



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 13. junija 2019<sup>1</sup>

**Zadeva C-75/18**

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.  
proti  
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság  
(upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Svoboda ustanavljanja – Državne pomoči – Sistem DDV –  
Davek za telekomunikacijska podjetja, ki temelji na prometu – Manj ugodna obravnava družb  
nerezidentk zaradi progresivne davčne stopnje – Posredna diskriminacija – Upravičenost davka  
s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu – Nedopustno dajanje prednosti malim podjetjem  
zaradi progresivne davčne stopnje – Značilnosti prometnega davka v smislu člena 401  
Direktive o DDV“

### I. Uvod

1. Sodišče mora v tem postopku obravnavati vprašanja davčne zakonodaje in zakonodaje o državnih pomočeh, ki imajo hkrati poseben pomen za davek na digitalne storitve, ki temelji na prometu<sup>2</sup>, ki ga trenutno predlaga Komisija. Tako se tudi v tem postopku postavlja vprašanje, ali obdavčitev dohodkov družbe, ki temelji na prometu, že pomeni prometni davek ali pa je tak davek neposredni davek od dohodkov.
2. Poleg tega mora Sodišče znova<sup>3</sup> obravnavati vprašanje posredne diskriminacije zaradi davčne ureditve, katere diskriminatornost bi lahko tokrat izvirala zgolj iz njene progresivne davčne stopnje. Sodišče mora nazadnje obravnavati še vprašanje, ali progresivna obdavčitev gospodarsko močnejših družb poleg tega pomeni tudi neupravičeno pomoč v korist drugih družb.
3. Zaradi učinka porazdelitve, ki se praviloma želi doseči s progresivno davčno stopnjo, so gospodarsko močnejši subjekti *per se* obdavčeni bolj in s tem v primerjavi z gospodarsko šibkejšimi subjekti manj ugodno obravnavani. Ker gospodarsko močnejši subjekti bolj verjetno poslujejo čezmejno, bi to lahko pomenilo posredno diskriminacijo teh družb, zlasti če je cilj uporabe progresivne davčne stopnje zajeti gospodarsko močnejše družbe nerezidentke.

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> Predlog Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

<sup>3</sup> Glej na primer sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291), in z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Sodišče mora nazadnje na podlagi prava Unije presoditi o dopustnosti progresivne davčne stopnje in splošne olajšave<sup>4</sup>, ki je v številnih državah članicah zgodovinsko pogojena, velja za obvezno značilnost socialne države in se zato uporablja tudi pri obdavčitvi dohodkov v državah članicah. Poleg tega tudi davek na digitalne storitve, katerega uvedba se načrtuje v Uniji in ki je že uveden v različnih državah članicah, temelji na progresivni davčni stopnji in splošni olajšavi.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

5. Člen 401 Direktive 2006/112/ES<sup>5</sup> (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa:

„Brez poseganja v druge določbe prava Skupnosti ta direktiva ne preprečuje, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katerekoli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, pod pogojem, da obračunavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.“

### B. Nacionalno pravo

6. Podlaga za spor o glavni stvari je Az egyes ágazatokot terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (zakon št. XCIV iz leta 2010 o posebnem davku za nekatere sektorje; v nadaljevanju: zakon o posebnem davku), ki je za leta od 2010 do 2012 za podjetja v nekaterih sektorjih določal posebni davek, ki temelji na prometu.

7. V preambuli zakona o posebnem davku je navedeno:

„Parlament v okviru uravnoteženja proračuna izdaja ta zakon o uvedbi posebnega davka za davčne zavezance, katerih zmožnost prispevanja k javnim bremenom presega splošno davčno obveznost.“

8. Člen 1 zakona o posebnem davku vsebuje ta pomen izrazov:

„V tem zakonu uporabljeni izrazi imajo naslednji pomen: [...]

2. telekomunikacijska dejavnost: opravljanje storitev elektronske komunikacije v skladu z Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [(zakon št. C iz leta 2003 o elektronskih komunikacijah)] [...]

9. Člen 2 zakona o posebnem davku določa:

„Predmet davka so:

- (a) trgovina na drobno v prodajalnah,
- (b) telekomunikacijske dejavnosti,
- (c) dobava energije.“

4 Tudi proporcionalna davčna stopnja v kombinaciji s splošno olajšavo privede do progresivnega učinka davka. Povprečna davčna stopnja pri proporcionalni davčni stopnji 10 % in splošni olajšavi 10.000 na primer pri dohodku v višini 10.000 znaša točno 0 %, pri dohodku v višini 20.000 točno 5 % in pri dohodku v višini 100.000 točno 9 %.

5 Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

10. V členu 3 zakona o posebnem davku so davčni zavezanci opredeljeni tako:

„(1) Davčni zavezanci so pravne osebe, druge organizacije v smislu splošnega davčnega zakonika in samozaposlene osebe, ki opravljajo dejavnost, ki je obdavčena v smislu člena 2.

(2) Davčni zavezanci so tudi organizacije in posamezniki nerezidenti v zvezi z obdavčljivimi dejavnostmi iz člena 2, če jih opravljajo na notranjem trgu prek podružnic.“

11. Za davčno osnovo se na podlagi člena 4(1) zakona o posebnem davku šteje

„neto promet iz dejavnosti iz člena 2, ki jih davčni zavezanci ustvarijo v davčnem letu.“

12. Posebni davek ima strukturo progresivnih davčnih stopenj. V skladu s členom 5(b) zakona o posebnem davku je davčna stopnja

„za dejavnosti iz člena 2(b) za davčni razred z davčno osnovo do 500 milijonov forintov 0 %, za davčni razred z davčno osnovo nad 500 milijonov forintov in do 5 milijard forintov 4,5 %, za davčni razred z davčno osnovo nad 5 milijard forintov 6,5 % [...]“.

13. Člen 7 tega zakona določa pogoje, pod katerimi se ta davek uporablja za t. i. povezane družbe:

„Za davčne zezavance, ki se v smislu zakona [št. LXXXI iz leta 1996] o davku od dohodkov pravnih oseb in davku od dividend štejejo za povezane družbe, je davek opredeljen kot seštevek neto prometa od dejavnosti iz člena 2(a) in (b), ki jih opravljajo davčni zavezanci, ki sestavljajo povezano družbo, pri čemer se za tako ugotovljeni znesek uporabi davčna stopnja iz člena 5, ta znesek pa se med davčne zezavance razdeli glede na delež njihovega neto prometa od opravljanja dejavnosti iz člena 2(a) in (b) v skupnem neto prometu od opravljanja dejavnosti iz člena 2(a) in (b), ki ga ustvarijo vsi povezani davčni zezavanci.“

### III. Spor o glavni stvari

14. Tožeča stranka v sporu o glavni stvari, družba Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (v nadaljevanju: Vodafone), je delniška družba madžarskega prava. Njena edina delničarka je družba Vodafone Europe B.V., ki je registrirana na Nizozemskem.

15. Glavna dejavnost tožeče stranke je opravljanje telekomunikacijskih storitev. Predložitveno sodišče navaja, da je bila v spornih letih tretja največja družba na madžarskem trgu telekomunikacij.

16. Finančna uprava je v okviru naknadne davčne revizije pri tožeči stranki za obdobje od 1. aprila 2011 do 31. marca 2015 ugotovila, da tožeča stranka dolguje razliko davka v višini 8.371.000 forintov (HUF), in ji poleg tega naložila kazen za zamudo in globe. Tožeča stranka je, potem ko je bil njen ugovor zoper to odločbo samo delno uspešen, vložila tožbo pri predložitvenem sodišču.

17. Predložitveno sodišče je v dvomih glede posebnega davka zaradi posebnosti madžarskega trga telekomunikacij. Njegova posebnost je – po navedbah predložitvenega sodišča – v tem, da „se je najnižja davčna stopnja v bistvu v celoti uporabljala samo za promet davčnih subjektov v madžarski lasti, medtem ko so davek po davčni stopnji za najvišji razred prometa plačevale samo madžarske hčerinske družbe matičnih družb nerezidentk, tako da je bil glavni del posebnega davka, ki so ga plačali davčni subjekti, ki so se uvrstili v najvišji razred prometa, plačan po stopnji za najvišji razred.“

18. Vendar dokumenti, ki sta jih Sodišču predložili Komisija in Madžarska, ne potrjujejo te izpovedbe predložitvenega sodišča v celoti. V skladu z njimi je bilo med 16 družbami, ki so se v prvem letu (2010) uvrstile v razred z najvišjo davčno stopnjo, vendarle šest družb, ki jih ne obvladujejo tujci. Nadaljnje statistike kažejo, da vsekakor niso prizadete samo družbe v tuji lasti. Statistike kažejo tudi, da so se v razred s srednjo davčno stopnjo uvrstile tudi družbe, ki so v lasti tujih imetnikov deležev.

19. Poleg tega predložitveno sodišče opozarja, da je Komisija proti Madžarski leta 2012 začela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, ki pa ga je leta 2013 ustavila. Komisija je v obrazložitvev navedla, da je zakon o posebnem davku že prenehal veljati in se zato za leto 2013 ni več uporabljal.

#### **IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem**

20. Predložitveno sodišče je z odločbo z dne 23. novembra 2017, ki je prispela v sodno tajništvo Sodišča 6. februarja 2018, sklenilo vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU in Sodišču v predhodno odločanje predložiti ta vprašanja:

- „1. Ali je treba določbe členov 49, 54, 107 in 108 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo ukrepu države članice, v okviru katerega ima zakonodaja države članice (zakon, ki določa naložitev posebnega davka v sektorju telekomunikacij) tak učinek, da je dejansko davčno breme prevaljeno na tujega davčnega zavezanca in ali je navedeni učinek posredno diskriminatoren?
2. Ali člena 107 in 108 PDEU nasprotujeta zakonodaji države članice, ki predpisuje davčno obveznost, za katero velja progresivna davčna stopnja, ki temelji na prometu, in ali je ta zakonodaja posredno diskriminatorna, če je njen učinek ta, da je dejansko davčno breme v najvišjem davčnem razredu prevaljeno na davčne zavezance v tuji lasti, in ali je ta učinek prepovedana državna pomoč?
3. Ali je treba člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki povzroči različno obravnavanje tujih in domačih davčnih zavezancev, in ali je mogoče šteti, da ima posebni davek značilnost prometnega davka, to pomeni – ali je ta davek združljiv ali nezdružljiv z Direktivo o DDV?“

21. Pisna stališča o teh vprašanjih so v postopku pred Sodiščem predložile družba Vodafone, Madžarska, Republika Poljska, Češka republika in Evropska komisija. Obravnave, ki je potekala 18. marca 2019, so se z izjemo Češke republike udeležili navedeni in Zvezna republika Nemčija.

#### **V. Pravna presoja**

22. Predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe je združljivost madžarskega zakona o posebnem davku s pravom Unije.

23. Vprašanje o skladnosti s pravom Unije se postavlja zaradi konkretne strukture posebnega davka. Po eni strani davčna osnova ni dobiček, ampak neto promet podjetij, ki so davčni zavezanci. Po drugi strani ima strukturo progresivnih davčnih stopenj. Razlikuje se med tremi različnimi razredi, za katere veljajo tri različne davčne stopnje: davčna stopnja 0 % se zaračuna za neto promet v znesku do 500 milijonov HUF, davčna stopnja 4,5 % za neto promet v znesku nad 500 milijonov forintov do 5 milijard HUF in davčna stopnja 6,5 % za neto promet v znesku nad 5 milijardami HUF.

24. Pri tem predložitveno sodišče sprašuje, ali člena 49 in 54 PDEU (v zvezi s tem glej poglavje B teh sklepnih predlogov), člena 107 in 108 PDEU (v zvezi s tem glej poglavje C teh sklepnih predlogov) ter člen 401 Direktive o DDV (v zvezi s tem glej poglavje A teh sklepnih predlogov) nasprotujejo davku, kot je opisani. Pri tem je smiselno najprej odgovoriti na tretje vprašanje za predhodno odločanje, da se najprej pojasni, kakšne značilnosti ima obravnavani davek, ki temelji na prometu. Če bi se izkazalo, da je ta davek že zajet s prepovedjo iz člena 401 Direktive o DDV, na drugi dve vprašanji tako in tako ne bi bilo več treba odgovoriti.

#### **A. Tretje vprašanje za predhodno odločanje: kršitev člena 401 Direktive o DDV**

25. Člen 401 Direktive o DDV državam članicam ne preprečuje uvedbe novih davkov, če teh ni mogoče označiti kot prometne davke. Predložitveno sodišče v zvezi s tem sprašuje, ali je treba ugotoviti, da je posebni davek za telekomunikacijska podjetja, ki temelji na prometu, davek, ki ga je mogoče označiti kot prometni davek. V tem primeru bi člen 401 Direktive o DDV Madžarski preprečeval uvedbo tega davka.

26. Sodišče v ustaljeni sodni praksi poudarja, da je treba za razlago člena 401 Direktive o DDV ta člen uvrstiti v njegov zakonodajni okvir.<sup>6</sup>

27. Iz uvodnih izjav Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih<sup>7</sup> izhaja, da mora uskladitev zakonodaje o prometnih davkih omogočiti vzpostavitev skupnega trga, znotraj katerega poteka neizkrivljena konkurenca in katerega značilnosti so podobne značilnostim domačega trga, in tako odpraviti davčne razlike, ki lahko izkrivljajo konkurenco in ovirajo trgovino.<sup>8</sup> Z Direktivo o DDV<sup>9</sup> je bil uveden tak skupni sistem DDV.

28. Skupni sistem DDV temelji na načelu, da se na potrošnje blaga in storitev do faze prodaje na drobno uporabi splošni davek, ki je strogo sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.<sup>10</sup> Kot poudarja Sodišče, ta davek nazadnje nosi samo končni potrošnik.<sup>11</sup>

29. Skupni sistem DDV je moral, da je bilo mogoče vzpostaviti enake pogoje obdavčitve za isto transakcijo, ne glede na to, v kateri državi članici se opravi, nadomestiti prometne davke, ki so veljali v posameznih državah članicah. Iz istih razlogov lahko države članice v skladu s členom 401 Direktive o DDV ohranijo ali uvedejo davke, dajatve ali obremenitve na dobavo blaga, storitve in uvoz samo, če jih ni mogoče označiti kot prometne davke.

30. Sodišče je v zvezi s tem presodilo, da je treba pri davkih, ki imajo bistvene značilnosti DDV, tudi če z njim niso popolnoma identične, vsekakor šteti, da bremenijo pretok blaga in storitev podobno kot DDV.<sup>12</sup>

6 Sodbe z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi (C-475/17, EU:C:2018:636, točka 29 in naslednje); z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 18), in z dne 8. junija 1999, Pelzl in drugi (C-338/97, C-344/97 in C-390/97, EU:C:1999:285, točke od 13 do 20).

7 UL 1967, 71, str. 1301; v nadaljevanju: Prva direktiva.

8 Sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 19).

9 Najprej z Drugo direktivo Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303), pozneje s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

10 Sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 21).

11 Sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 22, na koncu).

12 Sodbe z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi (C-475/17, EU:C:2018:636, točka 37); z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 26); z dne 29. aprila 2004, GIL Insurance in drugi (C-308/01, EU:C:2004:252, točka 32), in z dne 31. marca 1992, Dansk Denkavit in Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, točki 11 in 14).

31. Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da so bistvene značilnosti DDV štiri: 1. davek na splošno velja za vse blagovne ali storitvene transakcije; 2. znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve; 3. pobiranje davka v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij; 4. davčni zavezanec od dolgovanega davka odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah procesa, tako da se davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in je končna obremenitev davka na koncu prenesena na potrošnika.<sup>13</sup>

32. Vendar madžarski posebni davek, po eni strani, ne zajema vseh transakcij, ampak samo posebne transakcije telekomunikacijskih podjetij. Zato ni (splošni) prometni davek v smislu prvega merila, ampak bi bil lahko kvečjemu posebna trošarina, ki pa jo države članice zdaj lahko uvedejo samo pod pogoji člena 1(2) in (3) Direktive 2008/118/ES<sup>14</sup>.

33. Po drugi strani ni zasnovan tako, da se prevali na potrošnika (četrto merilo). Da gre za prevalitev na potrošnika, pa ni mogoče trditi zgolj na podlagi tega, da se davek vsteeje v ceno blaga ali storitev. To bolj ali manj velja za vsako obdavčitev podjetja. Davek mora biti, če potrošnik – kot pri tem madžarskem posebnem davku za telekomunikacijska podjetja, ki je predmet presoje – ni davčni dolžnik, namreč zasnovan tako, da se konkretno prevali na potrošnika.

34. To bi pomenilo, da bi morala biti višina davka – kot to velja za DDV – v trenutku izvedbe transakcije (to je v trenutku, ko potrošnik prejme blago ali storitev) znana. Ker pa je ta davek mogoče izračunati šele na koncu leta in je odvisen od višine letnega prometa, telekomunikacijskemu podjetju, ki opravlja transakcijo, v trenutku izvedbe transakcije sploh še ni znano davčno breme, ki ga mora morda prevaliti, vsekakor pa ne njegova natančna višina.<sup>15</sup> Če spodnji prag na koncu leta ni dosežen, na primer sploh ni davka, ki bi ga bilo treba prevaliti na potrošnika. Zato tudi ne gre za davek, *ki je zasnovan tako, da se prevali*.

35. Iz koncepta madžarskega posebnega davka za telekomunikacijska podjetja namreč izhaja, da naj bi bila ta obdavčena neposredno, na kar Madžarska upravičeno opozarja. Kot je razvidno iz preambule, naj bi njihova zmožnost prispevanja k javnim bremenom presegla splošno davčno obveznost (s tem je mišljena splošna zmožnost plačevanja davkov). Torej naj bi se obdavčila posebna finančna zmožnost teh podjetij in ne finančna zmožnost prejemnikov telekomunikacijskih storitev. Zato je madžarski posebni davek podoben posebnemu (neposrednemu) davku od dohodkov, ki so ga dolžna plačevati nekatera podjetja, v tem primeru telekomunikacijska podjetja.

36. Predmet obdavčitve tudi ni vsaka posamezna transakcija na podlagi svoje cene, ampak v skladu s členom 1 in 2 zakona o posebnem davku skupni (neto) promet od opravljanja storitev elektronske komunikacije v davčnem letu, od mejne vrednosti 500 milijonov HUF najprej po davčni stopnji 4,5 % in od pet milijard HUF naprej po davčni stopnji 6,5 %. Tudi s tem je posebni davek za podjetja po svojih značilnostih podoben posebnemu neposrednemu davku od dohodkov. Vendar se drugače kot pri „običajnih“ neposrednih davkih od dohodkov kot davčna osnova ne uporabi ustvarjeni dobiček – kot razlika med dvema vrstama sredstev v določenem obdobju – ampak ustvarjeni promet v določenem obdobju. Vendar to – v nasprotju s tem, kar je očitno menila Komisija na obravnavi – glede tega, da gre za *neposredni* davek, ne spremeni ničesar.

13 Sodbe z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 28); z dne 8. junija 1999, Pelzl in drugi (C-338/97, C-344/97 in C-390/97, EU:C:1999:285, točka 21), in z dne 7. maja 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, točka 12).

14 Direktiva Sveta z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (UL 2009, L 9, str. 12).

15 V zvezi s to zahtevo glej na primer sodbi z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi (C-475/17, EU:C:2018:636, točki 46 in 47) – škodljiva, če prevalitev ni gotova – in z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 33).

37. Torej je madžarski posebni davek posebni (neposredni) davek od dohodkov, ki temelji na prometu, s katerim naj bi se izkoristila posebna finančna zmožnost telekomunikacijskih podjetij. To pomeni, da ga – kot tudi Komisija nazadnje upravičeno poudarja – ni mogoče označiti kot prometni davek, s katerim se želi obdavčiti potrošnika. Zato člen 401 Direktive o DDV Madžarski ne preprečuje uvedbe tega davka poleg DDV.

## **B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje: kršitev svobode ustanavljanja**

38. Predmet prvega vprašanja je, ali svoboda ustanavljanja iz členov 49 in 54 PDEU nasprotuje madžarskemu posebnemu davku za sektor telekomunikacij. Člena 107 in 108 PDEU, ki sta prav tako navedena v tem vprašanju za predhodno odločanje, pa bom izčrpno obravnavala v zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje.

39. Pri tem je treba najprej ugotoviti, da področje neposrednega obdavčevanja – na katero spada ta posebni davek (v zvezi s tem glej zgoraj točko 35 in naslednje) – sicer ni v pristojnosti Unije, vendar morajo države članice to svojo pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije, h kateremu spadajo zlasti temeljne svoboščine.<sup>16</sup>

40. Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 49 PDEU priznava državljanom Unije, zajema v skladu s členom 54 PDEU za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, pravico opravljanja dejavnosti v drugih državah članicah prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije.<sup>17</sup>

41. Vendar je svoboda ustanavljanja za ta primer upoštevana samo, če gre za čezmejni položaj (v zvezi s tem pod 1.). Če je to tako, je treba nato postaviti vprašanje, ali posebni davek pomeni omejitev svobode ustanavljanja (v zvezi s tem pod 2.) in ali je ta morebitna omejitev upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (v zvezi s tem pod 3.).

### **1. Čezmejni položaj**

42. Madžarska vlada trdi, da je v dvomih glede tega, pod katerimi pogoji je mogoče šteti družbe za „domače“ ali „tuje“. V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso sedež družbe uporabi kot navezna okoliščina na pravni red neke države, podobno kot se državljanstvo pri fizičnih osebah.<sup>18</sup> Ker ima tožeča stranka postopka v glavni stvari sedež na Madžarskem, jo je treba zato šteti za madžarsko družbo, tako da ne gre za čezmejni položaj.

43. Vendar je matična družba tožeče stranke družba s sedežem na Nizozemskem. Če ta družba nerezidentka opravlja dejavnost na madžarskem trgu prek hčerinske družbe – in sicer tožeče stranke postopka v glavni stvari – je prizadeta svoboda ustanavljanja matične družbe.

16 Sodbe z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 40); z dne 11. avgusta 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, točka 16), in z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 21).

17 Sodbe z dne 4. julija 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, točka 17); z dne 1. aprila 2014, Felixstowe Dock and Railway Company in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200, točka 17), in z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 41).

18 Sodbi z dne 2. oktobra 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, točka 25), in z dne 14. decembra 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, točka 20); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, točka 40).

44. Sodišče je namreč v tem okviru že presodilo, da se družba za davčne namene lahko sklicuje na omejitev svobode ustanavljanja druge družbe, s katero je povezana, če takšna omejitev vpliva na njeno obdavčitev.<sup>19</sup> Zato se lahko tožeča stranka postopka v glavni stvari sklicuje na morebitno omejitev svobode ustanavljanja svoje matične družbe, družbe Vodafone Europe B.V.

## 2. Omejitev svobode ustanavljanja

45. Kot omejitev svobode ustanavljanja je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso obravnavati vse ukrepe, ki preprečujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svobode.<sup>20</sup> Načeloma so s tem zajete diskriminacije, pa tudi nediskriminatorne omejitve. Vendar je treba pri davkih in dajatvah upoštevati, da pomenijo obremenitev *per se* in s tem zmanjšujejo privlačnost ustanavljanja v drugi državi članici. Preizkus na podlagi nediskriminatornih omejitev bi zato privedel do tega, da bi se za vse nacionalne obdavčljive dogodke uporabljalo pravo Unije, in bi s tem bistveno posegel v suverenost držav članic na področju davkov.<sup>21</sup>

46. Zato je Sodišče že večkrat presodilo, da finančna avtonomija obsega to, da lahko države članice določajo pogoje in ravni obdavčitve, če čezmejni položaj ni diskriminatorno obravnavan glede na nacionalni položaj.<sup>22</sup>

47. Za omejitev svobode ustanavljanja je zato potrebno, prvič, da gre sploh za različno obravnavanje dveh ali več primerjanih skupin (v zvezi s tem pod (b)). Če je to tako, se, drugič, postavlja vprašanje, ali to različno obravnavanje čezmejnih položajev glede na povsem nacionalne položaje pomeni postavitev v slabši položaj prvih, pri čemer sta pri tem upoštevni očitna in prikrita diskriminacija (v zvezi s tem pod (c)). Kot dodatna točka se včasih preizkusi, ali se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki so objektivno primerljivi (v zvezi s tem pod (d)).

48. Nazadnje je treba v tem primeru na kratko vnaprej pojasniti, da upoštevne različne obravnavanja – v nasprotju z zadevo *Hervis Sport*<sup>23</sup> – ni mogoče utemeljiti že s tako imenovanim pravilom o seštevanju iz člena 7 zakona o posebnem davku, ampak izključno s progresivno obliko davčne stopnje (v zvezi s tem pod (a)).

### a) Neupoštevnost pravila o seštevanju v obravnavanem okviru

49. Stališče Komisije, da kršitev svobode ustanavljanja izhaja neposredno iz sodbe v zadevi *Hervis Sport*, ni pravilno.

19 Sodbi z dne 1. aprila 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company* in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200, točka 23), in z dne 6. septembra 2012, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 39); v tem smislu tudi že sodba z dne 12. aprila 1994, *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, točka 18 in naslednje).

20 Sodbe z dne 21. maja 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, točka 34); z dne 16. aprila 2015, *Komisija/Nemčija* (C-591/13, EU:C:2015:230, točka 56 in navedena sodna praksa), in z dne 29. novembra 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 36).

21 V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevah X (C-498/10, EU:C:2011:870, točka 28); *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 82 in naslednje); X (C-686/13, EU:C:2015:31, točka 40); C (C-122/15, EU:C:2016:65, točka 66), in *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, točka 28).

22 Glej sodbo z dne 14. aprila 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, točka 29); sklep z dne 4. junija 2009, *KBC-bank* (C-439/07 in C-499/07, EU:C:2009:339, točka 80), in sodbo z dne 6. decembra 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, točki 51 in 53).

23 Sodba z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).



50. Dejansko stanje v tisti zadevi je temeljilo na kombinaciji davka od dohodkov s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu, za dejavnost trgovine na drobno in tako imenovanega pravila o seštevanju za skupine družb. Zadnje je konkretno pomenilo, da za uvrstitev v progresivne davčne stopnje ni bil bistven promet posameznih družb, ampak konsolidiran promet celotne skupine družb. Razlog za to pravilo je uporaba davka s progresivno davčno stopnjo tudi za pravne osebe, ki ni prav značilna za davčno zakonodajo. Tako pravilo o seštevanju je načeloma potrebno, da se prepreči obid progresivnega učinka z delitvijo na več pravnih oseb.

51. Vendar je Sodišče izrazilo pomisleke glede združljivosti pravila o seštevanju s pravom Unije.<sup>24</sup> Ker se isto pravilo o seštevanju iz člena 7 zakona o posebnem davku uporablja tudi za obravnavani posebni davek za trg telekomunikacij, Komisija meni, da je že s tem podana kršitev prava Unije.

52. Vendar tudi če bi bilo pravilo o seštevanju v tem primeru v nasprotju s pravom Unije – kar ne izhaja samodejno iz navedene sodbe – to v tem primeru ne bi bilo upoštevno za rešitev spora in tudi ne bi pomenilo odgovora na vprašanje predložitvenega sodišča. Posledica tega bi bila namreč zgolj, da se pravilo o seštevanju ne bi smelo uporabiti. Ker pa se to za tožečo stranko v postopku v glavni stvari – verjetno zato, ker ni povezana z drugimi telekomunikacijskimi podjetji na madžarskem trgu – v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča tako in tako ne uporablja, to ne bi vplivalo na spor o glavni stvari.

53. Zato mora Sodišče v tem primeru obravnavati vprašanje, ali ima posebni davek že zaradi svoje oblike – ne glede na pravilo o seštevanju – diskriminatorni učinek. Sodišče v sodbi Hervis Sport ni odgovorilo na to vprašanje, in sicer tudi ne – kot upravičeno poudarja družba Vodafone – v tem smislu, kot meni madžarska vlada, da progresivnost sama po sebi ne more zadostovati za diskriminacijo. Sodišče je v tisti zadevi obravnavalo zgolj kombinacijo progresivne davčne stopnje in pravila o seštevanju, ne da bi izključilo možnost, da lahko tudi zgolj progresivna davčna stopnja pomeni diskriminacijo.<sup>25</sup>

### ***b) Različno obravnavanje***

54. Zato je treba najprej postaviti vprašanje, ali zakon o posebnem davku sploh različno obravnava različne družbe. Zdi se, da temu stališču nasprotuje to, da na primer ne določa različnih davčnih stopenj za različne družbe. Določa namreč samo nekatere stopnje prometa, v katere se lahko načeloma uvrstijo vse družbe. Posamezne davčne stopnje, ki se navezujejo na te stopnje prometa, veljajo enotno za vsako družbo. Zaradi tega madžarska vlada zastopa stališče, da ne gre za različno obravnavanje.

55. Temu ni mogoče ugovarjati s trditvijo, da gre za različno obravnavanje že zato, ker morajo družbe z višjim prometom absolutno gledano plačati višji posebni davek kot družbe z nižjim prometom. Zgolj to še ne pomeni različnega obravnavanja, ampak je ta različna obdavčitev skladna s splošno priznanim načelom obdavčitve po finančni zmožnosti. Če sta davčna osnova in davčni dolg v enakem razmerju, kot to na primer velja za proporcionalno davčno stopnjo (flat tax), je že zaradi tega mogoče zanikati obstoj različnega obravnavanja.

<sup>24</sup> Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 39 in naslednje).

<sup>25</sup> Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 34).

56. Vendar davčna osnova in davčni dolg pri progresivni davčni stopnji nista v enakem razmerju pri vseh davčnih zavezancih. To postane v tem primeru posebej očitno, če se primerjajo povprečne davčne stopnje, ki veljajo za davčne zavezance glede na njihov skupni promet – in ne samo glede na posamezne stopnje. Ta povprečna davčna stopnja se z doseganjem višjih stopenj prometa zvišuje, tako da za družbe z višjim prometom na splošno velja tudi višja povprečna davčna stopnja kot za družbe z nižjim prometom. To pomeni, da ne samo absolutno, ampak tudi relativno gledano plačujejo višji davek. To pomeni, da se te družbe obravnavajo različno.<sup>26</sup>

*c) Manj ugodna obravnava čezmejnega položaja*

57. Tako se postavlja vprašanje, ali to različno obravnavanje postavlja družbe nerezidentke v slabši položaj glede na družbe rezidentke.

58. Pri tem očitna ali neposredna diskriminacija družb nerezidentk ni razvidna. Pri načinih pobiranja posebnega davka se namreč ne razlikuje glede na sedež oziroma „izvor“ družbe. Zakon o posebnem davku tako družb nerezidentk ne obravnava drugače kot družb rezidentk.

59. Vendar temeljne svoboščine ne prepovedujejo le očitne diskriminacije, ki temelji na sedežu družb, ampak tudi vse prikrite ali posredne oblike diskriminacije, ki imajo z uporabo drugih razlikovalnih meril enake posledice.<sup>27</sup> Zato je za diskriminatorni značaj v smislu členov 49 in 54 PDEU odločilno vprašanje, ali je različno obravnavanje telekomunikacijskih podjetij glede na merilo letnega neto prometa enako različnemu obravnavanju na podlagi izvora oziroma sedeža družb.

60. V zvezi s tem je treba po eni strani pojasniti, katere zahteve morajo biti izpolnjene, da se lahko pritrди obstoju zveze med izbranim razlikovalnim merilom – v tem primeru promet – in sedežem družb (v zvezi s tem točka 61 in naslednje). Po drugi strani je treba preučiti, ali je treba obstoju posredne diskriminacije vsekakor pritrđiti, če je bilo razlikovalno merilo zavestno izbrano z diskriminatornim ciljem (v zvezi s tem točka 83 in naslednje).

<sup>26</sup> V tem smislu tudi moji sklepní predlogi v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 49).

<sup>27</sup> Sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 30); z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 30); z dne 8. julija 1999, Baxter in drugi (C-254/97, EU:C:1999:368, točka 13), in z dne 14. februarja 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 26).

### 1) Upoštevna zveza

61. Dosedanja sodna praksa tako glede razsežnosti kot tudi narave navedene zveze ni enotna. Dozdaj se je Sodišče glede kvantitativne razsežnosti sklicevalo tako na povezanost v večini primerov<sup>28</sup> kot tudi na zgolj pretežno prizadetost nerezidentov<sup>29</sup>; delno omenja celo samo nevarnost postavitve v slabši položaj.<sup>30</sup> V kvalitativnem smislu ni gotovo, ali mora zveza praviloma<sup>31</sup> obstajati oziroma izhajati iz bistva razlikovalnega merila, kot to nakazuje več sodb,<sup>32</sup> ali pa lahko temelji tudi na bolj naključnih dejanskih razmerah.<sup>33</sup> Poleg tega ni pojasnjeno, ali sta kvantitativna in kvalitativna zveza kumulativni ali morebiti tudi alternativni.

62. Kot sem že navedla drugje, je treba za priznanje prikrite diskriminacije določiti stroga merila. Namen prikrite diskriminacije namreč ni razširitev dejanskega stanu diskriminacije, ampak zgolj zajetje tudi takih primerov, ki formalno gledano ne pomenijo diskriminacije, vendar imajo materialno gledano tak učinek.<sup>34</sup>

#### i) Kvantitativno merilo

63. Zato količinsko nikakor ne more zadostovati zgolj pretežnost – v smislu prizadetosti več od 50 % družb; nasprotno, zveza med uporabljenim razlikovalnim merilom in sedežem družbe bi morala biti ugotovljiva v zelo prevladujočem številu primerov.<sup>35</sup>

64. Vendar je lahko ta kvantitativni element pri uporabi prava zelo težaven. Izid preizkusa je namreč odvisen od tega, kateri podatki za primerjavo se vsakokrat izberejo. Tako je Sodišče v zadevi Hervis Sport postavilo vprašanje, ali je bila večina povezanih družb, ki spadajo v najvišji razred posebnega davka, povezana z matičnimi družbami nerezidentkami.<sup>36</sup>

65. Vendar tega, da se za splošno merilo izbere zgolj najvišji razred, skoraj ni mogoče upravičiti. Ni razvidno, zakaj naj bi bil samo ta razred upošteven za ugotovitev diskriminatornega značaja. V konkretnem primeru je bil razlog za to morda, da so se drugi razredi v primerjavi z najvišjim zdeli zanemarljivo nizki.<sup>37</sup> Vendar v obravnavanem primeru že srednjega razreda z davčno stopnjo 4,5 % skoraj ni mogoče zanemariti. Poleg tega je tako, da več ko ima davek progresivnih stopenj, tem bolj vprašljiv je preizkus zgolj na podlagi najvišjega razreda. Ta pristop povsem odpove v primeru drseče progresivne krivulje, ki sploh nima stopenj, kot to na primer pogosto velja pri obdavčitvi dohodkov.

28 Glej sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 31); z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 39); z dne 22. marca 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, točka 32); z dne 8. julija 1999, Baxter in drugi (C-254/97, EU:C:1999:368, točka 13); z dne 13. julija 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, točka 15), in z dne 7. julija 1988, Stanton in L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, točka 9); glej tudi sodbi z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 48, o prostem pretoku storitev), in z dne 3. marca 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, točka 28, o členu 95 EGS).

29 Sodba z dne 1. junija 2010, Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300; točka 119).

30 Sodba z dne 22. marca 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, točka 32); podobno tudi sodba z dne 1. junija 2010, Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300; točka 119).

31 Glej sodbo z dne 8. julija 1999, Baxter in drugi (C-254/97, EU:C:1999:368, točka 13).

32 Glej sodbo z dne 1. junija 2010, Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 119) o svobodi ustanavljanja; v zvezi s prostim gibanjem delavcev glej tudi sodbe z dne 2. marca 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, točka 36); z dne 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, točka 26); z dne 28. junija 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, točka 41), in z dne 10. septembra 2009, Komisija/Nemčija (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Tako sodbi z dne 9. maja 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, točka 14), in z dne 5. decembra 1989, Komisija/Italija (C-3/88, EU:C:1989:606, točka 9 o svobodi ustanavljanja).

34 Glej moje sklepne predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 40); v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, točka 38), in v zadevi Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, točka 36).

35 Glej moje sklepne predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 41).

36 Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 45).

37 V tisti zadevi je najvišja davčna stopnja znašala 2,4 %, medtem ko so nižje stopnje znašale 0 %, 0,1 % in 0,4 %; glej sodbo z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 8).

66. Tudi predlog Komisije, v skladu s katerim se je treba vprašati, ali večino skupnih prihodkov od posebnega davka prispevajo družbe nerezidentke, ni prepričljiv. To ni zanesljiv, ampak samo naključni kazalnik povezave. Po eni strani bi to v konkretnem primeru – na kar opozarja Madžarska – verjetno veljalo tudi pri proporcionalnem davku, glede katerega tudi Komisija upravičeno nima pomislekov. To merilo bi bilo tudi vedno izpolnjeno, kadar trg večinsko obvladujejo družbe nerezidentke.

67. Po drugi strani na primer ne bi bili zajeti primeri, v katerih za posamezne družbe nerezidentke veljajo zelo visoke davčne stopnje, medtem pa številne manjše družbe rezidentke z nizkimi davčnimi stopnjami vendarle tako veliko prispevajo k skupnim prihodkom posebnega davka, da bi bilo treba zankati obstoj zveze. Če bi bila diskriminacija odvisna od omenjenega prispevka manjših družb rezidentk, bi torej to privedlo do naključnih rezultatov in zato ni smiselno.

68. Enako velja pri presoji povprečne davčne stopnje. Ker različno obravnavanje pri davkih s progresivno davčno stopnjo izhaja iz uporabe različnih *povprečnih* davčnih stopenj, bi bilo kvečjemu mogoče postaviti vprašanje, ali so v zelo prevladujoči večini primerov vse družbe nerezidentke zaradi te stopnje postavljene v slabši položaj. Tako bi bilo samo, če bi ta povprečna davčna stopnja v zelo prevladujoči večini primerov zelo presejala tisto davčno stopnjo, ki v povprečju velja za družbe rezidentke. Ali je bilo tako v obravnavanem primeru, ni jasno razvidno niti iz predložitvene odločbe niti iz podatkov, ki so jih predložili udeleženci.

69. Vendar bi bil diskriminatorni značaj tudi v tem primeru nazadnje odvisen od povprečne davčne stopnje manjših družb rezidentk. Tudi to bi privedlo do naključnih rezultatov in zato ni smiselno. Države članice, ki si ciljno prizadevajo za tuje vlagatelje, nenadoma ne bi mogle pobirati davka od dohodkov s progresivno davčno stopnjo, če in ker bi novi vlagatelji – kakršen je tudi namen – zaradi svojega ekonomskega uspeha nosili večino davčnih prihodkov (absolutno ali prek svojih višjih povprečnih davčnih stopenj). To bi bil absurden izid, ki kaže na to, da kvantitativna presoja ni smiselna.

70. Poleg tega je slabost zgolj kvantitativnega preizkusa – poleg že predstavljenih težav pri izračunu (v zvezi s tem zgoraj točka 63 in naslednje) – da povzroča veliko pravno negotovost, če se ne določijo konkretne mejne vrednosti.<sup>38</sup> Vendar bi tudi konkretna mejna vrednost povzročila težave, na primer težko rešljive spore med nasprotujočimi si statistikami in nihanja številčnih vrednosti, do katerih bi prišlo sčasoma.

71. „Davek na digitalne storitve“, ki je bil na primer pravkar sprejet v Franciji, na podlagi člankov iz medijev trenutno zajema skupno približno 26 družb, od katerih imajo samo štiri sedež v Franciji. Če bi sprememba številčnih vrednosti v naslednjem letu privedla do drugačne pravne presoje, bi bil obstoj omejitve temeljnih svoboščin (pod pogojem da se lahko drugih 22 družb sklicuje na temeljne svoboščine) vedno odvisen od teh statistik, ki so na voljo šele leta pozneje.

72. Poleg tega je določitev kvantitativnega merila s sklicevanjem na imetnike deležev pri družbah v razpršeni lasti (delniška družba z več tisoč delničarji) zelo težavna. Poleg tega tudi ni jasno, kako je treba presojati družbo z dvema družbenikoma, pri kateri je en družbenik nerezident, drugi pa rezident.

73. Če se že – tako kot Komisija in predložitveno sodišče – sklicuje na imetnike deležev, ali ne bi bilo treba potem pri večjih koncernskih strukturah za ugotovitev, ali ureditev dejansko zadeva družbo nerezidentko iz Evropske unije, družbo iz tretje države ali družbo rezidentko, upoštevati zgolj vrh koncerna (to je matično družbo koncerna) in imetnike deležev te družbe? V obravnavanem primeru Sodišče ni seznanjeno s strukturo družbenikov matične družbe Vodafone Europe B.V. oziroma dejanske matične družbe koncerna. Na podlagi tega primera je zelo dobro razvidno, kako neprimeren je kvantitativni pristop, ki je poleg tega odvisen od tega, kakšna je struktura družbenikov družbe.

<sup>38</sup> Sodišče je v sodbi z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 38), očitno zavzelo stališče, da 61,5 % oziroma 52 % ne zadostuje za pritrditev obstoju posredne diskriminacije, ni pa obravnavalo vprašanja, kakšna mejna vrednost bi morala biti dosežena.

ii) *Kvalitativno merilo*

74. Zato menim, da je pomembnejše od tega zgolj kvantitativnega elementa kvalitativno merilo, ki ga je Sodišče v zadnjem času tudi pogosteje uporabilo, v skladu s katerim mora razlikovalno merilo *že samo po sebi* oziroma *praviloma* prizadeti družbe nerezidentke.<sup>39</sup> Torej zgolj naključna zveza, pa naj bo kvantitativno še tako velika, načeloma ne more zadostovati za utemeljitev posredne diskriminacije.

75. Vendar je treba merilo bistvene zveze podrobneje konkretizirati, da se prepreči preširoka uporaba. Sodišče je zavzelo stališče, da gre za bistveno zvezo na primer v primeru farmacevtov, ki so imeli zaradi tega, ker so že opravljali svojo dejavnost na nacionalnem ozemlju, prednost pri izdaji dovoljenja za odprtje novih lekarn.<sup>40</sup> To izhaja iz pravilnega preudarka, da zveza med sedežem in krajem, v katerem podjetje opravlja dejavnost, sledi neki notranji logiki ali tipičnosti in ne temelji zgolj na naključnih značilnostih nekega trga ali sektorja.

76. Enako velja – kot je nedavno navedel generalni pravobranilec N. Wahl<sup>41</sup> – za lastnike vozil, registriranih v državi članici, ki so v veliki večini državljani te države članice, ker je navezna točka za registracijo vozil kraj stalnega prebivališča lastnikov vozil. Tak primer je tudi izbira merila, ki ga lahko izpolnijo samo vozila, izdelana v tujini, ker se na nacionalnem ozemlju ne izdelujejo taka vozila.<sup>42</sup>

77. Poleg tega bistvena zveza obstaja tudi pri merilu ustvarjanja obdavčljivih dohodkov. Razlog za to je, da je dvojnost dohodkov, ki so, po eni strani, v državi ustvarjeni in obdavčljivi, in, po drugi strani, v tujini ustvarjeni in v državi zato neobdavčljivi, v naravi davčne zakonodaje za podjetja. Če se torej kot merilo za ugodnost določi ustvarjanje obdavčljivih dohodkov v državi in v tujini, je ta že sama po sebi povezana z ugodnostjo za družbe rezidentke.<sup>43</sup>

78. Pri tem pride do povezave, ki je lastna zadevnemu razlikovalnemu merilu, pri kateri je mogoče v zelo prevladujočem številu primerov že na podlagi abstraktne presoje brez dvoma domnevati, da je zveza verjetna.

79. Če se ta načela uporabijo za obravnavani primer, se postavi odločilno vprašanje, ali je višina prometa družbe že sama po sebi povezana s (tujim) sedežem družbe oziroma njenih imetnikov deležev, ki jo nadzirajo. Že v sklepnih predlogih v zadevi Hervis Sport sem v zvezi s tem navedla, da je *praviloma* sicer tako, da so podjetja z visokim prometom bolj nagnjena k temu, da prek nacionalnih meja delujejo na notranjem trgu in morebiti v tem obstaja tudi določena verjetnost, da bodo taka podjetja delovala tudi v drugih državah članicah.<sup>44</sup>

39 Glej sodbe z dne 2. marca 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, točka 36), o prostem gibanju delavcev; z dne 5. decembra 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, točka 26); z dne 28. junija 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, točka 41); z dne 1. junija 2010, Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 119), o svobodi ustanavljanja; z dne 10. septembra 2009, Komisija/Nemčija (C-269/07, EU:C:2009:527), in z dne 8. julija 1999, Baxter in drugi (C-254/97, EU:C:1999:368, točka 13).

Glej tudi moje sklepane predloge v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, točka 38) in v zadevi Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, točka 36); sicer še moji sklepní predlogi v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 42 in naslednje).

40 Sodba z dne 1. junija 2010, Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 122).

41 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Avstrija/Nemčija (C-591/17, EU:C:2019:99, točka 47).

42 Sodba z dne 9. maja 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, točki 14 in 16).

43 V zvezi s tem glej moje sklepane predloge v zadevi Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, točka 38).

44 Glej moje sklepane predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 51).

80. Vendar to – kot je poudarila tudi Zvezna republika Nemčija na obravnavi – samo po sebi še ne zadostuje. Podjetja z visokim prometom lahko upravljajo tudi rezidenti.<sup>45</sup> To v enaki meri velja za dejavnost trgovine na drobno, ki je bila upoštevana v zadevi Hervis Sport, in za obravnavani sektor telekomunikacij. To velja zlasti, če je, kot v obravnavanem primeru – glej člen 3(2) zakona o posebnem davku – upošteven promet, ustvarjen v državi, in ne svetoven promet. Ni razvidno, zakaj bi bilo treba na splošno domnevati, da bodo družbe nerezidentke, ki delujejo na Madžarskem, *na Madžarskem* ustvarile višji promet s telekomunikacijskimi storitvami kot družbe rezidentke.

81. Povedano drugače, merilo prometa ni že samo po sebi čezmejno, ampak – kot sta pravilno pripomnili Češka republika v pisnem stališču in Zvezna republika Nemčija na obravnavi – nevtralnno razlikovalno merilo. Promet je kot davčna osnova za izračun neposrednega davka tako nevtralen kot na primer dobiček (ali premoženje). Z vidika temeljnih svoboščin se ne daje prednosti niti enemu niti drugemu. Pri tem gre za zgodovinsko pogojeno „naključnost“ madžarskega trga telekomunikacij, ki jo je madžarski zakonodajalec morda namerno izkoristil (v zvezi s to problematiko glej spodaj točko 83 in naslednje).

82. To potrjujejo tudi statistike, ki so bile predložene Sodišču. Tako so bile v skladu z neko statistiko na Madžarskem leta 2010 med desetimi največjimi plačniki davka od dohodkov pravnih oseb samo tri družbe, ki niso v lasti tujih imetnikov deležev. Očitno je za madžarsko gospodarstvo na splošno značilen visok delež uspešnih družb, ki so v lasti tujih imetnikov deležev. Vendar posledica te okoliščine, ki je očitno zgodovinsko pogojena, ni, da ima vsak dodatni davek, s katerim se bolj obremenijo posebno uspešne družbe na trgu, učinek posredne diskriminacije.

## *2) Učinki namerne in ciljno usmerjene manj ugodne obravnave*

83. Vendar Komisija poleg tega navaja, da je madžarski zakonodajalec zavestno in ciljno usmerjeno povzročil diskriminatorni učinek posebnega davka.

84. V zvezi s tem se postavlja vprašanje, ali je treba zavzeti stališče, da gre za omejitev temeljne svoboščine tudi, če je bilo razlikovalno merilo – ki samo po sebi ne pomeni manj ugodne obravnave – subjektivno namerno izbrano, da se doseže manj ugodna obravnava velikega števila družb, ki imajo praviloma tuje imetnike deležev. Pogoj za to je, da je taka namera pravno upoštevana (v zvezi s tem pod (i)) in ustrezno dokazana (v zvezi s tem pod (ii)).

### *i) Upoštevnost politične namere za presojo posredne diskriminacije*

85. Subjektivna presoja posredne diskriminacije, ki jo je pravzaprav treba ugotoviti objektivno<sup>46</sup>, se mi zdi nekoliko tvegana. Zlasti negotovosti, povezane z ugotavljanjem subjektivne volje države članice za diskriminacijo, povzročajo pomisleke<sup>47</sup> in nadaljnje težave (na primer glede dokazljivosti).

86. Kljub temu je treba na to vprašanje glede na smisel in namen kvalitativnega merila v okviru posredne diskriminacije (v zvezi s tem zgoraj točka 59 in točka 74 in naslednje) in v pravu Unije priznane prepovedi zlorab (oziroma prepovedi protislovnega ravnanja) po mojem mnenju načeloma – vendar samo pod zelo strogimi pogoji – odgovoriti pritrdilno.

45 Tako že moji sklepi predlogi v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 51).

46 Sklepi predlogi generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Avstrija/Nemčija (C-591/17, EU:C:2019:99, točka 71), v katerih s sklicevanjem na sodbo z dne 16. septembra 2004, Komisija/Španija (C-227/01, EU:C:2004:528, točka 56 in naslednje), upravičeno poudarja, da se v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti opravi objektivna presoja. Enako velja za predlog za sprejetje predhodne odločbe, ker gre v obeh primerih za presojo diskriminacije.

47 Glej na primer povsem upravičene pomisleke, izražene v sklepih predlogih generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Avstrija/Nemčija (C-591/17, EU:C:2019:99, točka 70 in naslednje).

87. Namen kvalitativnega merila je namreč iz področja posredne diskriminacije izvzeti zgolj naključne kvantitativne zveze. To merilo na neki način varuje davčno suverenost države članice pred omejitvami na podlagi prava Unije, do katerih bi lahko pri zgolj kvantitativni presoji prišlo samo zaradi naključne prevlade davčnih zavezancev nerezidentov na nekem področju. Če pa se ta zveza izbere namerno in izključno v tej obliki, da se doseže manj ugodna obravnava davčnih zavezancev nerezidentov, prav te naključnosti ni in zaradi tega tudi država članica ni vredna zaščite.

88. Ta pristop je mogoče opreti na splošno pravno načelo o prepovedi zlorab,<sup>48</sup> ki v Uniji ne velja samo za davčne zavezance (glej na ravni Unije člen 6 Direktive 2016/1164<sup>49</sup>). Tako kot generalni pravobranilec M. Campos Sánchez-Bordona<sup>50</sup> menim, da to splošno pravno načelo preko člena 4(3) PEU velja tudi za države članice.

89. Sodišče je že presodilo, da pravo Unije temelji na osnovni premisi, da vsaka država članica z vsemi ostalimi državami članicami deli vrsto skupnih vrednot, na katerih temelji Unija, in priznava, da jih druge države članice delijo z njo, kot je pojasnjeno v členu 2 PEU. Prav v tem okviru morajo države članice v skladu z načelom lojalnega sodelovanja iz člena 4(3), prvi pododstavek, PEU na svojem ozemlju zlasti zagotoviti uporabo in spoštovanje prava Unije ter za to sprejeti vse splošne ali posebne ukrepe, potrebne za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz Pogodb ali aktov institucij Unije.<sup>51</sup>

90. Zlasti se morajo države članice na podlagi člena 4(3), tretji pododstavek, PEU vzdržati vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili uresničevanje ciljev Unije. Če pa se nacionalne pristojnosti (v tem primeru uvedba dodatnega davka od dohodkov) izvajajo namerno in izključno v obliki, katere cilj je manj ugodna obravnava zgolj družb nerezidentk in s tem omejitev njihovih temeljnih svoboščin, ki jim jih zagotavlja pravo Unije (torej obid prava Unije), je to v nasprotju z idejo člena 4(3) PEU in se lahko pod nekaterimi pogoji vsekakor šteje za zlorabo. To je potem v teh okoliščinah mogoče opredeliti tudi kot posredno diskriminacijo.

91. Vendar je iz zgornjih pomislekov razvidno tudi, da mora biti to zelo omejena izjema, ki jo je treba ob upoštevanju varstva avtonomije držav članic uporabljati restriktivno in konkretno dokazati. Stališča, da gre za primer zlorabe s strani države članice, se nikakor ne sme zavzeti nepremišljeno, zgolj zaradi špekulacij, nezadostno dokazanih statistik, zgolj posameznih izjav<sup>52</sup> ali drugih domnev.

92. Obstajati morajo jasne navezne točke za to, da je bila manj ugodna obravnava družb nerezidentk primarni cilj ukrepa, ki ga je uresničila in podpirala država članica (in ne samo posamezni udeleženci), razviden pa tudi ne sme biti noben drug objektivni razlog za izbrano ureditev.

#### *ii) Dokaz upoštevnosti namere diskriminacije*

93. V tem primeru je to zelo dvomljivo. Komisija utemeljuje svoje trditve o obstoju namere diskriminacije po eni strani s tem, da je opazila, da je linija, ki ločuje najvišji razred prometa (več kot 5 milijard HUF) od srednjega (od 500 milijonov do 5 milijard HUF), skoraj povsem enaka ločnici med družbami rezidentkami in družbami nerezidentkami.

48 Glej na primer sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, točka 38).

49 Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL 2016, L 193, str. 1).

50 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Camposa Sánchez-Bordone v zadevi Wightman in drugi (C-621/18, EU:C:2018:978, točki 153 in 170).

51 Sodba z dne 6. marca 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, točka 34), mnenje 2/13 (Pristop Unije k EKČP) z dne 18. decembra 2014 (EU:C:2014:2454, točki 168 in 173) in mnenje 1/09 (Sporazum o vzpostavitvi enotnega sistema za reševanje patentnih sporov) z dne 8. marca 2011 (EU:C:2011:123, točka 68).

52 Izjave politikov, zlasti med volilno kampanjo, ne zadostujejo, kot to upravičeno poudarja generalni pravobranilec N. Wahl v sklepnih predlogih v zadevi Avstrija/Nemčija (C-591/17, EU:C:2019:99, točki 70 in 71). Enako velja za javno parlamentarno razpravo.

94. Vendar iz številčnih podatkov, ki jih je predložila, tega ni mogoče povsem razbrati. V prvem letu uvedbe davka se je po navedbah Komisije v razred z najvišjo progresivno davčno stopnjo uvrstilo 16 družb, od katerih jih šest niso obvladovale družbe nerezidentke iz EU, pri dveh največjih družbah pa je bil delež imetnikov nerezidentov iz EU „samo“ 70,5 oziroma 75 %. V razredu, ki ga določa naslednja davčna progresivna stopnja, je po navedbah Komisije med približno 30 zajetimi družbami tudi devet družb, ki so v večinski lasti imetnikov nerezidentov iz EU. Torej o jasni ločnici skoraj ni mogoče govoriti.

95. Po drugi strani se Komisija sklicuje na izjave iz parlamentarne razprave in izvlečke iz vladnih dokumentov, iz katerih naj bi bil razviden diskriminatorni cilj davka. Vendar je retorika te parlamentarne razprave o uvedbi tako imenovanega kriznega davka (Madžarska je s tem poskušala ponovno izpolniti merila Unije glede proračunskega primanjkljaja) zelo podobna aktualni razpravi o BEPS<sup>53</sup>. V obeh primerih ni šlo oziroma ne gre za večjo obdavčitev družb *nerezidentk*, ampak za večjo obdavčitev *multinacionalk*.

96. V parlamentarni razpravi je šlo namreč na splošno za problematiko, da velikim multinacionalnim koncernom uspeva zmanjševati dobičke na Madžarskem, tako da davčno breme v glavnem nosijo mala in srednje velika podjetja, kar naj bi se z zakonom o posebnem davku delno preprečilo. Pri tem je bil glavni poudarek na multinacionalkah, katerih davčne prakse so bile tudi eden od glavnih razlogov za razpravo o BEPS<sup>54</sup>. V skladu z drugo statistiko, ki je bila predložena Sodišču, je leta 2010 od desetih družb z najvišjim prometom na Madžarskem samo polovica plačala davek od dohodkov pravnih oseb. To velja tako za družbe v lasti rezidentov kot tudi za tiste v lasti nerezidentov iz EU. Z določitvijo višine prometa kot merila za obdavčitev bi bilo vsekakor mogoče poskusiti spremeniti to okoliščino. To je tudi v skladu s pristopom Komisije pri načrtovanem davku Unije na digitalne storitve.<sup>55</sup> Tudi njen namen je večja vključitev multinacionalk (v tem primeru predvsem iz nekaterih tretjih držav) pri nošenju stroškov skupnosti, če te ustvarjajo dobičke v Uniji, ki pa tam niso predmet davka od dohodkov. S tem ni mogoče utemeljiti zlorabe, ki se očita Madžarski.

97. Zlasti se Komisija sklicuje zgolj na izjave treh poslancev v parlamentarni razpravi in izvlečke iz vladnih dokumentov. Tudi to po mojem mnenju ne zadostuje za očitane zlorabe državi članici. Če bi zadostovale izjave iz parlamentarne razprave, potem bi lahko opozicija (ali celo posamezni poslanec) z ustrezno izjavo uničila vsako odločitev zakonodajalca.

98. Ker je običajno vlada dolžna spoštovati odločitve parlamenta in ne obratno, imam pomisleke tudi v zvezi s tem, da bi se upoštevali posamezni vladni dokumenti. Pomembnejša je uradna (pravna) obrazložitev zakona in ne zgolj politična obrazložitev vsebine zakona volivcem.<sup>56</sup> Iz prvonavedene pa ni razvidno, da je bil cilj tega davka obdavčiti predvsem nerezidente iz EU.

53 Pri tem gre, poenostavljeno povedano, za davčno načrtovanje tako imenovanih multinacionalk, ki imajo v okviru dosedanjih davčnih sistemov (pravno zakonite) možnosti za zmanjševanje davčnih osnov v državah z visoko obdavčitvijo in preusmerjanje dobičkov v države z nizko obdavčitvijo (Base Erosion and Profit Shifting).

54 Glej na primer „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“ (akcijski načrt za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička) organizacije OECD, dostopen na <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, stran 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 Glej na primer uvodno izjavo 23 Predloga Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final, in obrazložitev na strani 2 Predloga, v skladu s katero veljavna zakonodaja o davku od dohodkov pravnih oseb za digitalno gospodarstvo ni primerna.

56 Na to pravilno opozarja tudi generalni pravobranilec N. Wahl v sklepnih predlogih v zadevi Avstrija/Nemčija (C-591/17, EU:C:2019:99, točka 70): „V tem okviru je brezpredmetno, da so nekateri nemški politiki med volilno kampanjo odprto izrazili namero, da bodo uvedli dajatev za tujce, ki potujejo po nemških avtocestah. Lahko bi trdili, da so njihove izjave izraz – če parafraziram znameniti citat – pošasti, ki zadnja leta hodi po Evropi: pošasti populizma in suverenizma“.



99. Poleg tega z mejo 500 milijonov HUF, ki velja za prvi davčni razred, niso zajete izključno družbe nerezidentke. Vsaka družba rezidentka ali družba nerezidentka, ki začne na novo poslovati na madžarskem trgu telekomunikacij, bi tudi imela koristi od davčne olajšave. Glede tega je izbrana struktura davčne stopnje ugodna predvsem za manjša podjetja, zlasti tako imenovana zagonska podjetja, v primerjavi z večjimi podjetji, ki so se že dobro uveljavila na trgu.<sup>57</sup> Ali je meja 5 milijard HUF prometa „najboljša“ meja ali pa ne bi bil „boljši“ drug znesek, je odločitev nacionalnega zakonodajalca, ki jo zunaj okvirov zlorabe ne moreta preveriti niti Sodišče niti Komisija.

100. Tako menim, da teza, ki jo je na obravnavi postavila družba Vodafone, nakazala pa jo je tudi Komisija, da je z načelom obdavčitve po finančni zmožnosti skladna samo obdavčitev dohodkov, ki temelji na dobičku, ni pravilna. Čeprav promet ni nujno pokazatelj finančne zmožnosti, pavšalna domneva, na katero se je očitno oprl madžarski zakonodajalec, da so večje družbe (to so družbe z višjim prometom) načeloma tudi finančno bolj zmožne kot manjše (v zvezi s tem glej tudi preambulo zakona o posebnem davku), vsekakor ni neupoštevna.<sup>58</sup> Kot je pravilno pripomnila Poljska na obravnavi, na primer tudi (zasebni) bančni sektor pri dajanju kreditov razlikuje glede na višino prometa kreditjemalca.

101. Poleg tega imajo multinacionalke, če se pri obdavčitvi upošteva promet, manj manevrskega prostora za različne oblike davčnega načrtovanja, kar je ena glavnih točk tako imenovane razprave o BEPS v zadnjem desetletju in kar je bila tudi temeljna točka razprave v madžarskem parlamentu. Tudi Komisija za nekatera podjetja v digitalni panogi z visokim prometom predlaga davek na digitalne storitve, ki temelji na prometu. Ta način obdavčitve v uvodni izjavi 23<sup>59</sup> izrecno utemeljuje s tem, da „v večjih družbah [obstaja priložnost] za izvajanje agresivnega davčnega načrtovanja“.

102. Če je treba že po mnenju Komisije, da se zagotovi pravično plačevanje davkov večjih podjetij, ki poslujejo po vsem svetu, in manjših podjetij, ki poslujejo (samo) v Evropi, za nekatera podjetja uvesti davek s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu, potem primerljivi nacionalni davek, katerega cilj je večja udeležba večjih podjetij pri skupnih bremenih v primerjavi z manjšimi podjetji, načeloma skoraj ne more pomeniti zlorabe.

#### **d) Vmesni sklep**

103. Uvedba davka od dohodkov s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu, za telekomunikacijska podjetja ne pomeni posredne omejitve temeljnih svoboščin. Po eni strani iz samega naveznega elementa prometa, ki ga je izbral madžarski zakonodajalec, ne izhaja manj ugodna obravnava čezmejnega položaja. Po drugi strani, ker ni zadostne podpore z dokazi in ker obstaja objektivni razlog za tako obliko davka, državi članici Madžarski glede tega ni mogoče očitati ravnanja, ki pomeni zlorabo.

#### **e) Objektivno primerljivi položaj**

104. Če bi se kljub temu zavzelo stališče, da gre za (posredno) diskriminacijo, se v sodni praksi Sodišča včasih kot dodatni pogoj za obstoj diskriminacije preizkusi, ali sta različno obravnavani skupini v objektivno primerljivem položaju.<sup>60</sup>

57 Zanimivo je, da Komisija stopenjsko strukturo načrtovanega davka na digitalne storitve upravičuje prav s tem, da ta prag „izključuje mala in zagonska podjetja, za katera bi imela bremena izpolnjevanja novih davčnih obveznosti verjetno nesorazmeren učinek“ – uvodna izjava 23 Predloga Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

58 V tem smislu glej tudi sodbo z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija ((T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338, točka 75 in naslednje).

59 Predlog Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

60 Glej nazadnje sodbo z dne 4. julija 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, točke od 31 do 38) in obsežne sklice na sodno prakso v točki 31 te sodbe.

105. Kot sem že večkrat navedla v sklepnih predlogih,<sup>61</sup> je to merilo, ki ne dopušča verodostojnih razmejitev. Posamezni razlogi za upravičenost se – v obsegu, ki tudi ni določen<sup>62</sup> – namreč v okviru tega preizkusa obravnavajo prej in s tem izvzamejo iz preizkusa sorazmernosti. Zato tudi Sodišče v nekaterih primerih upravičeno ne presoja objektivne primerljivosti.<sup>63</sup> Glede na navedeno bi bilo treba od tega merila odstopiti.

106. Če bi se, nasprotno, vztrajalo pri merilu objektivno primerljivega položaja, bi se postavilo zlasti vprašanje, ali niso družbe z višjim in družbe z nižjim prometom v objektivno različnem položaju zato, ker imajo različno zmožnost plačevanja davkov. Vendar bom to vprašanje v nadaljevanju obravnavala v okviru – prav tako podrednega – preizkusa upravičenosti.

### **3. Podredno: upravičenost posredne diskriminacije**

107. Za primer, da bi Sodišče presodilo, da gre zaradi navezovanja na višino prometa za posredno diskriminacijo, je treba, podredno, postaviti vprašanje, ali je različna povprečna davčna stopnja, ki izhaja iz tega, upravičena. Omejitev temeljnih svoboščin je dopustna, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu, če je primerna za uresničitev zadevnega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev.<sup>64</sup>

#### **a) Nujni razlogi v splošnem interesu**

108. Kot je razvidno iz preambule zakona o posebnem davku, je posebni davek namenjen uravnoteženju proračuna z obremenitvijo davčnih zavezancev, katerih zmožnost prispevanja k javnim bremenom presega splošno davčno obveznost. Sodišče je sicer pojasnilo, da z uravnoteženjem proračuna z zvišanjem davčnih prihodkov ni mogoče upravičiti davčnega sistema, kot je obravnavani.<sup>65</sup> V tem primeru pa naj posebni učinek davka ne bi bil utemeljen zgolj z davčnimi interesi, ampak z navezovanjem na različno ekonomsko moč davčnih zavezancev, torej ob upoštevanju pravične razdelitve bremen v družbi.

109. Kot sem že večkrat pojasnila v sklepnih predlogih, se strinjam s Komisijo<sup>66</sup>, da različna finančna zmožnost davčnega zavezanca načeloma lahko upraviči različno obravnavanje davčnih zavezancev.<sup>67</sup> Tudi Sodišče je – vsekakor v okviru razloga za upravičenost, ki se nanaša na koherentnost davčnega sistema – priznalo načelo obdavčitve po finančni zmožnosti.<sup>68</sup>

61 V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, točke od 21 do 28) in v zadevi A (C-123/11, EU:C:2012:488, točki 40 in 41). Podobno tudi že moji sklepni predlogi v združenih zadevah Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:104, točka 32); v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 59); v zadevi Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, točka 46) in v zadevi Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, točka 38).

62 Glej moje sklepne predloge v zadevi Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, točka 25 in tam navedeni sklici).

63 Glej sodbe z dne 4. julija 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točke od 18 do 34); z dne 23. oktobra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točke od 27 do 39), in z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točke od 18 do 26).

64 Sodbe z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 42); z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-400/08, EU:C:2011:172, točka 73), in z dne 5. oktobra 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, točka 17).

65 Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 44).

66 To, da Komisija načeloma priznava ta razlog za upravičenost in samo v obravnavanem primeru meni, da ni upošteven, je razvidno iz točke 30 in 71 njenih stališč.

67 Glej moje sklepne predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 60), in v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, točka 44).

68 Sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točki 49 in 50).

110. Razlog za to je verjetno dejstvo, da je načelo obdavčitve po finančni zmožnosti v številnih državah članicah celo ustavnopravno načelo, ki je v nekaterih primerih izrecno določeno v ustavah,<sup>69</sup> v nekaterih primerih pa ga vrhovna sodišča izpeljujejo iz načela enakega obravnavanja.<sup>70</sup> Ker je mogoče tudi višino prometa šteti za kazalnik finančne zmožnosti (glej zgoraj točka 100), je ta razlog za upravičenost v tem primeru upošteven.

111. Poleg tega je za davčno zakonodajo značilno, da načeloma obstaja legitimen interes države, da uporablja tudi progresivne davčne stopnje. Tudi v državah članicah je, vsekakor pri davkih, ki temeljijo na dobičku, zelo razširjen pristop, da se lahko osebam z večjo finančno zmožnostjo naloži tudi čezmerno visok del stroškov skupnosti. Celo Evropska unija uporablja progresivno davčno stopnjo za obdavčitev svojih uradnikov in uslužbencev.<sup>71</sup>

112. Razlog za to je praviloma – vsekakor v socialni državi – da se razbremenijo socialno šibkejši in tako s pomočjo davčne zakonodaje malce prerazporedijo denarna sredstva, ki so deloma razdeljena precej neenako. Ta cilj socialne države načeloma upravičuje tudi določeno različno obravnavanje zaradi progresivne davčne stopnje.

113. Ker Unija v skladu s členom 3(3), drugi pododstavek, PEU ne vzpostavi zgolj notranjega trga, ampak tudi spodbuja socialno pravičnost, je mogoče tudi s temi razlogi socialne države – kot je navedla Poljska na obravnavi – na podlagi prava Unije upravičiti progresivno davčno stopnjo. To vsekakor velja za davek, ki ne zajema samo podjetij, ampak tudi fizične osebe, kot je to razvidno iz člena 3(1) in (2) zakona o posebnem davku.

114. Torej je mogoče z razlogom za upravičenost, ki se nanaša na obdavčitev po finančni zmožnosti, v povezavi z načelom socialne države upravičiti omejitev temeljnih svoboščin.

#### **b) Sorazmernost omejitve**

115. Poleg tega mora biti omejitev temeljne svoboščine primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki se mu sledi, in ne sme preseči tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev.<sup>72</sup>

##### *1) Primernost*

116. Nacionalna zakonodaja je v skladu s sodno prakso Sodišča za uresničevanje navedenega cilja primerna le, če resnično odraža namen doslednega in sistematičnega doseganja tega cilja.<sup>73</sup>

69 Glej na primer samo člen 4(5) ustave Grčije; člen 53(1) ustave Italije; člen 31(1) ustave Španije; člen 24(1) ustave Cipra in zlasti tudi člena O in XXX temeljnega zakona Madžarske.

70 Za Nemčijo glej na primer BVerfG, sklep z dne 15. januarja 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, točka 55 in naslednje).

71 Glej člen 4 Uredbe Sveta (EGS, Euratom, ESPJ) št. 260/68 z dne 29. februarja 1968 o pogojih in postopku obdavčevanja v korist Evropskih skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje I, zvezek 1, str. 33) s progresivno davčno stopnjo od 8 % do 45 %.

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

73 Sodbe z dne 11. junija 2015, Berlington Hungary in drugi (C-98/14, EU:C:2015:386, točka 64); z dne 12. julija 2012, HIT in HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, točka 22 in navedena sodna praksa), in z dne 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, točka 42).

117. Sodišče pri tem upošteva polje proste presoje, ki ga imajo države članice pri sprejemanju splošnih zakonov.<sup>74</sup> Zlasti se od zakonodajalca zahtevajo politične, gospodarske in socialne odločitve. Prav tako mora izvrševati kompleksno presojo.<sup>75</sup> Zato ima nacionalni zakonodajalec, če ni harmonizacije na ravni Unije, na področju davčne zakonodaje pri določitvi davka določeno polje proste presoje. Torej je zgoraj navedeni zahtevi po koherentnosti zadoščeno, če posebni davek za uresničitev cilja ni očitno neprimeren.<sup>76</sup>

118. Če posebni davek pri tem upošteva ekonomsko zmožnost podjetij, ki so davčni zavezanci, očitno, kot je bilo pojasnjeno zgoraj, temelji na domnevi, da so podjetja z višjim prometom finančno bolj zmožna kot podjetja z nižjim prometom.

119. Komisija tej domnevi v tem postopku ugovarja s tem, da promet kaže zgolj na velikost in tržni položaj podjetij, ne pa na njihovo finančno zmožnost. Višji promet naj ne bi samodejno pomenil višjega dobička. Zato naj ne bi bilo neposredne povezave med prometom in finančno zmožnostjo podjetij. To utemeljevanje Komisije me čudi, saj Komisija v bistvu ravno nasprotno utemeljuje davek na digitalne storitve, ki ga načrtuje na ravni Unije in bo temeljil na prometu.<sup>77</sup>

120. Nazadnje je Komisija v tem postopku spregledala, da *neposredna* povezava med predmetom (v tem primeru prometom) in ciljem davka (v tem primeru obdavčitev finančne zmožnosti), ki jo zahteva Komisija, ni potrebna za utemeljitev primernosti ukrepa. Tako stroge zahteve bi bile v nasprotju s pravkar omenjenim poljem proste presoje držav članic. Stališče, da ukrep ni primeren, je treba, nasprotno, zavzeti samo, če sploh ni razvidna povezava.

121. V obravnavanem primeru pa je vsekakor razvidna *posredna* povezava med ustvarjenim letnim prometom in finančno zmožnostjo. Kot sem navedla že v sklepnih predlogih v zadevi Hervis Sport, je lahko višina prometa vsekakor tipiziran kazalnik zmožnosti plačevanja davkov. Argument za to je, prvič, da brez visokega prometa visoki dobički sploh niso mogoči, in, drugič, da dobiček enote dodatnega prometa (dodatni dobiček) zaradi padajočih fiksnih stroškov na enoto praviloma narašča.<sup>78</sup> Zato je vsekakor sprejemljivo, če se promet kot izraz velikosti ali tržnega položaja in možnih dobičkov podjetja ovrednoti tudi kot izraz njegove finančne zmožnosti in na podlagi tega obdavči.

122. V nasprotju s stališčem Komisije na obravnavi za različno obravnavanje ni odločilno, ali se progresivna stopnja uporablja pri davku, ki temelji na dobičku, ali davku, ki temelji na prometu. Tudi dobiček podjetja je samo podatek za izračun, ki kaže fiktivno finančno zmožnost (ki jo je treba obdavčiti) in se ne ujema vedno z realno finančno zmožnostjo. Primer za to so visoke posebne amortizacije, ki samo fiktivno, ne pa realno znižujejo dobiček (tako imenovane skrite rezerve), ali tako imenovani sanacijski dobički (če se upnik insolventnega podjetja odpove terjatvi, to knjigovodsko pomeni dobiček v bilanci tega podjetja).

74 Glej sodbe z dne 6. novembra 2003, Gambelli in drugi (C-243/01, EU:C:2003:597, točka 63); z dne 21. septembra 1999, Läära in drugi (C-124/97, EU:C:1999:435, točki 14 in 15), in z dne 24. marca 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, točka 61) – vse v zvezi z igrami na srečo; glej tudi sodbo z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79, točka 48 in naslednje) o živilski zakonodaji.

75 V zvezi s primerljivim merilom za preizkus pri presoji ravnanja institucij Unije in držav članic glej tudi sodbo z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79, točka 47).

76 Glej v zvezi s poljem proste presoje zakonodajalca Unije že moje sklepane predloge v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, točka 48) ter sodbi z dne 4. maja 2016, Poljska/Parlament in Svet (C-358/14, EU:C:2016:323, točka 79), in z dne 10. decembra 2002, British American Tobacco (Investments) in Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, točka 123 in navedena sodna praksa), ki so upoštevnosti tudi za nacionalnega zakonodajalca; glede podobnega merila pri presoji aktov organov Unije in držav članic glej tudi sodbo z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79, točka 47).

77 V obrazložitvi davka na digitalne storitve, ki bo temeljil na prometu in ga predlaga Komisija, je, nasprotno, v uvodni izjavi 23 navedeno, da naj bila s pragom, ki bo temeljil na prometu, uporaba davka omejena na družbe določene velikosti. Pri tem gre za podjetja, ki se močno opirajo na izkoriščanje močnega tržnega položaja. S tem pragom naj bi bila tudi izključena mala in zagonska podjetja, za katera bi imela bremena izpolnjevanja novih davčnih obveznosti nesorazmeren učinek. V obrazložitvi te uvodne izjave (str. 12) je Komisija izrecno navedla, da lahko ta podjetja (z visokim prometom) zaradi svojega tržnega položaja bolje izkoristijo svoj poslovni model kot manjša podjetja. Zaradi te „ekonomske zmožnosti“ se ta podjetja štejejo za posebej „vredna obdavčitve“, zaradi česar naj tudi plačajo ta davek.

78 Glej moje sklepane predloge v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 61). V tem smislu tudi moji sklepní predlogi v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, točka 57).

123. Poleg tega je lahko promet v nekem smislu celo primernejši kazalnik finančne zmožnosti podjetja kot dobiček. V nasprotju z dobičkom je namreč mogoče promet precej manj znižati z znižanjem davčne osnove ali premikom dobičkov, na primer s transfernimi cenami. Zato je lahko merilo višine prometa tudi učinkovito sredstvo proti agresivnemu davčnemu načrtovanju, kar Komisija upravičeno poudarja pri predlaganem davku na digitalne storitve, ki bo temeljil na prometu.<sup>79</sup>

124. Torej madžarski posebni davek ni očitno neprimeren za uresničitev navedenih ciljev.

## 2) Nujnost

125. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri preizkusu nujnosti v okviru sorazmernosti upoštevati, da se, kadar je na voljo več primernih ukrepov, izbere najmanj obremenjujočega, povzročene neugodnosti pa ne smejo biti nesorazmerne s cilji, ki se jim sledi.<sup>80</sup>

126. Tu se postavlja vprašanje, ali je lahko obdavčitev prometa v primerjavi z obdavčitvijo dobička morda milejše, vendar enako primerno sredstvo. V zvezi s tem bi lahko premislili, ali je obdavčitev dohodkov, ki temelji na prometu, milejše, enako primerno sredstvo zato, ker je z njo mogoče preprečiti primere, v katerih so podjetja kljub visokim izgubam dolžna plačati posebni davek.

127. Vendar davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, ni milejše, enako primerno sredstvo, ampak nekaj drugega kot davek od dohodkov, ki temelji na prometu. Način obdavčitve dohodkov (na podlagi prihodkov ali na podlagi dobička) ne pove ničesar o tem, ali je treba v primeru prave izgube tudi plačati davke. Tudi davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, lahko privede do obdavčitve, čeprav podjetje ustvarja izgubo. To je na primer tako, če se ne priznajo nekateri stroški poslovanja – ali tudi transferne cene – ali se upnik v primeru krize odpove terjatvi (tako imenovani sanacijski dobiček). Splošen problem obdavčitve na podlagi nacionalnega zakona o davku od dohodkov, kljub temu da ni prave (to je realne) finančne zmožnosti, je, ker to področje ni harmonizirano, predvsem problem nacionalnega prava in nacionalnih temeljnih pravic, in v bistvu ni problem prava Unije.

128. Poleg tega davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, tudi ni enako primeren za to, da se doseže učinkovita obdavčitev, ki je bolj neodvisna od strukture podjetja. Če se kot davčna osnova določi promet, ima to odločilno prednost, da je promet lažje ugotoviti in strategije izogibanja niso možne ali so možne samo v majhnem obsegu.

129. Glede na navedeno zato tudi glede nujnosti konkretne oblike posebnega davka ob upoštevanju cilja, ki se mu sledi, ni dvomov.

## 3) Sorazmernost v ožjem smislu

130. Poleg tega morajo biti omejitve temeljne svoboščine tudi sorazmerne s ciljem, ki mu sledijo, v ožjem smislu.<sup>81</sup> Zato omejitev in njene posledice ne smejo biti nesorazmerne glede na zastavljene cilje.<sup>82</sup> Tudi to, kolikor je mogoče ugotoviti, ne velja za obravnavani primer.

<sup>79</sup> Uvodna izjava 23 Predloga Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

<sup>80</sup> Tako že sodbe z dne 30. junija 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, točka 33); z dne 4. maja 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, točka 48); z dne 15. februarja 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, točka 54); z dne 22. januarja 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, točka 50); z dne 8. julija 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, točka 45), in z dne 11. julija 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, točka 21).

<sup>81</sup> Sodbi z dne 21. decembra 2011, Komisija/Poljska (C-271/09, EU:C:2011:855, točka 58), in z dne 11. oktobra 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, točka 82 in navedena sodna praksa).

<sup>82</sup> Sodbe z dne 30. junija 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, točka 33); z dne 22. januarja 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, točka 50); z dne 9. novembra 2010, Volker und Markus Schecke in Eifert (C-92/09 in C-93/09, EU:C:2010:662, točka 76 in naslednje), in z dne 12. julija 2001, Jippes in drugi (C-189/01, EU:C:2001:420, točka 81).

131. Pri tem je treba po eni strani najprej ugotoviti, da je cilj pravične porazdelitve bremen v družbi vsekakor izjemno pomemben za zakonodajalca, ko odloča o davkih. Enako velja za cilj ponovnega doseganja meril EU glede stabilnosti. Tudi če se čezmerno obremenijo tisti, ki imajo čezmerno finančno zmožnost, da se s tem razbremenijo tisti, ki niso tako finančno zmožni, to samo po sebi ni nesorazmerno. Drugače velja, če ima davek učinek zadušitve, to pomeni, da ima enak učinek kot prepoved obdavčene dejavnosti.

132. Po drugi strani učinki ukrepa niso prehudi. Zlasti posebni davek očitno ne onemogoča ekonomsko donosne dejavnosti na madžarskem trgu telekomunikacij. Kot se je pokazalo v preteklih letih, nima učinka zadušitve. Madžarska je na obravnavi navedla, da posebni davek poleg tega tudi znižuje dobiček, kar pri zavezancih za plačilo davka od dohodkov, ki temelji na dobičku, pomeni nižje plačilo tega davka. Poleg tega se je posebni davek kot tako imenovani krizni davek od začetka pobiral samo za tri leta in je bil zato zgolj začasni davek.

133. Glede na navedeno bi bila torej omejitev svobode ustanavljanja zaradi davka od dohodkov s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu, s katerim bi se obremenila telekomunikacijska podjetja z visokim prometom, upravičena.

#### **4. Predlog za prvo vprašanje za predhodno odločanje**

134. Člena 49 in 54 PDEU ne nasprotujeta madžarskemu posebnemu davku za trg telekomunikacij.

### **C. Drugo vprašanje za predhodno odločanje: kršitev prepovedi državnih pomoči**

135. To pomeni, da je treba preizkusiti še, ali gre pri madžarskem posebnem davku za trg telekomunikacij, za katerega je značilna progresivna davčna stopnja, za državno pomoč. Predložitveno sodišče utemeljuje njen obstoj s tem, da najvišja davčna stopnja 6,5 % velja šele, ko je dosežena določena meja prometa.

#### **1. Dopustnost drugega vprašanja za predhodno odločanje**

136. Vendar je treba najprej razjasniti, ali je predlog za sprejetje predhodne odločbe glede drugega vprašanja sploh dopusten. Razlog za to je ustaljena sodna praksa Sodišča, v skladu s katero se oseba, ki je dolžna plačati davek, ne more sklicevati na to, da davčni ukrep, do katerega so upravičena druga podjetja, pomeni državno pomoč, da bi se s tem lahko izognila plačilu tega davka.<sup>83</sup>

137. Če pa se dajatev uporablja za določene namene in tako zlasti za dajanje prednosti drugim podjetjem, je treba preizkusiti, ali se prihodki od dajatve uporabljajo na način, ki ni v nasprotju z zakonodajo o državnih pomočeh.<sup>84</sup> V takem primeru lahko oseba, ki je dolžna plačati davek, ugovarja tudi svoji davčni obremenitvi, ki mora biti nujno povezana z dajanjem prednosti tretjim osebam.

<sup>83</sup> Sodbe z dne 6. oktobra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, točka 21); z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43 in naslednje); z dne 27. oktobra 2005, Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, točka 42 in naslednje), in z dne 20. septembra 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, točka 80 in navedena sodna praksa).

<sup>84</sup> Za pomembnost tega vprašanja glej na primer sodbo z dne 27. oktobra 2005, Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, točki 40 in 41 ter točka 45 in naslednje).

138. Vendar obravnavani primer ni tak. V obravnavanem primeru je tožeči stranki v postopku v glavni stvari naložena obveznost plačila splošnega davka, ki se steka v splošni državni proračun in tako ne pomeni konkretnega dajanja prednosti tretji osebi. Torej tožeča stranka v obravnavanem primeru ugovarja zgolj nanjo naslovljeni davčni odločbi in trdi, da ni zakonita, ker drugi davčni zavezanci niso obdavčeni enako.

139. Torej se družba Vodafone pred nacionalnimi sodišči ne more sklicevati na nezakonitost davčne oprostitve, priznane drugim podjetjem, da bi se s tem lahko izognila plačilu tega davka.

140. Zdi se, da temu nasprotuje edino sodba Sodišča Air Liquide Industries Belgium<sup>85</sup>. V skladu s to sodbo naj bi za dopustnost nekaterih vprašanj za predhodno odločanje zadostovalo, da „zahteve“ davčnega zavezanca „izpodbijajo tudi veljavnost pravnih instrumentov“. Na vprašanje, ali to sploh velja za postopek o zakonitosti davčne odločbe, kot je obravnavani, ni treba odgovoriti. Sodišče je namreč tudi v tej sodbi nato pozneje pravilno poudarilo, da „se zavezanci za plačilo neke dajatve ne morejo sklicevati na to, da oprostitev plačila dajatve, ki jo uživajo druga podjetja, pomeni državno pomoč, da bi se s tem lahko izognili plačilu te dajatve.“<sup>86</sup> Če pa je to tako, potem vprašanje o pomoči v korist drugega v postopku, katerega predmet je zgolj lastna davčna obveznost, kot to velja za obravnavani primer, ni upoštevno za rešitev spora, torej ni dopustno.

141. V zvezi s tem je treba tudi upoštevati, da je načeloma Komisija dolžna poskrbeti za *vračilo* nezakonite pomoči, kar je Sodišče pred kratkim znova pojasnilo.<sup>87</sup> Vendar neobdavčitev družbe Vodafone ne bi pomenila vračila, ampak bi pomoč razširila na drugo osebo (v tem primeru družbo Vodafone) in s tem ne bi odpravila, ampak bi okrepila izkrivljanje konkurence.

142. Nasprotno pa je v skladu z navedeno sodno prakso, če sodišče, ki mora odločiti o priznanju davčne oprostitve – kot je bilo to v zadevi A-Brauerei<sup>88</sup> – Sodišču predloži to vprašanje. Vendar ta primer – v nasprotju s stališčem, ki ga je Komisija izrazila na obravnavi – ravno ni primerljiv z obravnavanim. V takem primeru gre namreč za dodelitev pomoči upravičencu in ne za razveljavitev davčne odločbe v korist tretje osebe (v tem primeru družbe Vodafone), ki želi razširiti pomoč nase.

143. Temu tudi ni mogoče ugovarjati s tem, da vračilo z naknadno obdavčitvijo manjših podjetij – kot je navedla družba Vodafone na obravnavi – ni mogoče. Če država članica izjemoma ne more vrniti pomoči, je, kot je razvidno iz člena 14(1) Uredbe (ES) št. 659/1999<sup>89</sup>, tudi ni mogoče zahtevati nazaj. Kot je presodilo Sodišče, spada načelo, v skladu s katerim „ni nihče zavezan k temu, da opravi nemogoče“, med splošna načela prava Unije.<sup>90</sup> Zato celo v takem primeru niti člena 107 in 108 PDEU niti določbe navedene uredbe ne določajo *širitve* pomoči na druge osebe za nazaj.

85 Sodba z dne 15. junija 2006 (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točki 25 in 26).

86 Sodba z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43).

87 Sodba z dne 6. novembra 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Komisija, Komisija/Scuola Elementare Maria Montessori in Komisija/Ferracci (od C-622/16 P do C-624/16 P, EU:C:2018:873, točka 90 in naslednje).

88 Sodba z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Uredba Sveta (ES) 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [108 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 8, zvezek 1, str. 339).

90 Sodba z dne 6. novembra 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Komisija, Komisija/Scuola Elementare Maria Montessori in Komisija/Ferracci (od C-622/16 P do C-624/16 P, EU:C:2018:873, točka 79); glej v tem smislu, pa čeprav v drugem okviru, že sodbo z dne 3. marca 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, točka 42).

144. Na to, da je vprašanje za predhodno odločanje dopustno, v nasprotju s stališčem Komisije na obravnavi tudi ni mogoče sklepati na podlagi nedavne sodbe Sodišča v zadevi ANGED<sup>91</sup> o španskem davku na trgovske centre (odvisnem od prodajne površine). Predmet tega postopka pred nacionalnim sodiščem je bilo preverjanje zakona (z učinkom *erga omnes*) in ne samo preverjanje posamične davčne odločbe. Zato so bile v tisti zadevi dodatne navedbe o členu 107 PDEU vsekakor koristne za predložitveno sodišče, zaradi česar je Sodišče upravičeno pritrdilo dopustnosti vprašanja za predhodno odločanje.

145. Če pa učinek sodbe zajema izključno stranko, ki – kot sta to v tem primeru potrdili stranki v postopku – izpodbija zgolj svojo davčno odločbo, pravilo, ki ga je postavilo Sodišče v zadevi ANGED, ni upoštevno, zato tudi ostane upoštevno zgoraj navedeno načelo. Torej v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča – ki celo navaja sodbo Sodišča Air Liquide Industries Belgium<sup>92</sup> – drugo vprašanje v obravnavanem postopku ni dopustno.<sup>93</sup>

146. Tožeči stranki se ne odreka pravica, da pri nacionalnem sodišču zahteva abstrakten preizkus tega zakona. Potem lahko to sodišče vloži ustrezen predlog za sprejetje predhodne odločbe.

147. Glede na zgoraj navedeno ni niti razloga niti potrebe za odstopanje od dosedanje sodne prakse Sodišča, v skladu s katero se oseba, ki je dolžna plačati davek, ne more sklicevati na to, da davčni ukrep, do katerega so upravičena druga podjetja, pomeni državno pomoč, da bi se s tem lahko izognila plačilu tega davka.<sup>94</sup> To je že zadosten razlog za to, da predlog za sprejetje predhodne odločbe glede svojega drugega vprašanja ni dopusten.

## **2. Podredno: pravna presoja**

148. Če bi Sodišče kljub temu pritrdilo dopustnosti drugega vprašanja za predhodno odločanje, bi moralo preizkusiti, ali znižana obdavčitev (ki temelji na prometu) srednjih oziroma davčna oprostitvev (ki temelji na prometu) manjših podjetij pomeni pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

149. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo biti za opredelitev kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU izpolnjeni vsi ti pogoji: prvič, iti mora za državni ukrep ali ukrep, financiran iz državnih sredstev. Drugič, ta ukrep mora biti tak, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič, upravičencu mora zagotavljati selektivno prednost. Četrto, izkrivljati mora konkurenco ali bi lahko izkrivljal konkurenco.<sup>95</sup>

150. Odločilno merilo je v tem primeru merilo selektivne prednosti. Povedano drugače, postavlja se vprašanje, ali je progresivna davčna stopnja za tiste, ki zaradi progresivnosti absolutno in relativno plačajo manj davka kot drugi davčni zavezanci, selektivna prednost, ki jo je treba utemeljiti. Še nedolgo tega bi bil odgovor na to vprašanje jasen in glasen „ne“. Zdaj pa se prav to vprašanje postavlja v obravnavanem postopku.

91 Sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291).

92 Sodba z dne 15. junija 2006 (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43 in naslednje).

93 Izrecno tako v primerljivem primeru: sodba z dne 6. oktobra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, točka 21 in naslednje).

94 Sodbe z dne 6. oktobra 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, točka 21); z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43 in naslednje); z dne 27. oktobra 2005, Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, točka 42 in naslednje), in z dne 20. septembra 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, točka 80 in navedena sodna praksa).

95 Sodbe z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 38); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40).



151. Generalni pravobranilec H. Saugmandsgaard Øe je zaradi te okoliščine načeloma podvomil o merilih za preizkus, ki jih je doslej uporabljalo Sodišče. Tako je izrecno navedel:<sup>96</sup>

„Če to ponazorim s skrajnim primerom – ukrep, ki določa progresivne stopnje obdavčitve, opredeljene glede na višino prihodkov, je po klasični metodi analize nesporno splošni ukrep, ker je do najugodnejših stopenj lahko upravičeno vsako podjetje. Nasprotno pa po metodi referenčnega okvira najugodnejše stopnje pomenijo razlikovanje, ki ga je treba potrditi bodisi z neobstojem primerljivosti (druga faza) bodisi z obstojem utemeljitve, ki se nanaša na naravo ali splošno sistematiko zadevne ureditve (tretja faza). Da bo popolnoma jasno, seveda ne trdim, da se pri uporabi metode referenčnega okvira progresivne stopnje obdavčitve samodejno štejejo za ‚selektivne‘<sup>[97]</sup>, temveč da ta metoda vključuje to možnost, saj vzbuja pomisleke o legitimnosti ukrepov, ki so s klasično metodo analize vnaprej odpravljeni. To tveganje razširitve pravil o državni pomoči bi lahko zadevalo zlasti podobne ukrepe, kot jih je Sodišče v preteklosti opredelilo za ‚splošne‘.“

152. Strinjam se s temi pomisleki, vendar menim, da se lahko upoštevajo tudi v okviru tako imenovane metode referenčnega okvira. V skladu z njo je treba najprej preučiti, v čem je prednost (v zvezi s tem glej točko 153 in naslednje), ki bi jo bilo mogoče presoditi kot selektivno (v zvezi s tem glej točko 157 in naslednje).

#### **a) Pojem prednosti**

153. Glede vprašanja, ali je treba za ureditev iz postopka v glavni stvari šteti, da svojemu upravičencu daje prednost, je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za državne pomoči štejejo ukrepi v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali ki jih je treba razumeti kot gospodarsko korist, ki je podjetje, ki je prejemnik pomoči, v normalnih tržnih razmerah ne bi prejelo.<sup>98</sup>

154. Tudi ugodnejša davčna obravnava, ki – čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev – upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, lahko pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.<sup>99</sup> Tako se za pomoč štejejo zlasti ukrepi, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki *običajno* bremenijo proračun podjetja, in so zato, ne da bi bile subvencije v ozkem pomenu besede, enake narave in imajo enake učinke.<sup>100</sup>

155. Pri davčni oprostitvi in znižani obdavčitvi že ne gre za dajanje prednosti. Vsa podjetja – mala in velika – ob prometu do 500 milijonov HUF niso obdavčena, ob prometu od 500 milijonov do 5 milijard HUF pa so obdavčena po znižani stopnji. To velja tudi za družbo Vodafone.

156. Le različna povprečna davčna stopnja, ki je posledica progresivnosti, ki se zdi upoštevna tako družbi Vodafone kot tudi Komisiji, lahko pomeni dajanje prednosti davčnemu zavezancu z nižjim prometom.

<sup>96</sup> Sklepni predlogi generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øeja v zadevi A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, točki 66 in 67).

<sup>97</sup> „Opozarjam, da sta lahko progresivna narava davkov od dohodkov in njen porazdelitveni namen v skladu s točko 139 Obvestila Komisije o pojmu državne pomoči utemeljitvi, ki se nanašata na naravo ali splošno sistematiko zadevne ureditve.“

<sup>98</sup> Sodbi z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 65), in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21).

<sup>99</sup> Glej med drugim sodbe z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 72), in z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14).

<sup>100</sup> Sodbe z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 66); z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 33); z dne 19. marca 2013, Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 101), in z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 13).

## **b) Selektivnost prednosti v davčni zakonodaji**

157. Zato je treba preizkusiti, ali je treba nižjo povprečno davčno stopnjo ob nižjem prometu šteti za „dajanje prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU oziroma za „selektivno“ prednost v smislu sodne prakse Sodišča.

158. Preizkus te selektivnosti je pri davčnih ureditvah držav članic vedno zelo težaven.<sup>101</sup> V sodni praksi Sodišča se kot izhodišče stalno ponavlja, da davčna ureditev ni selektivna, če se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte.<sup>102</sup> Obstoj selektivnosti bi bilo treba v skladu s tem v tem primeru zanikati. Enako izhaja iz sodbe World Duty Free Group in drugi.<sup>103</sup> Ta sodba se je namreč nanašala na poseben primer „izvozne spodbude“ domačih podjetij za naložbe v tujini v breme tujih podjetij, ki je v nasprotju z namenom člena 111 PDEU. Zato lahko posebne izvozne subvencije izpolnijo merilo selektivnosti, tudi če veljajo za vse davčne zavezance.

159. Tudi zgolj na podlagi dejstva, da imajo zaradi davčne ureditve prednost samo podjetja, ki izpolnjujejo pogoje, ki jih ta ureditev določa – v tem primeru zaradi tega, ker ne dosegajo mej prometa – še ni mogoče ugotoviti selektivnosti ureditve.<sup>104</sup> Obstoj selektivnosti bi bilo treba v obravnavanem primeru zanikati tudi zaradi tega.

160. Hkrati pa je dejstvo, da je treba tudi splošne davčne zakone presojati na podlagi prepovedi državnih pomoči iz člena 107 PDEU.<sup>105</sup> Zato je Sodišče pri prednostih, ki izhajajo iz davčne zakonodaje, določilo posebne pogoje za ugotovitev njihove selektivnosti. Pri tem ni odločilno, ali se to imenuje dvo- ali tristopenjski pristop.<sup>106</sup> Odločilno je vedno, ali so bili pogoji za pridobitev davčne prednosti po merilih nacionalnega davčnega sistema izbrani nediskriminatorno.<sup>107</sup>

101 Glej na primer najnovejšo sodbo in zadevne sklepne predloge:

sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024), in sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øja v zadevi A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741);

sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505), in sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017);

sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291), ter moje sklepne predloge v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), v združenih zadevah ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2017:853) in v združenih zadevah ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Glej na primer sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53 in naslednje); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23); z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 73), in z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 35).

103 Sodba z dne 21. decembra 2016 (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke 73, 74 in 86 in naslednje).

104 Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 24); z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 94); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 59), in z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42).

105 Glej med drugim sodbe z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 72), in z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14).

106 Prav tako sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, točka 28), ki meni, da je to vprašanje „precej akademsko“.

107 Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54), in z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 53); izrecno tako tudi zunaj področja davčne zakonodaje sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 53 in 55).

161. Za to je treba najprej preučiti splošno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. Nato je treba na podlagi te splošne ali „običajne“ davčne ureditve presoditi, ali je prednost, ki jo daje zadevni davčni ukrep, selektivna.<sup>108</sup> Pogoj za to je, da gre za različno obravnavanje primerljivih podjetij, ki ga ni mogoče upravičiti. Pri tem naj bi – vsaj v postopku za nadzor državne pomoči – Komisija nosila dokazno breme za različno obravnavanje, država članica pa za upravičenost.<sup>109</sup>

162. Z generalnim pravobranilcem M. Bobkom<sup>110</sup> se strinjam, da je preizkus selektivnosti nazadnje „zgolj“ preizkus diskriminacije. Zato bom najprej preizkusila obstoj različnega obravnavanja (v zvezi s tem glej točko 173 in naslednje), nato pa upravičenost tega različnega obravnavanja (v zvezi s tem glej točko 176 in naslednje). Pred tem bom še pojasnila, zakaj je treba običajno shemo za preizkus, ko se prvič določa referenčni okvir, malce spremeniti (v zvezi s tem glej točko 164).

### 1) Sprememba ob prvi določitvi referenčnega okvira

163. Pri splošnih davčnih ureditvah, zlasti takih, ki šele določijo referenčni okvir, je treba spremeniti preizkus za ugotovitev njihove selektivnosti. Razlog za to je dejstvo, da je razlikovanje na podlagi davčne zakonodaje – v nasprotju s subvencijo v ožjem smislu v obliki plačil – v okviru splošno veljavnega davčnega sistema neizogibno, za vse velja enako in ta razlikovanja, ki morda dajejo prednost, na splošno neizogibno veljajo za davčnega zavezanca, ne da bi pri njih sodeloval. V tem se ta položaj zelo razlikuje od „običajne“ individualne pomoči.

164. Sodišče je tak spremenjeni preizkus nazadnje opravilo tudi že v zadevah ANGED,<sup>111</sup> v katerih tudi ni bilo referenčnega okvira, od katerega bi odstopala ureditev, ampak je bila referenčni okvir zadevna ureditev sama. Tako je tudi v tem primeru. Progressivna davčna stopnja ni odstopanje od „običajne“ (proporcionalne?) davčne stopnje za nekatera podjetja, ampak pravilo. Zaradi tega pravila za vse davčne zavezanca veljajo različne povprečne davčne stopnje.

165. V skladu s sodno prakso pa je mogoče taka splošna razlikovanja „ki dajejo prednost“ in ki niso subvencije v ožjem smislu, šteti za pomoč samo, če so *enake* narave in imajo enake učinke kot subvencije.<sup>112</sup> To glede na davčno avtonomijo držav članic velja zlasti, če se z njimi prvič določi referenčni okvir.

108 V zvezi s tem glej, namesto številnih, sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36).

109 Podobno sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, točka 27); o dokaznem bremenu Komisije: sodbe z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 84); z dne 4. junija 2015, Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, točka 59), in z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, točka 62); o dokaznem bremenu države članice: sodbe z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 87); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 146); z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, točka 62), in z dne 29. aprila 2004, Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, točka 43).

110 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, točka 29).

111 Sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 50 in naslednje); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točka 43 in naslednje), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 38 in naslednje).

112 Glej med drugim sodbe z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22); z dne 19. marca 2013, Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 101); z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 29), in z dne 23. februarja 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Visoka oblast (30/59, EU:C:1961:2, str. 43).

166. Samo če država članica uporablja opredelitev referenčnega okvira za to, da daje prednosti za namene, ki so zunaj davčnega sistema, je treba te prednosti, ki izhajajo iz davčne zakonodaje, šteti za subvencije v ožjem smislu.<sup>113</sup> Tako je mogoče ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, upravičiti, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep izhaja neposredno iz temeljnih ali usmerjevalnih načel davčnega sistema.<sup>114</sup> Zato splošna razlikovanja v okviru koherentnega davčnega sistema težko pomenijo selektivno prednost.

167. Ob natančnem razmisleku na tem razlogovanju temelji tudi osnovna sodba v zadevi Gibraltar<sup>115</sup>, na katero se v glavnem sklicuje Komisija v pisnih stališčih. Tudi v tisti zadevi je bil referenčni okvir šele določen in je dejansko privedel do tega, da „offshore“ družbe niso bile obdavčene, čeprav naj bi na novo uvedena zakonodaja o davku od dohodkov enakomerno obdavčila vsa podjetja (verjetno tudi na podlagi njihove finančne zmožnosti). Zakonodajalec je v tisti zadevi za izvedbo obdavčitve dohodkov, ki temelji na dobičku, izbral merili, kot sta število zaposlenih in zasedenost poslovnih prostorov. Sodišče je zato in zaradi dejstva, da Združeno kraljestvo v postopku za nadzor državne pomoči ni navedlo razlogov za upravičenost, pritrnilo ugotovitvi Komisije, da je davčni sistem nekoherenten.<sup>116</sup>

168. Nekoherentnost davčne zakonodaje lahko nazadnje dejansko kaže na zlorabo davčne zakonodaje. V tem primeru ni davčni zavezanec tisti, ki je izbral strukture, ki pomenijo zlorabo, da bi se izognil plačilu davka. Država članica je namreč tista, ki je objektivno gledano „zlorabila“ svojo davčno zakonodajo, da subvencionira posamezna podjetja mimo predpisov o državnih pomočeh. Zato je preizkus selektivnosti ob določitvi referenčnega okvira omejen na preizkus koherentnosti okvira, ki je bil določen.

169. Sodišče je v zadevi Gibraltar zato pravilno zanikalo obstoj koherentnosti. Niti število zaposlenih niti zasedenost poslovnih prostorov nista prepričljiva dejavnika za splošno, enakomerno obdavčitev dohodkov, ki je bila cilj nacionalnega zakona. Velja to tudi za posebni davek od dohodkov s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu? Ali je res nekoherentno, če se telekomunikacijsko podjetje z visokim prometom (absolutno in relativno) obdavči bolj kot telekomunikacijsko podjetje z nizkim prometom?

## 2) Merilo za preizkus koherentnosti

170. Pomisleke, ki so jih izrazili različni generalni pravobranilci<sup>117</sup> (zlasti v zvezi s težavami pri določitvi pravičnega referenčnega okvira in splošne presoje enakosti vseh nacionalnih davčnih zakonov ob hkratni davčni avtonomiji držav članic), je mogoče upoštevati z ublaženim merilom za preizkus koherentnosti, ki se uporablja za splošne davčne zakone. V skladu z njim splošna razlikovanja pri določitvi referenčnega okvira pomenijo selektivne ukrepe samo, če ob upoštevanju cilja zakona ne temeljijo na razumni podlagi. Brez takega ublaženega merila za preizkus bi morale Sodišče nazadnje presojati vsako razlikovanje v vsakem nacionalnem davčnem zakonu, saj to neizogibno pomeni ugodnejšo obravnavo nekaterih davčnih zavezancev v primerjavi z drugimi.

<sup>113</sup> Glej v tem smislu že sodbo z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točke od 22 do 27).

<sup>114</sup> Sodbi z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22) in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 65 in navedena sodna praksa).

<sup>115</sup> Sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732).

<sup>116</sup> Sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 149).

<sup>117</sup> Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øjega v zadevi A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017), in moje sklepne predloge v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), v združenih zadevah ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2017:853) in združenih zadevah ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2017:854).

171. Zato gre za selektivno prednost samo, če, po eni strani, ta ukrep (v tem primeru progresivna davčna stopnja) uvaja razlikovanja med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, ki se dosega z davčno ureditvijo te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju,<sup>118</sup> ki je očitno.

172. Tudi če je ta pogoj izpolnjen, je lahko, po drugi strani, dajanje prednosti utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema, v katerega spada, zlasti če davčna ureditev izhaja neposredno iz temeljnih ali usmerjevalnih načel nacionalnega davčnega sistema,<sup>119</sup> ki pa morajo biti zgolj prepričljiva. Poleg tega je lahko razlikovanje utemeljeno tudi s prepričljivimi razlogi zunaj davčne zakonodaje, kot je temu na primer za okoljske in prostorske razloge v povezavi z davkom na trgovske površine pritrdilo Sodišče v zadevi ANGED.<sup>120</sup>

*i) Različno obravnavanje podjetij, ki so v primerljivem položaju*

173. V zvezi s tem je treba najprej preizkusiti, ali gre za različno obravnavanje, ki ga v okviru davčnega sistema države članice ni mogoče upravičiti. Poleg tega bi se moralo s tem neupravičenim različnim obravnavanjem v skladu z besedilom člena 107(1) PDEU dajati prednost bodisi posameznim podjetjem bodisi proizvodnji posameznega blaga. Sodišče je zato zlasti v sodbi Gibraltar ugotovilo, da mora davčna ureditev podjetja upravičence – na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje – opredeljevati kot privilegirane skupine.<sup>121</sup>

174. To pa ne velja za davek, kot je obravnavani. Večja in manjša telekomunikacijska podjetja se razlikujejo prav na podlagi svojega prometa in finančne zmožnosti, ki izvira iz njega. Z vidika države članice – ki v tem primeru ni očitno napačen – niso v pravno in dejansko primerljivem položaju.

175. Enako velja za možnosti večjih podjetij, da z davčnim načrtovanjem znižajo obdavčitev dohodkov, ki temelji na dobičku. Stališče, da se te možnosti povečujejo z velikostjo podjetja, prav tako ni očitno zmotno.

*ii) Podredno: upravičenost različnega obravnavanja*

176. Če bi Sodišče kljub temu presodilo, da sta podjetje z na primer 10.000 EUR/HUF letnega neto prometa in podjetje z 100.000.000 EUR/HUF letnega neto prometa v primerljivem položaju, je treba preizkusiti še, ali je lahko različno obravnavanje, ki ga pomeni različna povprečna stopnja davka s progresivno davčno stopnjo, upravičeno.

177. Pri tem je odločilen – kot je poudarilo tudi Sodišče v sodbi World Duty Free<sup>122</sup> – zgolj preizkus vsakokratnega različnega obravnavanja glede na cilj, ki se uresničuje z zadevnim zakonom, zlasti če – tako kot v tem primeru – ni odstopanja od referenčnega okvira, ampak je referenčni okvir zadevni zakon.

118 Glej sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/Aer Lingus in Ryanair Designated Activity (C-164/15 P in C-165/15 P, EU:C:2016:990, točka 51); z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 54); z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 49 in 58); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 35); z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 19); z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

119 Glej sodbi z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 65 in 69); glej v tem smislu med drugim tudi sodbe z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točki 42 in 43); z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 145); z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 42), in z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, točka 33).

120 Sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 40 in naslednje); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točka 45 in naslednje), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 52 in naslednje).

121 Glej sodbo z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

122 Sodba z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke 54, 67 in 74).

178. Pri tem pa so upoštevni ne samo cilji, ki so izrecno navedeni v nacionalnem zakonu, ampak tudi cilji nacionalnega zakona, ki jih je mogoče ugotoviti na podlagi njegove razlage.<sup>123</sup> Sicer bi se upoštevala zgolj zakonodajna tehnika. Sodišče pa je v sodni praksi vedno poudarjalo, da je treba na področju zakonodaje o državnih pomočeh državne ukrepe presoati glede na njihove učinke in ne glede na uporabljene tehnike.<sup>124</sup>

179. Torej je treba razjasniti, ali razlog za progresivnost madžarskega posebnega davka ni naveden v konkretnem davčnem zakonu, ampak se želi s progresivnostjo uresničiti cilje, ki v tem zakonu niso navedeni, ki niso prepričljivi oziroma – z drugimi besedami – z zadevno ureditvijo niso povezani.<sup>125</sup>

180. To je mogoče v tem primeru jasno zanikati. Kot sem navedla zgoraj (točka 108 in naslednje), je cilj zakona, ki je izrecno naveden v preambuli, obdavčitev finančne zmožnosti, ki v obravnavanem primeru izvira iz višine prometa. Poleg tega se – to je lastno progresivni davčni stopnji *per se*, torej lastno sistemu – sledi tudi neki „funkciji porazdelitve“, če se gospodarsko močnejši akterji finančno obremenijo bolj kot gospodarsko šibkejši akterji (učinek načela socialne države). Tudi Komisija v Obvestilu z dne 19. julija 2016 o „pojmu državne pomoči po členu 107(1) PDEU“ (v nadaljevanju: Obvestilo) kot razlog za upravičenost pri progresivni naravi davkov od dohodkov priznava „porazdelitveni namen“.<sup>126</sup>

181. Poleg tega je iz podatkov o zakonodajnem postopku, ki so bili poslani Sodišču, razvidno, da je namen ureditve tudi preprečiti, da podjetja z visokim prometom, ki na Madžarskem ne ali samo malo prispevajo k prihodkom od davka od dohodkov pravnih oseb, ne bi bila obdavčena. Nič od tega z vidika davčne zakonodaje niso cilji, ki niso povezani z zadevno ureditvijo.

182. Tudi obdavčitev dohodkov, ki temelji na dobičku, v nasprotju s tem, kar očitno meni Komisija, ni edina pravilna oblika obdavčitve, kot je v zvezi s tem nedavno presodilo Splošno sodišče<sup>127</sup>, ampak tudi samo *tehnika*, s katero se računsko enakomerno določi in obdavči zmožnost davčnega zavezanca, ki je predmet obdavčitve (v zvezi s tem že zgoraj točka 100).

183. Morda je – na kar je Komisija na obravnavi večkrat opozorila – izračun dobička na podlagi primerjave premoženja podjetja natančnejši kot navezovanje na neto promet. Vendar se na podlagi zakonodaje o državnih pomočeh ne sprašuje po tem, kateri davčni sistem je natančnejši, ampak, ali ima davčni sistem učinek izkrivljanja konkurence med dvema tekmečema. Če se pri enakem prometu plača enak davek, ne gre za izkrivljanje konkurence. Če se pri višjem prometu plača tudi višji davek, gre za enako „različno obravnavanje“, kot če se pri višjem dobičku plača višji davek. To seveda nesporno velja za proporcionalno davčno stopnjo (pri tej se absolutno gledano plača višji davek), pri progresivni davčni stopnji (pri tej se tako absolutno kot tudi relativno gledano plača višji davek) pa to izhaja iz zgoraj navedene sistematike davčne ureditve.

184. Višina prometa (vsekakor ne očitno napačno) kaže na neko finančno zmožnost (v zvezi s tem že zgoraj točka 118 in naslednje). Zato je mogoče promet – kot kaže Komisija s Predlogom za uvedbo davka na digitalne storitve<sup>128</sup> – šteti tudi za (malce bolj približen) kazalnik večje gospodarske moči, torej večje finančne zmožnosti.

123 Tako tudi sodba z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 45); drugače še sodba z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točke 52, 59 in 61), čeprav je davek tudi temeljil na ideji obdavčitve po finančni zmožnosti, je Sodišče preizkusilo samo razloga „varstvo okolja“ in „prostorsko načrtovanje“, ki ne izvirata iz davčne zakonodaje in sta izrecno navedena v preambuli.

124 Sodbe z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 91); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 47); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točka 40); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 35), in z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 89).

125 Tako izrecno sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 70).

126 Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 262, str. 1 (31), točka 139).

127 Sodba z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija (T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338, točka 65 in naslednje).

128 Predlog Direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

185. Tudi z vidika upravnega postopka ni sporno, če se število zajetih in s tem tudi nadzorovanih subjektov na področju trgovine na drobno z mejno vrednostjo zmanjša. Tako imenovani mali podjetniki (to so podjetniki, katerih prihodki ne presežejo nekega „oproščenega zneska“) tako na primer na podlagi prava Unije o DDV tudi niso obdavčeni (glej člen 282 in naslednje Direktive o DDV).

186. Glede na cilje zakona, ki se jim sledi, je poleg tega tudi razumljivo, da se upošteva promet namesto dobiček, ker se prvi lažje ugotovi (preprosto in učinkovito upravljanje<sup>129</sup>) in ga je težje prikriti kot na primer dobiček (v zvezi s tem že zgoraj točka 123). Kot je Sodišče že presodilo, je lahko razlog za upravičenost v okviru zakonodaje o državnih pomočeh tudi preprečevanje zlorab davčne zakonodaje.<sup>130</sup>

187. Menim, da tudi načelo socialne države – ki ga Evropska unija priznava v členu 3(3) PEU – upravičuje progresivno davčno stopnjo, ki tudi relativno gledano bolj obremenjuje finančno zmogljivejše davčne zavezance v primerjavi s finančno ne tako zmogljivimi davčnimi zavezanci. To vsekakor velja za davek, ki zajema tudi fizične osebe (glej člen 3(1) in (2) zakona o posebnem davku).

### 3. Sklep

188. Glede na navedeno nižja povprečna obdavčitev (v tem primeru podjetij z nižjim prometom), ki je neizogibno povezana s progresivno davčno stopnjo, ni selektivna prednost, dana tem podjetjem.

## VI. Predlog

189. Iz navedenih razlogov Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska), odgovori:

1. Različna obdavčitev, ki je posledica progresivne davčne stopnje, ni posredna omejitev svobode ustanavljanja iz člena 49 v povezavi s členom 54 PDEU. To velja tudi, če so pri obdavčitvi dohodkov, ki temelji na prometu, bolj obdavčena večja podjetja, ki so dejansko v pretežni lasti tujih imetnikov deležev. Odgovor bi bil lahko drugačen samo, če je državi članici v zvezi s tem mogoče dokazati zlorabo. To v tem primeru ni mogoče.
2. Različna obdavčitev, ki je posledica progresivne davčne stopnje, ne pomeni selektivne prednosti za podjetja z nižjim prometom (torej pomoči), prav tako pa se nanjo ne more sklicevati podjetje z višjim prometom, da bi se s tem lahko izognilo plačilu davka.
3. Madžarski posebni davek kot neposredni davek od dohodkov, ki temelji na prometu, nima značilnosti prometnega davka, tako da mu člen 401 Direktive o DDV ne nasprotuje.

<sup>129</sup> Tudi Komisija šteje upravno izvedljivost za razlog za upravičenost (glej UL 2016, C 262, str. 1 (31), točka 139).

<sup>130</sup> Sodba z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 51); podobno že sodba z dne 29. aprila 2004, GIL Insurance in drugi (C-308/01, EU:C:2004:252, točka 73 in naslednje).