini držav članic pobirali prometni davki v obliki kumulativnih večfaznih sistemov, torej ne v obliki DDV. S skupnim sistemom DDV naj bi se zdaj vsi prometni davki v Uniji nadomestili s posebno obliko prometnega davka, namreč z veljavnim DDV.

94. Skupni sistem DDV torej ne usklajuje področja DDV, ampak širše področje prometnih davkov, s tem ko določeno različico prometnega davka – veljavni DDV – določa za zavezujočo. V nasprotju s to uskladitvijo bi seveda bilo, če bi države članice poleg skupnega sistema DDV uporabljale še druge prometne davke, ne glede na njihovo različico.

95. Dosedanje stališče sodne prakse, po katerem za nacionalni davek le tedaj velja prepoved iz člena 401 Direktive o DDV glede pobiranja *prometnega davka*, kadar ima ta davek bistvene značilnosti DDV,⁴² je že glede na to preozko. Že generalni pravobranilec P. Léger je opozoril, da je to stališče protislovno in da državam članicam dopušča ponovno uvedbo kumulativnega večfaznega sistema, ki naj bi bil s skupnim sistemom DDV odpravljen.⁴³ Kumulativni večfazni sistem namreč nima bistvenih značilnosti DDV, saj ne pozna odbitka vstopnega davka.

96. Kadar nacionalni davek ogroža delovanje skupnega sistema DDV, se lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča označi kot prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV, zaradi česar je na podlagi prava Unije prepovedan.⁴⁴ To delovanje namreč temelji na tem, da naj se z določeno obliko prometnega davka – namreč veljavnim DDV – v vseh državah članicah zagotovijo enaki konkurenčni pogoji. V skladu z uvodno izjavo 4 Direktive o DDV je namreč uresničitev cilja uvedbe skupnega sistema DDV pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Pri tem je treba, kolikor je mogoče, odpraviti dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Unije.

39 — Glej med drugim sodbe z dne 8. junija 1999 v združenih zadevah Pelzl in drugi (C-338/97, C-344/97 in C-390/97, Recueil, str. I-3319, točka 21), Banca popolare di Cremona (navedena v opombi 38, točka 28) in KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 38, točka 37).

40 — Glej le sodbi Banca popolare di Cremona (navedena v opombi 38, točka 23) in KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 38, točka 31).

41 — Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3).

42 — Glej le sodbo KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 38, točka 36 in tam navedena sodna praksa).

43 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Légerja z dne 13. marca 1997 v zadevi Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Recueil, str. I-5053, točka 42).

44 — Glej le sodbi Banca popolare di Cremona (navedena v opombi 38, točke od 23 do 25) in KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 38, točki 31 in 34); glej sodbo z dne 27. novembra 1985 v zadevi Rousseau Wilmot (295/84, Recueil, str. 3764, točka 16).

97. Sodišče samo je v svojih zadnjih upoštevnih odločitvah dosledno zahtevalo, da se pri primerjavi nacionalnega davka z značilnostmi DDV posebna pozornost nameni zahtevi, naj se vedno zagotovi nevtralnost skupnega sistema DDV.⁴⁵ Odprto pa ostaja vprašanje, zakaj lahko le davek, ki ima bistvene značilnosti DDV, z izkrivljanjem konkurenčnih pogojev ogroža delovanje skupnega sistema DDV. Generalna pravobranilka C. Stix-Hackl je že pravilno ugotovila, da v skupni sistem DDV najbolj posega tak davek, ki ima poleg bistvenih značilnosti DDV tudi značilnosti, ki so z DDV v nasprotju.⁴⁶

98. Proti ozkemu stališče sodne prakse tako ne govori le besedilo člena 401 Direktive o DDV, ki ne izhaja iz narave DDV, ampak iz narave prometnega davka, ki ga je treba od tega ločiti. Ozka razlaga te določbe predvsem vpliva na njeno praktično učinkovitost, saj dopušča uvedbo nacionalnih prometnih davkov, ki – kakor na primer prometni davek v skladu s kumulativnim večfaznim sistemom – ogrožajo delovanje skupnega sistema DDV z izkrivljanjem konkurenčnih pogojev.

99. Širše razumevanje člena 401 Direktive o DDV je mogoče navezati na sodno prakso, s katero se je vprašanje, ali v skladu s pravom Unije poleg davkov, ki imajo bistvene značilnosti DDV, niso morda prepovedani tudi drugi davki, na nek način vedno puščalo odprto. Sodišče je namreč še vedno mogoče razumeti tako, da je *vsaj* davek, ki ima bistvene značilnosti DDV, nezdružljiv s sedanjim členom 401 Direktive o DDV.⁴⁷ Torej ni izključeno, da bi tudi drugi davki lahko bili s tem nezdružljivi.⁴⁸

100. Na koncu se mi zdi jasno, da prepoved davka v skladu s členom 401 Direktive o DDV predpostavlja, da ima nacionalni davek bistvene značilnosti prometnega davka, ne pa bistvenih značilnosti DDV. Poleg tega ta določba glede na njen smisel in namen in v skladu z dosedanjo sodno prakso prepoveduje le take davke, ki ogrožajo delovanje skupnega sistema DDV, s tem ko izkrivljajo konkurenčne pogoje na nacionalni ravni ali na ravni Unije.

101. V nadaljevanju bom zato na kratko preučila, kako bi lahko na ta način spremenjeno stališče sodne prakse vplivalo na obravnavani primer.

b) Bistvene značilnosti prometnega davka

102. Najprej bi bilo treba preučiti, ali ima madžarski posebni davek bistvene značilnosti prometnega davka v smislu člena 401 Direktive o DDV.

103. Kot izhodišče za določitev bistvenih značilnosti prometnega davka je mogoče uporabiti bistvene značilnosti DDV v skladu s sodno prakso Sodišča. Zadnje bi morale namreč vsebovati značilnosti širšega pojma prometnega davka ter poleg tega posebne značilnosti DDV.

45 — Sodbi Banca popolare di Cremona (navedena v opombi 38, točka 29) in KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 38, točka 38).

46 — Sklepni predlogi generalne pravobranilke C. Stix-Hackl z dne 14. marca 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona (C-475/03, ZODL, str. I-9373, točka 36).

47 — Glej v tem smislu sodbe Dansk Denkavit in Poulsen Trading (navedena v opombi 36, točka 11), z dne 26. junija 1997 v združenih zadevah Careda in drugi (od C-370/95 do C-372/95, Recueil, str. I-3721, točka 14), z dne 19. februarja 1998 v zadevi SPAR (C-318/96, Recueil, str. I-785, točka 22), Pelzl in drugi (navedena v opombi 40, točka 20) in KÖGÁZ in drugi (navedena v opombi 38, točka 34 in naslednja).

48 — Glej v tem pogledu sodbo z dne 13. julija 1989 v združenih zadevah Wisselink in drugi (93/88 in 94/88, Recueil, str. 2671, točka 11) glede kumulativnega večfaznega sistema ter sklepne predloge generalnega pravobranilca S. Alberja z dne 18. marca 1999 v združenih zadevah Pelzl in drugi (C-338/97, C-344/97 in C-390/97, Recueil, str. I-3319, točka 85).

i) Priznavanje odbitka vstopnega davka in možnost prevalitve davka

104. Najprej se je mogoče strinjati z generalnima pravobranilcema J. Mischojem in C. Stix-Hackl, da odbitek vstopnega davka ne more spadati k bistvenim značilnostim prometnega davka.⁴⁹ Prav ta značilnost bi preprečevala, da bi bila državam članicam prepovedana ponovna uvedba kumulativnega večfaznega sistema, ki naj bi bil s skupnim sistemom DDV odpravljen.

105. Tudi možnost prevalitve davka na končnega potrošnika, kar zahteva Sodišče,⁵⁰ ki se vedno prikazuje kot posledica odbitka vstopnega davka,⁵¹ ni pogoj za domnevo, da gre za davek, ki ga je v smislu člena 401 Direktive o DDV mogoče označiti kot prometni davek. Možnost prevalitve davka je vprašljiva ravno v kumulativnem večfaznem sistemu, kjer ni enakih konkurenčnih pogojev. Zahteva po možnosti prevalitve davka bi na koncu med drugim povzročila, da prepoved člena 401 Direktive o DDV ne bi zajela davkov, ki posebej izkrivljajo konkurenco in jih zato zaradi zelo različnih konkurenčnih pogojev davčnih zavezancev ni mogoče prevaliti.

ii) Pobiranje v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa

106. Tudi značilnost pobiranja v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa ni bistvena značilnost prometnega davka.⁵²

107. V zgodnji sodni praksi Sodišče ni bilo edino s takšnim mnenjem.⁵³ Poleg tega so enofazni sistemi prav tako alternativa veljavnemu sistemu DDV, saj pri uporabi na transakcijah za končne potrošnike načeloma pomenijo enak davčni rezultat.

iii) Odmera glede na ceno

108. Značilnost odmere glede na ceno je pravzaprav bistvena značilnost prometnega davka. O prometnem davku je sploh mogoče govoriti šele tedaj, če se davek v okviru njegove davčne osnove ravna po prihodku samem.

109. Ni pa bistveno, ali se odmera ravna po enem samem prihodku ali po seštevku prihodkov v določenem časovnem obdobju, kakor je to značilno v obravnavanem primeru madžarskega posebnega davka. Tudi če se davek namreč odmeri na celotne prihodke enega leta, vpliva na vsak posamezni prihodek.⁵⁴

49 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mischoja z dne 27. aprila 1989 v združenih zadevah *Wisselink in drugi* (93/88 in 94/88, Recueil, str. 2671, točka 50) in sklepni predlogi generalne pravobranilke C. Stix-Hackl v zadevi *Banca popolare di Cremona* (navedeni v opombi 46, točka 110).

50 — Glej med drugim sodbi *Careda in drugi* (navedena v opombi 47, točka 14 in naslednja) in *KÖGÁZ in drugi* (navedena v opombi 38, točki 50 in 57).

51 — Glej med drugim sodbe *Pelzl in drugi* (navedena v opombi 39, točka 21), *Banca popolare di Cremona* (navedena v opombi 38, točka 28) in *KÖGÁZ in drugi* (navedena v opombi 38, točka 37).

52 — Sklepni predlogi v zadevi *Wisselink in drugi* (navedeni v opombi 49, točka 50).

53 — Glej sodbo *Wisselink in drugi* (navedena v opombi 48, točka 11 in naslednja).

54 — Sklepni predlogi v zadevi *Pelzl in drugi* (navedeni v opombi 48, točki 44 in 57); glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa z dne 17. marca 2005 v zadevi *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 46 in naslednje) in sklepne predloge generalne pravobranilke C. Stix-Hackl v zadevi *Banca popolare di Cremona* (navedeni v opombi 46, točka 79).

110. Sodišče je sicer v starejših postopkih deloma zanikalo uporabo prepovedi posebej za davek, ki je, podobno kot obravnavani posebni davek, obremenil določene skupine podjetij le na podlagi skupnega letnega prihodka.⁵⁵ Taka ugotovitev pa je mogoče pogojena z napačnim tolmačenjem, ki ga je deloma mogoče najti v sodni praksi, da se DDV odmeri na dodano vrednost, ustvarjeno pri vsaki transakciji.⁵⁶ Z davčno-tehničnega vidika to ni tako, saj davčna osnova v skladu s členom 73 Direktive o DDV zajema vse, kar predstavlja plačilo.

111. Madžarski posebni davek bi tako izpolnjeval značilnost odmere glede na ceno.

iv) Splošno pobiranje

112. Na koncu k bistvenim značilnostim prometnega davka v smislu člena 401 Direktive o DDV spada tudi značilnost splošnega pobiranja.

113. To izhaja neposredno iz razlage člena 401 Direktive o DDV. Določba namreč kot primer davkov, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, navaja posamezne vrste davkov, ki se osredotočajo na obdavčenje določenih vsebin kot so zavarovanja, zemljišča ali igre in stave. Taki posebni prometni davki torej ostanejo veljavni tudi po uvedbi skupnega sistema DDV. Prepovedani so torej le splošni prometni davki. Le ti imajo tudi tak doseg, ki lahko ogroža delovanje skupnega sistema DDV.

114. Sodišče je do sedaj kot splošne prometne davke štelo le tiste davke, ki zajemajo celoto gospodarskih procesov v eni državi članici.⁵⁷

115. Ugotoviti pa je treba, da niti veljavni DDV še zdaleč ne obdavčuje vseh transakcij. Tako predvsem člena 132 in 135 Direktive o DDV vsebujeta številne davčne oprostitve za posamezne dejavnosti ali celo cele panoge. V tem pogledu splošno pobiranje davka ne more predpostavljati, da se dejansko obdavčijo vse dejavnosti. Taka razlaga bi prepovedi iz člena 401 Direktive o DDV tudi vzela vsako praktično relevantno področje uporabe.⁵⁸

116. Predvsem pri davku, kakršen je obravnavani, ki se pobira le na zadnji distribucijski stopnji, ni mogoče zahtevati, da obsega vse vrste transakcij. Glede na splošno pobiranje prometnega davka se pri takem davku postavlja vsaj vprašanje, ali ima splošno naravo glede na transakcije, opravljene končnim potrošnikom.

117. Ne glede na vprašanje, kdaj je treba v tem pogledu izhajati iz splošnega pobiranja,⁵⁹ v obravnavanem postopku glede tega ni potrebnih podatkov glede področja uporabe davka. Nacionalno sodišče tako le opozarja na to, da posebni davek obsega dejavnosti trgovine na drobno v določenih oštevilčenih sektorjih enotne nomenklature gospodarskih dejavnosti, ki velja na Madžarskem. Iz tega pa ne izhaja, kako daleč seže obdavčenje transakcij končnim potrošnikom.

118. Na podlagi obstoječih podatkov torej ni mogoče presoditi, ali je davek, kakršen je madžarski posebni davek, splošni prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV.

55 — Glej sodbi Rousseau Wilmot (navedena v opombi 44, točka 16) in Pelz in drugi (navedena v opombi 39, točka 25); v sklepu pa drugače sodba Dansk Denkvit in Poulsen Trading (navedena v opombi 36).

56 — Glej sodbi z dne 19. marca 1991 v zadevi Giant (C-109/90, Recueil, str. I-1385, točka 14) in z dne 16. decembra 1992 v zadevi Beaulande (C-208/91, Recueil, str. I-6709, točka 18).

57 — Sodbe Beaulande (navedena v opombi 56, točka 16); z dne 17. septembra 1997 v zadevi Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Recueil, str. I-5053, točka 17) ter Tulliasiamies in Siilin (navedena v opombi 38, točka 101); glej tudi sodbo EKW in Wein & Co (navedena v opombi 38, točka 24).

58 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca Saggia z dne 1. julija 1999 v zadevi EKW in Wein & Co (C-437/97, Recueil, str. I-1157, točka 21).

59 — V tem pogledu glej različna izhodišča rešitev v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca Jacobsa z dne 19. marca 1992 v zadevi Bozzi (C-347/90, Recueil, str. I-2947, točka 14) in v sklepnih predlogih generalnega pravobranilca Alberja z dne 20. novembra 1997 v zadevi SPAR (C-318/96, Recueil, str. I-785, točka 33).

c) Izkrivljanje konkurenčnih pogojev

119. Če bi se ugotovilo, da gre pri madžarskem posebnem davku za splošni prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV, bi prepoved prava Unije še predpostavljala, da ta davek ogroža delovanje skupnega sistema DDV, s tem ko izkrivlja konkurenčne pogoje na nacionalni ravni ali na ravni Unije.

120. Za posebni davek bi to verjetno veljalo. Za prodajo enakih izdelkov namreč na koncu velja, odvisno od davčnega zavezanca, različna davčna obremenitev. To pa ne velja za pobiranje posebnega davka za nazaj, ki na podlagi njegovega nepoznavanja v trenutku transakcije ni mogel izkrivljati konkurence.

121. Poleg tega na podlagi načina pobiranja posebnega davka za davčno obremenitev ponovno postane pomembna dolžina proizvodne in distribucijske poti v nasprotju z osnovnim načelom iz člena 1(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV. Če namreč trgovec na debelo dobavlja malim trgovcem na drobno, glede na progresivno lestvico posebnega davka ne pride do davčne obremenitve. Če pa se distribucijska pot skrajša za eno stopnjo, s tem ko prejšnji trgovec na debelo sedaj začne opravljati dejavnost kot veliki trgovec na drobno, na podlagi progresije davčne stopnje pride do davčne obremenitve. Tudi različno obravnavanje podružničnih in franšiznih sistemov je rezultat tega pobiranja posebnega davka, ki ni v skladu z načeli skupnega sistema DDV.⁶⁰

122. S tem ko izkrivlja konkurenčne pogoje na nacionalni ravni, predvsem glede na neodvisnost obdavčenja od dolžine proizvodne in distribucijske poti, madžarski posebni davek zaradi progresivne davčne stopnje načeloma ogroža delovanje skupnega sistema DDV.

d) Vmesni sklep

123. Ob upoštevanju nezadostnih podatkov v predlogu za sprejetje predhodne odločbe glede splošne narave posebnega davka in glede na okoliščino, da razlaga člena 401 Direktive o DDV očitno do sedaj ni imela nobene vloge v postopku v glavni stvari, Sodišču ne predlagam ponovnega odprtja ustnega postopka, da bi udeleženci v tem pogledu lahko podali svoja stališča.

124. Bolj smiselno se mi zdi, da se v obravnavanem postopku razjasnijo le vprašanja, ki jih je glede primarnega prava postavilo predložitveno sodišče, sicer pa je treba predložitvenemu sodišču zgolj dati napotek, naj primerno upošteva člen 401 Direktive o DDV. Če bo predložitveno sodišče glede na dosedanjo sodno prakso Sodišča in tu predstavljene preudarke menilo, da ni izključeno, da madžarski posebni davek krši člen 401 Direktive o DDV, naj ponovno vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe.

6. Sklep

125. Na vprašanje za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti, da člen 49 PDEU, ki ga je treba v obravnavanem primeru uporabiti v povezavi s členom 54 PDEU, ne nasprotuje pobiranju madžarskega posebnega davka, kakor ga je predstavilo predložitveno sodišče. Predložitveno sodišče pa mora preučiti, ali je posebni davek združljiv s členom 401 Direktive o DDV.

⁶⁰ — Glej točko 72 in naslednje zgoraj.

V – Predlog

126. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanje, ki ga je v predhodno odločanje predložilo Székesfehérvári Törvényszék, odgovori tako:

Člen 49 PDEU, ki ga je treba v postopku v glavni stvari uporabiti v povezavi s členom 54 PDEU, ne nasprotuje pobiranju takega davka, kakor ga je predstavilo predložitveno sodišče. Predložitveno sodišče pa mora preučiti, ali je tak davek združljiv s členom 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.