



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 4. julija 2019,¹

Zadeva C-323/18

**Tesco-Global Áruházak 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 – Pomoči – Sistem davka na dodano vrednost – Davek, ki temelji na prometu in ga plačajo podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno – Manj ugodna obravnava družb nerezidentk zaradi progresivne davčne stopnje – Posredna diskriminacija – Upravičenost davka s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu“

I. Uvod

1. V tem postopku se Sodišče ponovno² ukvarja z vprašanjem posrednega omejevanja svoboščin prek davčnopravne ureditve, katere diskriminatorni učinek se lahko izpelje zgolj iz njene progresivne davčne stopnje, s katero se bolj obdavči gospodarsko močnejše subjekte.³ Ker gospodarsko močnejši subjekti verjetneje poslujejo čezmejno, bi to lahko pomenilo posredno diskriminacijo teh družb, zlasti če je cilj uporabe progresivne davčne stopnje zajeti gospodarsko močnejše multinacionalne družbe.

2. Poleg kršitve svobode ustanavljanja je treba obravnavati tudi kršitev prepovedi pomoči. Progresivna obdavčitev gospodarsko močnejših družb bi lahko bila tudi pomoč v korist gospodarsko šibkejših družb, ki so zaradi progresivne davčne stopnje manj obdavčene, kar je v nasprotju z notranjim trgovom.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Predmet še nekončanega postopka v zadevi Vodafone (C-75/18) je posebni davek na telekomunikacijske storitve. Glej poleg tega 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).

³ 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 %.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Člen 401 Direktive 2006/112/ES⁴ (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

4. Podlaga za spor o glavni stvari je Az egyes ágazatokat 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.

5. 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.“

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

„V tem zakonu uporabljeni izrazi imajo naslednji pomen:

1. trgovina na drobno v prodajalnah: Dejavnosti, ki so uvrščene v razrede 45.1 – razen trgovine na debelo z vozili in prikolicami – 45.32 in 45.40 – razen popravil motornih koles in trgovine na debelo z njimi – ter od 47.1 do 47.9 Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre (enotna klasifikacija gospodarskih dejavnosti), ki velja od 1. januarja 2009. [...]“

7. Člen 2 zakona o posebnem davku določa:

„Predmet davka so:

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

8. 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.“

⁴ Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

9. 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.“

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

za dejavnosti iz člena 2(a) je 0 % za davčni razred z davčno osnovo do 500 milijonov HUF, 0,1 % za davčni razred z davčno osnovo nad 500 milijonov HUF in do 30 milijard HUF, 0,4 % za davčni razred z davčno osnovo nad 30 milijard HUF in do 100 milijard HUF ter 2,5 % za davčni razred z davčno osnovo nad 100 milijard HUF.“

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

„Za davčne zezance, 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 zezance 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 zezanci.“

12. Poleg tega Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o splošnem davčnem postopku) v členu 124/B določa naslednje:

„Davčni organ odloči o popravljene obrračunu na podlagi samoprijave v roku petnajst dni od predložitve obrračuna brez kakršnega koli preverjanja, če je davčni zezanec tak popravljene obrračun na podlagi samoprijave predložil izključno s sklicevanjem, da je pravna določba, na kateri temelji obdavčitev, neustavna ali v nasprotju z zezujučim pravnim aktom Evropske unije ali da je občinski odlok v nasprotju z drugim pravnim predpisom, če se ustavno sodišče, Kúria [(vrhovno sodišče, Madžarska)] ali Sodišče Evropske unije še ni izreklo o navedenem vprašanju v trenutku, ko je bil predložen popravljene obrračun na podlagi samoprijave ali če ta ne izpolnjuje določb iz objavljene odločbe. Odločba, sprejeta v zvezi z popravljene obrračunom na podlagi samoprijave, je lahko predmet pritožbe v upravnem postopku ali tožbe v upravnem sporu v skladu s splošnimi določbami tega zakona.“

13. Člen 128 2. zakon o splošnem davčnem postopku določa:

„Naknadne odločbe o odmeri niso dopustne, če se obrračuna davkov ali javnih subvencij ne sme popraviti na podlagi samoprijave.“

III. Spor o glavni stvari

14. Tožeča stranka v sporu o glavni stvari, družba Tesco-Global Áruházak Zrt. (v nadaljevanju: Tesco), je delniška družba madžarskega prava, katere glavna dejavnost je trgovina na drobno in debelo. Predložitveno sodišče ni sporočilo, kakšna je bila v spornih letih lastniška struktura. Samo iz pisnega stališča Komisije izhaja, da je družba Tesco del skupine Tesco plc, ki ima sedež v Združenem kraljestvu. Iz tega pa nikakor ni razvidno, kakšna so natančna lastniška razmerja. Trenutno je družba Tesco Plc večinoma v razpršeni lasti številnih malih delničarjev in nekaterih večjih delničarjev iz tretjih držav.

15. Družba Tesco je v okviru svoje dejavnosti v davčnih obdobjih, ki so bila predmet inšpekcijskega nadzora, v proračun plačala približno 35,5 milijarde forintov (HUF) iz naslova posebnega sektorskega davka ter pravočasno predložila svoje davčne obračune.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (inšpekcijska služba št. 5 splošne inšpekcijske službe II direktorata za finance za velike davčne zavezance nacionalne davčne in carinske uprave; v nadaljevanju: davčni organ) je pri družbi Tesco izvedla inšpekcijski nadzor. Kot rezultat nadzora je davčni organ z odločbo ugotovil, da obstajajo razlike v davčnih obračunih v breme družbe Tesco. Družba Tesco je zoper to odločbo vložila pritožbo. Odločba je bila v zvezi s posebnim davkom za trgovino na drobno v prodajalnah potrjena. Zato je bilo družbi Tesco naloženo, naj plača dodaten posebni davek za trgovino na drobno v prodajalnah v višini približno 1397 milijonov HUF (ter še globo in zamudne obresti).

17. Tožeča stranka svojo tožbo zoper davčno odločbo opira na to, da davčna obveznost, ki je bila ugotovljena v njeno breme, nima podlage. Zlasti naj posebni davek na trgovino na drobno v prodajalnah ne bi bil združljiv s pravom Unije.

18. Predložitveno sodišče je zaradi posebnosti madžarskega trga trgovine na drobno v dvomih glede združljivosti posebnega davka s pravom Unije. Po mnenju predložitvenega sodišča davek učinkuje tako, „da dejansko davčno breme pade pretežno na davčne zavezance v tuji lasti“.

19. To potrjujejo statistike, ki so bile predložene Sodišču. Iz preglednic, ki sta jih predložili Komisija in Madžarska v zvezi s tem izhaja, da je prvo leto (2010) davek z najvišjo davčno stopnjo (2,5 %) obremenil le družbe, ki so bile v več kot 50-odstotni lasti tujih delničarjev, medtem ko je bilo z drugo najvišjo davčno stopnjo (0,4 %) zajeto skupaj 90 % družb s tako lastniško strukturo (če prav razumem statistiko, ki jo je predložila Madžarska, gre celo za 100 %). S tretjo najvišjo davčno stopnjo (0,1 %) je zajetih še 40,3 % družb, ki so v več kot 50-odstotni lasti tujih delničarjev. Iz statistik pa ni razvidno, ali so tuji delničarji iz držav članic ali iz tretjih držav.

20. Vendar iz teh statistik izhaja, da so od sedmih podjetij iz tega sektorja, ki so imela največji promet, v letu 2010 samo tri plačala tudi davek od dohodkov pravnih oseb. Tudi leta 2012 (zadnje leto davka) so od sedmih podjetij iz tega sektorja, ki so imela največji promet, samo tri plačala tudi davek od dohodkov pravnih oseb. Vsekakor je leta 2012 v drugi najvišji davčni razred (0,4 %) spadalo „samo še“ 70 % družb, ki so v več kot 50-odstotni lasti tujih delničarjev. Iz predloženih statistik ni mogoče razbrati, kakšno je razmerje podjetij v prvem (davka oproščenem) razredu.

21. Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje, ali gre za diskriminacijo, če mora davčni zavezanec, ki opravlja dejavnost trgovine na drobno v več prodajalnah, plačati posebni davek po najvišji progresivni davčni stopnji, medtem ko davčni zavezanci (ki so običajno rezidenti), ki prek prodajalnih, ki so neodvisne gospodarske družbe in opravljajo dejavnost v okviru franšiznega sistema pod enim samim imenom, zaradi nizkega prometa spadajo bodisi v oproščeni razred bodisi zanje velja ena od nižjih davčnih stopenj, ki sledijo oproščenemu razredu.

22. 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 obrazložitvah 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

23. Predložitveno sodišče je z odločbo z dne 19. marca 2018, ki je v sodno tajništvo Sodišča prispela 16. maja 2018, sklenilo vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU in Sodišču v predhodno odločanje predložiti ta vprašanja:

- „1. Ali je z določbami Pogodbe DEU – v katerih so urejena načelo prepovedi diskriminacije (člena 18 in 26 PDEU), pravica do ustanavljanja (člen 49 PDEU), načelo enakega obravnavanja (člen 54 PDEU), enako obravnavanje glede udeležbe v kapitalu družb ali podjetij iz člena 54 PDEU (člen 55 PDEU), svoboda opravljanja storitev (člen 56 PDEU), načelo prostega pretoka kapitala (člena 63 in 65 PDEU) in načelo enake obdavčitve podjetij (člen 110 PDEU) – združljivo dejstvo, da morajo davčni zavezanci v tuji lasti, ki upravljajo več prodajaln prek ene same gospodarske družbe in ki opravljajo dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah, dejansko plačati posebni davek po davčni stopnji višjega razreda, ki je izrazito progresivna, medtem ko davčni zavezanci, ki so v lasti podjetij rezidentov in ki so neposredni konkurenti prej omenjenih davčnih zavezancev ter poslujejo v okviru franšize pod enim samim imenom – prek prodajaln, ki so na splošno neodvisne gospodarske družbe – dejansko spadajo v oproščeni razred oziroma zanje velja ena od nižjih davčnih stopenj, ki sledijo oproščnemu razredu, tako da je razmerje med davkom, ki ga plačajo družbe v tuji lasti, in skupnimi davčnimi prihodki iz posebnega davka bistveno višje kot v primeru davčnih zavezancev v lasti podjetij rezidentov?
2. Ali je z določbami Pogodbe DEU, v katerih je urejeno načelo prepovedi državnih pomoči (člen 107(1) PDEU), združljivo dejstvo, da morajo davčni zavezanci, ki upravljajo več prodajaln prek ene same gospodarske družbe in ki opravljajo dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah, dejansko plačati posebni davek po davčni stopnji višjega razreda, ki je izrazito progresivna, medtem ko davčni zavezanci, ki so v lasti podjetij rezidentov in ki so neposredni konkurenti prej omenjenih davčnih zavezancev ter poslujejo v okviru franšiznega sistema pod enim samim imenom – prek prodajaln, ki so na splošno neodvisne gospodarske družbe – dejansko spadajo v oproščeni razred ali pa zanje velja ena od nižjih davčnih stopenj, ki sledijo oproščnemu razredu, tako da je razmerje med davkom, ki ga plačajo družbe v tuji lasti, in skupnimi davčnimi prihodki iz posebnega davka bistveno višje kot v primeru davčnih zavezancev v lasti podjetij rezidentov?
3. Ali je treba člena 107 in 108(3) PDEU razlagati tako, da se njuni učinki razširijo na davčni ukrep, ki je sistemsko povezan z davčno oprostitvijo (ki pomeni državno pomoč), financirano z davčnimi prihodki, ustvarjenimi z davčnim ukrepom, ker je zakonodajalec skušal doseči predvidene proračunske prihodke, ki so bili določeni pred uvedbo posebnega davka na trgovino na drobno (glede na promet gospodarskih subjektov na trgu), z uporabo davčne stopnje, ki progresivno narašča glede na promet, in ne z uvedbo splošne davčne stopnje, tako da skuša zakonodaja namenoma podeliti davčno oprostitvev enemu delu gospodarskih subjektov na trgu?
4. Ali je z načelom enakovrednosti postopkov in z načeloma učinkovitosti in primarnosti prava Unije združljiva praksa organov države članice, ki so odgovorni za uporaba prava, v skladu s katero v postopku davčnega nadzora, ki se začne po uradni dolžnosti, ali v sodnih postopkih, ki temu sledijo, kljub načelu učinkovitosti in obveznosti, da se ne uporabijo nezdružljive določbe nacionalnega prava, ni mogoče predložiti zahtevka za vračilo davka, obračunanega v skladu z nacionalnim predpisom z davčnega področja, ki je v nasprotju s pravom Unije, ker davčni organ ali sodišče preuči nezdružljivost s pravom Unije samo v posebnih postopkih, ki se začnejo na predlog stranke, ki se lahko začnejo pred postopkom, začetim po uradni dolžnosti, medtem ko v primeru davka, ki je bil obračunan v nasprotju z nacionalnim pravom, ni ovire za predložitev zahtevka za vračilo v postopku pri davčni upravi ali sodišču?“

24. Družba Tesco, Madžarska, Republika Poljska in Evropska komisija so v zvezi s temi vprašanji v postopku pred Sodiščem podale pisna stališča in se udeležile obravnave 29. aprila 2019.

V. Pravna presoja

25. Glavni predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe je združljivost madžarskega zakona o posebnem davku s pravom Unije.

26. V zvezi s tem predložitveno sodišče postavlja več vprašanj; prvič, ali davek, kakršen je opisani, med drugim krši svobodo ustanavljanja iz členov 49 in 54 PDEU (v zvezi s tem glej poglavje B teh sklepnih predlogov); drugič, ali je ta davek združljiv s prepovedjo državnih pomoči iz členov 107 in 108 PDEU (v zvezi s tem glej poglavje C teh sklepnih predlogov). Ker predložitveno sodišče v postopku predhodnega odločanja izrecno poudarja, da je za odločitev o sporu potrebna razlaga člena 401 Direktive o DDV, bom najprej na kratko obravnavala to (v zvezi s tem glej poglavje A teh sklepnih predlogov), čeprav se nobeno od vprašanj ne nanaša več na to določbo.

27. Poleg tega predložitveno sodišče postavi še vprašanje, ali je posebna izključitev naknadne spremembe že izdane davčne odločbe združljiva z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti, o čemer bom razpravljala na koncu (v zvezi s tem glej poglavje D teh sklepnih predlogov).

A. Kršitev člena 401 Direktive o DDV

28. Člen 401 Direktive o DDV državam članicam ne preprečuje uvedbe novih davkov, če teh ni mogoče označiti kot prometne davke. Kot sem že navedla v svojih sklepnih predlogih o posebnem davku za telekomunikacijske storitve, je tu treba zanikati, da gre za prometni davek.⁵

29. Iz sodne prakse Sodišča izhajajo štiri bistvene značilnosti davka na dodano vrednost, ki so odločilne za to, da se davek označi za prometni davek: 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.⁶

30. Prva, druga in četrta predpostavka tu vsekakor niso izpolnjene. Po eni strani madžarski posebni davek ne zajema vseh transakcij, ampak samo transakcije družb, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno. Zato ni (splošni) prometni davek v smislu prvega merila, ampak bi bil lahko kvečjemu posebna trošarina. Po drugi strani predmet obdavčitve ni vsaka posamezna transakcija sorazmerno s svojo ceno (drugo merilo), ampak je v skladu s členom 1 in 2 zakona o posebnem davku skupni (neto) promet iz dejavnosti trgovine na drobno v prodajalnah.

31. Nazadnje niti 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 všteje 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 družbe, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno, ki je predmet presoje – ni davčni dolžnik, namreč zasnovan tako, da se konkretno prevali na potrošnika.

⁵ Glej k temu moje sklepne predloge v zadevi Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, točka 25 in naslednje).

⁶ 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).

32. 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, družbi, ki se ukvarja s trgovino na drobno in ki opravlja transakcijo, v trenutku izvedbe transakcije sploh še ni znano davčno breme, ki ga mora morda prevaliti, vsekakor pa ne njegova natančna višina.⁷ Zato tudi ne gre za davek, ki je zasnovan tako, da se prevali.

33. Iz koncepta madžarskega posebnega davka za podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno, namreč izhaja, da naj bi bila ta obdavčena neposredno, na kar Madžarska upravičeno opozarja. Glede na preambulo naj bi se obdavčila posebna finančna zmožnost teh podjetij in ne finančna zmožnost strank podjetij, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno.

34. S tem je posebni davek za podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno, 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 glede tega, da gre za *neposredni* davek od dohodkov, ne spremeni ničesar.

35. To pomeni, da ga 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: kršitev svobode ustanavljanja

36. Predmet prvega vprašanja je v bistvu, ali svoboda ustanavljanja iz členov 49 in 54 PDEU, ki je tu upoštevna, nasprotuje madžarskemu posebnemu davku za podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno.

37. Pri tem je treba najprej ugotoviti, da področje neposrednega obdavčevanja – na katero spada ta posebni davek (v zvezi s tem glej zgoraj točko 33 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.⁸

38. 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.⁹

39. Vendar je svoboda ustanavljanja za ta primer upoštevna 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.).

7 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 prevaletev ni gotova – in z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 33).

8 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).

9 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).

1. Čezmejni položaj

40. Pri presoji, ali gre za čezmejni položaj, 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.¹⁰ Ker ima družba Tesco sedež na Madžarskem, jo je treba zato šteti za madžarsko družbo, tako da v tem smislu ne gre za čezmejni položaj.

41. Vendar je matična družba družbe Tesco družba s sedežem v Združenem kraljestvu. 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.

42. 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.¹¹ Zato se lahko tožeča stranka postopka v glavni stvari sklicuje na morebitno omejitev svobode ustanavljanja svoje matične družbe.

2. Omejitev svobode ustanavljanja

43. Kot omejitve svobode ustanavljanja je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svobode.¹² 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.¹³

44. 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.¹⁴

45. Za omejitev svobode ustanavljanja je zato potrebno, prvič, da gre sploh za različno obravnavanje dveh ali več primerjanih skupin (v zvezi s tem pod (a)). 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 (b)).

46. Nazadnje je treba v tem primeru na kratko vnaprej pojasniti, da upoštevne različne obravnavanje – v nasprotju z zadevo *Hervis Sport*¹⁵ – ni mogoče utemeljiti že s tako imenovanim pravilom o seštevanju iz člena 7 zakona o posebnem davku, ampak izključno s progresivno obliko davčne stopnje.

10 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).

11 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).

12 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).

13 Glej k temu 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).

14 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).

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

47. 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.

48. Vendar je Sodišče izrazilo pomisleke glede združljivosti pravila o seštevanju s pravom Unije.¹⁶ Vendar tudi če bi bilo pravilo o seštevanju v tem primeru v nasprotju s pravom Unije, to v tem primeru ne bi bilo upoštevno za rešitev spora in tudi ne bi pomenilo odgovora na vprašanje predložitenega sodišča. Ker se pravilo o seštevanju za družbo Tesco ne uporabi, to ne bi nikakor vplivalo na spor o glavni stvari.

49. 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 v tem smislu, kot meni Madžarska, 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, kot pravilno poudarjata družba Tesco in Komisija, da lahko tudi zgolj progresivna davčna stopnja pomeni diskriminacijo.¹⁷

a) Različno obravnavanje

50. 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.

51. 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 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.

52. 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.¹⁸

¹⁶ Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 39 in naslednje).

¹⁷ Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 34).

¹⁸ V tem smislu tudi moji sklepní predlogi v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 49).

b) Manj ugodna obravnava čezmejnega položaja

53. Tako se postavlja vprašanje, ali to različno obravnavanje postavlja družbe nerezidentke v slabši položaj v primerjavi z družbami rezidentkami.

54. Očitna ali neposredna diskriminacija družb nerezidentk ni podana. Pri načinih pobiranja posebnega davka se namreč ne razlikuje glede na sedež oziroma „izvor“ družbe.

55. 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.¹⁹ Zato je za diskriminatorni značaj v smislu členov 49 in 54 PDEU odločilno vprašanje, ali je različno obravnavanje podjetij, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno, glede na merilo letnega neto prometa enako različnemu obravnavanju na podlagi izvora oziroma sedeža družb.

56. 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 prometom – in sedežem družb (v zvezi s tem točka 57 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 79 in naslednje).

1) Upoštevna zveza

57. Dosedanja sodna praksa tako glede razsežnosti kot tudi narave navedene zveze ni enotna. Doslej se je Sodišče glede kvantitativne razsežnosti sklicevalo tako na povezanost v večini primerov²⁰ kot tudi na zgolj pretežno prizadetost nerezidentov²¹; delno omenja celo samo zgolj nevarnost postavitve v slabši položaj.²² V kvalitativnem smislu ni gotovo, ali mora zveza praviloma²³ obstajati oziroma izhajati iz bistva razlikovalnega merila, kot to nakazuje več sodb,²⁴ ali pa lahko temelji tudi na bolj naključnih dejanskih razmerah.²⁵ Poleg tega ni pojasnjeno, ali sta kvantitativna in kvalitativna zveza kumulativni ali morebiti tudi alternativni.

58. 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.²⁶

19 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).

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

21 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).

22 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).

23 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).

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

25 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).

26 Glej moje sklepe 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).

i) *Kvantitativno merilo*

59. 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.²⁷

60. 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.²⁸

61. 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. Poleg tega je tako, da več ko ima davek progresivnih stopenj, tem bolj vprašljiv je preizkus zgolj na podlagi najvišjega razreda. Ta pristop celo povsem odpove v primeru linearne progresivne krivulje, ki sploh nima stopenj, kot to pogosto velja pri obdavčitvi dohodkov.

62. Tudi stališče Komisije, da večino skupnih prihodkov od posebnega davka prispevajo družbe nerezidentke,²⁹ ni prepričljivo. 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 je namreč vedno izpolnjeno, kadar trg večinsko obvladujejo družbe nerezidentke.

63. 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 zanikati obstoj povezave. Če bi bila diskriminacija odvisna od omenjenega prispevka manjših družb rezidentk, bi torej to privedlo do naključnih rezultatov in zato ni smiselno.

64. Enako velja pri presoji povprečne davčne stopnje. Ker različno obravnavanje pri davkih s progresivno davčno stopnjo izhaja samo 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 v primerjavi z družbami rezidentkami. Tako bi bilo samo, če bi ta povprečna davčna stopnja v zelo prevladujoči večini primerov zelo presegala 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.

65. 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.

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

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

29 Tako v točki 40 svojega pisnega stališča.

66. Poleg tega je slabost zgolj kvantitativnega preizkusa – poleg že predstavljenih težav pri izračunu (v zvezi s tem zgoraj točka 59 in naslednje) – da povzroča veliko pravno negotovost, če se ne določijo konkretne mejne vrednosti.³⁰ 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. Tako se je v obravnavanem primeru število podjetij „rezidentov“, ki so zajeta v drugem najvišjem razredu, v dveh letih potrojilo (z 10 % na 30 %).

67. Tudi „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 pozneje.

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

69. V obravnavanem primeru Sodišče sploh ni natančno seznanjeno s strukturo delničarjev matične družbe oziroma dejanske matične družbe koncerna. Na podlagi tega primera je zato dobro razvidno, kako neprimeren je kvantitativni pristop, ki je poleg tega odvisen od tega, kakšna je struktura družbenikov družbe.

ii) Kvalitativno merilo

70. 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.³¹ Torej zgolj naključna zveza, pa naj bo kvantitativno še tako očitna, načeloma ne more zadostovati, da se ugotovi posredna diskriminacija.

71. Vendar je treba merilo bistvene zveze podrobneje konkretizirati. 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.³² 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.

30 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 obstoja posredne diskriminacije, ni pa obravnavalo vprašanja, kakšna mejna vrednost bi morala biti dosežena.

31 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 sklepne 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); drugače še moji sklepni predlogi v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 42 in naslednje).

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

72. Enako velja – kot je nedavno navedel generalni pravobranilec N. Wahl³³ – 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.³⁴

73. 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.³⁵

74. 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.

75. 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.³⁶

76. Vendar to samo po sebi še ne zadostuje. Podjetja z visokim prometom lahko upravljajo tudi rezidenti.³⁷ 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 prodajo na drobno kot družbe rezidentke.

77. Povedano drugače, merilo prometa ni že samo po sebi čezmejno, ampak nevtravno 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 maloprodajnega trga, ki jo je madžarski zakonodajalec morda namerno izkoristil (v zvezi s to problematiko glej spodaj točko 79 in naslednje).

78. To potrjujejo tudi statistike, ki so bile predložene Sodišču. Tako so bile v skladu z eno od statistik iz postopka v zadevi Vodafone (C-75/18) 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 celotno madžarsko gospodarstvo značilen visok delež uspešnih družb (to pomeni večjih z večjim prometom in dohodki), ki so v lasti tujih imetnikov deležev. Po podatkih Madžarske pomembne dele madžarskega gospodarstva, kot je na primer predelovalna industrija, sestavljajo v glavnem družbe nerezidentke, ki ustvarijo od 85 % do 97 % celotnega prometa.³⁸ Vendar posledica te okoliščine, ki je očitno zgodovinsko pogojena, ni, da vsak davek, s katerim se bolj obremenijo posebno uspešne družbe na trgu, tudi posredno diskriminira.

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

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

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

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

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

38 Glej v tem smislu točko 53 pisnega stališča.

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

79. Vendar Komisija poleg tega navaja, da je madžarski zakonodajalec zavestno in ciljno usmerjeno povzročil diskriminatorni učinek posebnega davka. Pri tem se sklicuje na izjave iz parlamentarne razprave in izvlečke iz vladnih dokumentov.

80. 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

81. Subjektivna presoja posredne diskriminacije, ki jo je pravzaprav treba ugotoviti objektivno³⁹, se mi zdi nekoliko tvegana. Zlasti negotovosti, povezane z ugotavljanjem subjektivne volje države članice za diskriminacijo, povzročajo pomisleke⁴⁰ in nadaljnje težave (na primer glede dokazljivosti).

82. Kljub temu je treba na to vprašanje glede na smisel in namen kvalitativnega merila v okviru posredne diskriminacije (v zvezi s tem zgoraj točka 55 in točka 70 in naslednje) in v pravu Unije priznane prepovedi zlorab (oziroma prepovedi protislovnega ravnanja) načeloma – vendar samo pod zelo strogimi pogoji – odgovoriti pritrnilno.

83. 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.

84. Ta pristop je mogoče opreti na splošno pravno načelo o prepovedi zlorab,⁴¹ ki v Uniji ne velja samo za davčne zavezance (glej na ravni Unije člen 6 Direktive 2016/1164⁴²). Tako kot generalni pravobranilec M. Campos Sánchez-Bordona⁴³ menim, da to splošno pravno načelo prek člena 4(3) PEU velja tudi za države članice.

39 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Avstrija/Nemčija (C-591/17, EU:C:2019:99, točki 71 in 72), 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. Nič drugega pa v tem smislu ne more veljati za predlog za sprejetje predhodne odločbe, ker gre v obeh primerih za presojo diskriminacije.

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

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

42 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).

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

85. 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.⁴⁴

86. 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 izvajajo namerno in izključno v obliki (v tem primeru uvedba dodatnega davka od dohodkov), 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.

87. 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. Posredne omejitve svoboščine zaradi ravnanja države članice, ki pomeni zlorabo, se nikakor ne sme nepremišljeno sprejeti zgolj zaradi špekulacij, nezadostno dokazanih statistik, zgolj posameznih izjav politikov⁴⁵ ali drugih domnev.

88. Nasprotno, 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 – kot v drugih primerih zlorabe – noben drug objektivni razlog za izbrano ureditev.

ii) Dokaz upoštevne namere diskriminacije

89. 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 meja, ki ločuje najvišji razred prometa (več kot 100 milijard HUF) od srednjega (od 30 milijard do 100 milijard HUF), skoraj povsem enaka ločnici med družbami rezidentkami in družbami nerezidentkami.

90. Iz predloženih števil pa to ni razvidno, tudi če so v obeh najvišjih davčnih razredih dejansko pretežno podjetja v tuji lasti. Tudi v tretjem razredu so namreč številna podjetja, ki so v lasti tujcev iz Unije. Vsaj od leta 2012 je poleg tega tudi v drugem razredu 30 % podjetij, ki so v lasti rezidentov. Zato o jasni ločnici že ni mogoče govoriti. Prav tako je delež podjetij v tuji lasti, ki „imajo korist“ tudi od nižje davčne stopnje, previsok. Delež podjetij v tuji lasti, ki imajo korist tudi od oprostitve davka, pa sicer ni znan.

44 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).

45 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, na katero se v obravnavanem primeru med drugim sklicuje Komisija.

91. Če je za madžarsko gospodarstvo na področju trgovine na drobno – kot napeljuje predložitveno sodišče – dejansko značilen organizacijski model več manjših trgovcev na drobno pod eno znamko (franšizni model), potem zgornja ugotovitev tudi logično sledi. Veliko davčnih zavezancev ima morda skupaj enak promet, vsak posebej pa samo nizek promet, ki je potem tudi obdavčen z nižjo davčno stopnjo. Nazadnje pa družba Tesco s svojim centraliziranim organizacijskim modelom niti ne konkurira s celoto ostalih madžarskih trgovcev na drobno, ki so davčni zavezanci, ampak samo z vsakim posameznim (samostojnim) trgovcem na drobno, ki je davčni zavezanec.

92. Vendar ali centralizacija ostale evropske trgovine na drobno (številne trgovine v rokah enega samega davčnega zavezanca) pripelje do tega, da progresivna obdavčitev dohodkov trgovine na drobno na Madžarskem pomeni zlorabo, kakor hitro se evropska veriga trgovin na drobno s svojim organizacijskim modelom ustanovi na Madžarskem?

93. O tem je treba dvomiti. Predvsem se družbe Tesco ni oviralo pri tem, da prilagodi svojo organizacijsko strukturo spremenjenim davčnim razmeram in da svoje podružnice prav tako upravlja po franšiznem modelu. Prav tako bi bila mogoča organizacija z več odvisnimi pravnimi osebami. Če se ne uporabi pravilo o seštevanju, bi to prav tako znižalo povprečno davčno stopnjo. Obdavčitev je torej odvisna od izbrane pravne oblike. Temeljne svoboščine pa ne zahtevajo nobene obdavčitve, ki bi bila nevtralna glede na pravno obliko,⁴⁶ temveč samo obdavčitev, ki ni diskriminatorna v razmerju do čezmejnih položajev. V tem smislu večje obdavčitve določene centralizirane organizacijske oblike niti ni mogoče šteti za zlorabo *per se*.

94. Po drugi strani je retorika 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 BEPS⁴⁷. Tudi v madžarski 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. V tem smislu ta posebna davčna zakonodaja ni usmerjena toliko proti podjetjem *nerезидентom*, ampak bolj proti (*multinacionalnim*) podjetjem, ki delujejo mednarodno in čezmejno.

95. V tem se kaže tudi objektivni razlog za davčno zakonodajo, ki je predmet spora. Kot kaže statistika, ki je bila predložena Sodišču v zadevi Vodafone, je leta 2010 od desetih družb z najvišjim prometom na Madžarskem samo polovica plačala davek od dohodkov pravnih oseb. Pri tem gre tako za družbe v lasti rezidentov kot tudi za tiste v lasti nerezidentov iz EU. Od sedmih podjetij v maloprodajnem sektorju z najvišjim prometom (vsa so v lasti podjetij, ki niso rezidenti EU) je celo manj kot polovica plačala davek od dohodkov pravnih oseb. To je lahko povezano z dejanskimi izgubami. Vendar je Komisija na obravnavi večkrat poudarila, da je povprečen dobiček v maloprodajnem sektorju na Madžarskem 2,68 % prometa. Iz tega bi morala pravzaprav slediti ustrezna obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb. V tem smislu tudi ni mogoče izključiti, da je bil ta povprečni dobiček v višini 2,68 % prometa prenesen v države z nižjimi davki. Namen tega, da se obdavčitev naveže na promet, je vsekakor, da se lahko poskusi spremeniti to okoliščino.

46 Glej k temu moje sklepne predloge v zadevi X (C-68/15, EU:C:2016:886, točka 24). Na koncu tudi sodbi z dne 25. februarja 2010, X Holding, (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 37 in naslednje), in z dne 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, točka 53).

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

96. To je tudi sicer v skladu s pristopom Komisije pri načrtovanem davku Unije na digitalne storitve.⁴⁸ Tudi njen namen je, da bi multinacionalna podjetja (v tem primeru predvsem iz nekaterih tretjih držav) več prispevala k stroškom skupnosti, če ta ustvarjajo dobičke v Uniji, pa tam niso predmet davka od dohodkov. 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.

97. Zlasti se Komisija sklicuje zgolj na izjave 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.⁴⁹ Iz prvonavedene pa ni razvidno, da je bil cilj tega davka obdavčiti predvsem nerezidente iz EU.

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 maloprodajnem trgu, ima tudi koristi od davčne olajšave. Glede tega je izbrana struktura davčne stopnje ugodna za zlasti tako imenovana zagonska podjetja v primerjavi z večjimi podjetji, ki so se že dobro uveljavila na trgu.⁵⁰ Kot je navedla tudi Poljska na obravnavi, je ugodna tudi za manjša in srednje velika podjetja v primerjavi z velikimi koncerni in s tem za decentralizirano tržno strukturo. Ali sta meji 30 in 100 milijard HUF prometa „najboljši“ meji ali pa ne bi bil „boljši“ drug znesek – na obravnavi je Komisija „predlagala“ mejo od 10 do 50 milijonov HUF – je odločitev nacionalnega zakonodajalca, ki jo zunaj okvirov zlorabe ne moreta preveriti niti Sodišče niti Komisija.

100. Nasprotno pa je Komisija na obravnavi večkrat poudarila, da nima davek od dohodkov, ki temelji na prometu, nobenega smisla („makes no sense“). Ta izjava, ki temelji na tezi, da je z načelom obdavčitve po finančni zmožnosti skladna samo obdavčitev dohodkov, ki temelji na dobičku, po mojem mnenju ni pravilna.

101. Kot sem navedla že v sklepnih predlogih v zadevi Hervis Sport, lahko višina prometa vsekakor pomeni 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.⁵¹ Zato je sprejemljivo, če se promet kot izraz velikosti ali tržnega položaja in možnih dobičkov podjetja ovrednoti tudi kot izraz njegove finančne zmožnosti in ustrezno obdavči.

48 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.

49 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“.

50 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.

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

102. Zato 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.⁵² Tudi (zasebni) bančni sektor pri dajanju kreditov razlikuje glede na višino prometa kreditojemalca. Celotno načrtovani davek na digitalne storitve v EU izhaja iz te domneve, ko naj bi se obdavčila šele podjetja, ki ustvarijo promet nad določeno mejo (ne glede na to, ali so dejansko ustvarila dobiček). Zato promet morda ni idealen kazalnik finančne zmožnosti, vendar ni tak, da ne bi bil povezan z zadevo.

103. 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 v uvodni izjavi 23⁵³ izrecno utemeljuje svoj predlog za predvideni davek na digitalne storitve s tem, da „v večjih družbah [obstaja priložnost] za izvajanje agresivnega davčnega načrtovanja“.

c) Vmesni predlog

104. Uvedba davka od dohodkov s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu, za podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno, 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 dovolj dokazov in ker obstaja objektivni razlog za tako obliko davka, državi članici Madžarski glede tega ni mogoče očitati ravnanja, ki pomeni zlorabo.

3. Podredno: upravičenost posredne diskriminacije

105. Če bi Sodišče vendarle presodilo, da gre za posredno diskriminacijo, je treba podredno preizkusiti, 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.⁵⁴

a) Nujni razlogi v splošnem interesu

106. 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 uravnoteženje proračuna z zvišanjem davčnih prihodkov⁵⁵ ne upravičuje nobene diskriminacije. 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.

⁵² V tem smislu tudi sodba z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija (T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338, točka 75 in naslednje).

⁵³ 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.

⁵⁴ 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).

⁵⁵ Sodba z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, točka 44).

107. Različna finančna zmožnost davčnega zavezanca pa lahko upraviči različno obravnavanje davčnih zavezancev.⁵⁶ Temu primerno je za davčno zakonodajo značilno, da načeloma obstaja legitimen interes države, da uporablja 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 čezmerno visok del stroškov skupnosti.⁵⁷ Načelo obdavčitve po finančni zmožnosti je v številnih državah članicah celo ustavnopravno načelo, ki je v nekaterih primerih izrecno določeno v ustavah,⁵⁸ v nekaterih primerih pa ga vrhovna sodišča izpeljujejo iz načela enakega obravnavanja.⁵⁹

108. V socialni državi je v ozadju cilj, da se razbremenijo socialno šibkejši in tako s pomočjo davčne zakonodaje malce prerazporedijo denarna sredstva, ki so deloma razdeljena precej neenako. Ker Unija v skladu s členom 3(3), drugi pododstavek, PEU ne vzpostavi zgolj notranjega trga, ampak tudi spodbuja socialno pravičnost, je mogoče s temi razlogi socialne države 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. Celotna Evropska unija uporablja progresivno davčno stopnjo za obdavčitev dohodkov svojih uradnikov in uslužbencev.⁶⁰

109. Tudi Sodišče je – vsekakor v okviru razloga za upravičenost, ki se nanaša na koherentnost davčnega sistema – priznalo načelo obdavčitve po finančni zmožnosti.⁶¹ Višina prometa je vsaj prepričljiv kazalnik finančne zmožnosti (glej zgoraj točko 100 in naslednje). 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

110. 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.⁶²

1) Primernost

111. 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.⁶³

56 Glej moje sklepe 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).

57 Glej v zvezi z načelom plačilne zmožnosti na ravni Unije tudi Kokott, J., Das Steuerrecht der Europäischen Union, München 2018, § 3, točka 54 in naslednje.

58 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.

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

60 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 %.

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

62 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).

63 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).

112. Sodišče pri tem upošteva polje proste presoje, ki ga imajo države članice pri sprejemanju splošnih zakonov.⁶⁴ Zlasti se od zakonodajalca zahtevajo politične, gospodarske in socialne odločitve. Prav tako mora izvrševati kompleksno presojo.⁶⁵ Zato ima nacionalni zakonodajalec, če ni harmonizacije na ravni Unije, na področju davčne zakonodaje določeno polje proste presoje. Torej je zgoraj navedeni zahtevi po koherentnosti zadoščeno, če posebni davek za uresničitev cilja ni očitno neprimeren.⁶⁶

113. Če posebni davek pri tem upošteva ekonomsko zmožnost podjetij, ki so davčni zavezanci, očitno temelji (glej točko 102) na domnevi, da so podjetja z višjim prometom finančno bolj zmožna kot podjetja z nižjim prometom.

114. Komisija temu 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.⁶⁷

115. Zlasti *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 poljem proste presoje držav članic. Stališče, da ukrep ni primeren, je treba, nasprotno, zavzeti samo, če ni razvidna prepričljiva povezava. V obravnavanem primeru pa je vsekakor razvidna *posredna* povezava med ustvarjenim letnim prometom in finančno zmožnostjo (v zvezi s tem zgoraj točko 101 in naslednje).

116. V nasprotju s stališčem Komisije na obravnavi za različno obravnavanje torej ni odločilno, ali se progresivna stopnja uporablja pri davku, ki temelji na dobičku, ali davku, ki temelji na prometu. Tudi dobiček podjetja je sicer 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).

117. Vprašanje obdavčitve kljub dejanskim izgubam (ali zaradi fiktivnih dobičkov), ki se pojavi v obeh primerih, je vprašanje nacionalnega prava. Ta se lahko upošteva prek odpusta ali odloga takega davka, kadar gre res za dejanske izgube (torej ne samo za računovodske izgube) ali samo za računovodski dobiček (torej ne za dejanske dobičke).

64 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.

65 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).

66 Glej v tem smislu že moje sklepne predloge v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, točka 48) ter sodbi Sodišča 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), v zvezi s poljem proste presoje zakonodajalca Unije, ki ga je mogoče prenesti na nacionalnega zakonodajalca – glej v zvezi s primerljivim merilom za presojo pri presoji ravnanja organov Unije in držav članic 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).

67 Pri davku na digitalne storitve, ki bo temeljil na prometu in ga predlaga Komisija, je 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.

118. 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 sama upravičeno poudarja pri predlaganem davku na digitalne storitve, ki bo temeljil na prometu.⁶⁸

119. Madžarski posebni davek torej ni očitno neprimeren za uresničitev cilja obdavčitve glede na finančno zmožnost.

2) *Nujnost*

120. Davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, niti ni milejše, enako primerno sredstvo, ampak nekaj drugega kot davek od dohodkov, ki temelji na prometu. Kakor je opisano v točki 116, način obdavčitve dohodkov (na podlagi prometa ali na podlagi dobička) ne pove ničesar o tem, ali je treba v primeru prave izgube tudi plačati davke.

121. Prav tako bi bilo le težko združljivo z avtonomijo držav članic na področju davčnega prava, če bi pravo Unije na področju neusklajenih davkov predpisovalo konkretno tehniko obdavčitve. Iz prava Unije nikakor ne izhaja prednost davka, ki temelji na dobičku, pred davki, ki temeljijo na prometu.

122. Poleg tega davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, tudi ni enako primeren za to, da se doseže učinkovita obdavčitev, na katero struktura podjetja ne vpliva tako močno. Če se kot davčna osnova določi promet, ima to namreč omenjeno prednost, da se promet lažje ugotovi in se otežijo strategije izogibanja.

3) *Sorazmernost v ožjem smislu*

123. Podredno zatrjevana omejitev svobode ustanavljanja je tudi v primernem razmerju z njenimi legitimnimi cilji obdavčitve glede na finančno zmožnost, upoštevanja meril stabilnosti in boja proti zlorabam. Vsi navedeni cilji so v Uniji priznani in imajo v določenem obsegu najvišje mesto.

124. Zlasti posebni davek očitno ne onemogoča ekonomsko donosne dejavnosti v madžarski trgovini na drobno. Kot se je pokazalo v preteklih letih, nima učinka zadušitve. Sama Komisija je večkrat navedla, da je bil povprečni dobiček v maloprodajnem sektorju na Madžarskem višji od najvišje davčne stopnje posebnega davka, to je 2,5 %, in torej tudi višji od povprečne davčne stopnje (ki je bila v primeru družbe Tesco med 2 % in 2,2 %⁶⁹).

125. Obdavčitev dohodkov, ki iz tega izhaja (pri 2-odstotni davčni stopnji in 2,68-odstotni stopnji dobička je to enako 75-odstotni davčni stopnji, pri 2,2-odstotni davčni stopnji in enaki stopnji dobička pa je enako 82-odstotni davčni stopnji na dobiček), je sicer precejšnja. Vendar je odvisna od stopnje dobička družbe Tesco, ki Sodišču ni znana in na katero lahko v določenem obsegu družba Tesco vpliva. Po drugi strani posebni davek 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.

126. Zatrjevana omejitev svobode ustanavljanja zaradi davka od dohodkov s progresivno davčno stopnjo, ki temelji na prometu, s katerim bi se obremenila podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno in imajo visok promet, bi bila torej vsekakor upravičena.

68 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.

69 Tako vsaj družba Tesco v točki 62 pisnega stališča.

4. Predlog glede prvega vprašanja za predhodno odločanje

127. Člena 49 in 54 PDEU ne nasprotujeta madžarskemu posebnemu davku za podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno.

C. Drugo in tretje vprašanje za predhodno odločanje: kršitev prepovedi državnih pomoči

128. Drugo in tretje vprašanje se nanašata na to, ali gre pri madžarskem posebnem davku za trgovino na drobno, za katerega je značilna progresivna davčna stopnja, za državno pomoč. Predložitveno sodišče jo po eni strani vidi v tem, da mora davčni zavezanec, ki upravlja več trgovin, „dejansko plačati posebni davek po davčni stopnji višjega razreda, ki je izrazito progresivna“, medtem ko davčni zavezanec, ki ima samo eno trgovino, ki konkurira prvemu v okviru franšiznega modela, „dejansko spada[...] v oproščeni razred ali pa zanj[...] velja ena od nižjih davčnih stopenj, ki sledijo oproščenemu razredu“.

129. Po drugi strani predložitveno sodišče navezuje lastnost državne pomoči na morebitno uporabo prihodkov iz posebnega davka v korist manjših podjetij, ki jih ta davek ne zadeva.

1. Dopustnost drugega in tretjega vprašanja za predhodno odločanje

130. Najprej je treba razjasniti, ali je predlog za sprejetje predhodne odločbe glede drugega in tretjega vprašanja dopusten. V skladu z ustaljeno sodno prakso se namreč 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.⁷⁰

131. Če 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.⁷¹ 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. To pa predpostavlja nujno namembnostno povezavo med davkom in pomočjo. Prihodki od dajatve morajo biti nujno namenjeni financiranju pomoči in neposredno vplivati na njeno višino in posledično na presojo združljivosti te pomoči z notranjim trgovom.⁷²

132. Vendar se tu pridobljena denarna sredstva po zakonu ne namenijo v korist posebnih podjetij. Nasprotno, tožeči stranki v postopku v glavni stvari je 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.

133. Niti dejstvo, ki ga je ugotovilo predložitveno sodišče, da je bil potreben prihodek iz davka določen pred sprejetjem davka in da je osnovna olajšava torej vplivala na davčno stopnjo v drugih davčnih razredih, ne spremeni ničesar. Prihodki iz davka se torej ne uporabijo v korist drugih tekmecev, ampak še naprej v korist skupnosti in za pokrivanje splošnih stroškov države.

⁷⁰ 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).

⁷¹ V zvezi z upoštevnostjo tega vprašanja glej samo 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).

⁷² V tem smislu: sodba z dne 20. septembra 2018, Carrefour Hypermarchés in drugi (C-510/16, EU:C:2018:751, točka 19); z dne 10. novembra 2016, DTS Distribuidora de Televisión Digital/Komisija (C-449/14 P, EU:C:2016:848, točka 68), in z dne 22. decembra 2008, Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, točka 99).

134. Družba Tesco se torej pred nacionalnimi sodišči ne more sklicevati na nezakonitost davčne oprostitve, priznane drugim podjetjem, da bi se s tem lahko izognila plačilu tega davka.

135. Celó v sodbi *Air Liquide Industries Belgium*,⁷³ ki jo je navedla družba Tesco, je Sodišče 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.“⁷⁴

136. „Logična posledica“ državne pomoči, ki je v nasprotju z notranjim trgov, je namreč, da se zahteva njeno vračilo.⁷⁵ Vendar neobdavčitev družbe Tesco ne bi pomenila vračila, ampak bi „pomoč“ razširila na drugo osebo (v tem primeru družbo Tesco) in s tem ne bi odpravila, ampak bi okrepila izkrivljanje konkurence. V tem se tudi bistveno razlikuje od primerov, v katerih se sicer pred nacionalnim sodiščem izpodbija tudi „samo“ davčna odločba, predložitveno sodišče pa sprašuje, ali lahko uporabi nacionalni predpis, ki daje prednost.⁷⁶ V tistih primerih se davčni zavezanec sklicuje na nacionalni predpis, ki daje njemu prednost in ki verjetno pomeni državno pomoč.

137. Temu tudi ni mogoče ugovarjati s tem, da vračilo z naknadno obdavčitvijo manjših podjetij ni mogoče, tako da bi bila mogoča samo ukinitve davka. Če pomoči izjemoma ni mogoče vrniti, je, kot je razvidno iz člena 14(1) Uredbe (ES) št. 659/1999⁷⁷, 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.⁷⁸ Celó v takem primeru pa niti člena 107 in 108 PDEU niti določbe navedene uredbe ne določajo širitve pomoči na druge osebe za nazaj.

138. O tem, ali je vprašanje za predhodno odločanje dopustno, pa v nasprotju s stališčem Komisije niti ni mogoče sklepati iz nedavnih sodb Sodišča v zadevi *ANGED*⁷⁹ 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.

139. Družbi Tesco se ne odreka pravica, da pri nacionalnem sodišču zahteva abstrakten preizkus tega zakona. Vprašanja predložitvenega sodišča pa se v tej zadevi omejujejo na davčno odločbo družbe Tesco in s tem na davčni dolg posameznika.

140. Zato 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.⁸⁰ Predlog za sprejetje predhodne odločbe glede drugega in tretjega vprašanja torej že ni dopusten.

73 Sodba z dne 15. junija 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točki 25 in 26).

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

75 Sodbe 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 77); 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 116); z dne 1. oktobra 2015, *Electrabel in Dunamenti Erőmű/Komisija* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, točka 111), in z dne 15. decembra 2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, točka 113 in tam navedena sodna praksa).

76 Tak je bil na primer položaj v sodbi z dne 19. decembra 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 Uredba Sveta 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).

78 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).

79 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).

80 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).

2. Podredno: pravna presoja

141. Če bi Sodišče kljub temu pritrdilo dopustnosti drugega in tretjega 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.

142. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se za opredelitev kot „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU zahteva, prvič, da gre za državni ukrep ali ukrep iz državnih sredstev. Drugič, ta ukrep mora biti tak, da lahko prizadene trgovino med državami članicami. Tretjič, upravičencu mora zagotavljati selektivno prednost. Četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali bi lahko izkrivljal konkurenco.⁸¹

a) Pojem prednosti

143. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se za državne pomoči štejejo intervencije 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.⁸²

144. Tudi davčna ugodnost, ki sicer ne zajema prenosa državnih sredstev, vendar upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, lahko spada pod člen 107(1) PDEU.⁸³ Tako se za pomoč štejejo zlasti intervencije, 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.⁸⁴

145. Tu je tudi vprašljivo, ali gre za selektivno prednost. 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 30 milijard HUF so obdavčena po zelo znižani stopnji, ob prometu od 30 milijard do 100 milijard HUF pa po znižani stopnji. To velja tudi za družbo Tesco.

146. Le različna povprečna davčna stopnja, ki je posledica progresivnosti, bi lahko pomenila dajanje prednosti davčnemu zavezancu z nižjim prometom.

81 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).

82 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).

83 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).

84 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

1) Merilo za presojo selektivnosti splošnega davčnega zakona

147. V sodni praksi Sodišča se kot izhodišče stalno ponavlja, da davčna ureditev ni selektivna, če velja za vse gospodarske subjekte brez razlikovanja.⁸⁵ 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 dosega mej prometa – še ni mogoče ugotoviti selektivnosti ureditve.⁸⁶ Tudi splošne davčne zakone je namreč treba presojati na podlagi prepovedi državnih pomoči iz člena 107 PDEU.⁸⁷

148. Pri tem je odločilno, ali so bili pogoji za pridobitev davčne prednosti po merilih nacionalnega davčnega sistema izbrani nediskriminatorno.⁸⁸ 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, neupravičena izjema in torej selektivna.⁸⁹

149. Pogoj za to je, da gre za različno obravnavanje primerljivih podjetij, ki ga ni mogoče upravičiti.⁹⁰ Na koncu je ta preizkus selektivnosti preizkus diskriminacije.⁹¹

150. Ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, je pri tem mogoče upravičiti, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel davčnega sistema.⁹² Zato splošna razlikovanja v okviru koherentnega davčnega sistema težko pomenijo selektivno prednost.

151. Več generalnih pravobranilcev⁹³ je navedlo pomisleke zlasti v zvezi z določitvijo pravičnega referenčnega okvira in splošne presoje enakosti vseh nacionalnih davčnih zakonov ob hkratni davčni avtonomiji držav članic. Ti se lahko upoštevajo v okviru manj strogega merila za presojo v zvezi s koherentnostjo splošnega davčnega zakona. V skladu z njim splošna razlikovanja pri določitvi referenčnega okvira pomenijo selektivne ukrepe samo, če ob upoštevanju cilja zakona ne temeljijo na razumni podlagi. To manj strogo merilo velja predvsem, če gre za na novo uvedene davčne zakone, kakor je v tem primeru.

85 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).

86 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).

87 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).

88 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).

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

90 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, točka 58); glej v tem smislu: sodba z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 40); sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 64 in 65); sodba z dne 29. aprila 2004, Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, točki 42 in 43).

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

92 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).

93 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).

152. 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 očitno primerljivem dejanskem in pravnem položaju.⁹⁴

153. Tudi če je ta pogoj izpolnjen, je lahko po drugi strani v skladu z ustaljeno sodno prakso dajanje prednosti utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema, v katerega spada. Tako je zlasti, če davčna ureditev izhaja neposredno iz temeljnih ali usmerjevalnih načel nacionalnega davčnega sistema,⁹⁵ ki 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 pritrnilo Sodišče v zadevi ANGED.⁹⁶

154. Ob natančnem razmisleku temelji na tem razlogovanju tudi osnovna sodba v zadevi Gibraltar⁹⁷, na katero se v pisnih stališčih sklicujeta predvsem družba Tesco⁹⁸ in Komisija⁹⁹. Tudi v tisti zadevi je bil z novim zakonom 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.¹⁰⁰ Niti število zaposlenih niti zasedenost poslovnih prostorov namreč nista prepričljiva dejavnika za splošno, enakomerno obdavčitev dohodkov, ki je bila izrecni cilj nacionalnega zakona.

155. Ne koherentnost lahko nazadnje kaže na zlorabo davčne zakonodaje. S tega vidika v tem primeru ni davčni zavezanec tisti, ki je izbral strukturo, 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.

2) Uporaba v obravnavani zadevi

156. Na podlagi tega merila za presojo je treba presojati na novo uvedeni, progresivni, posebni davek od dohodkov, ki temelji na prometu in se naloži podjetjem, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno. Zato se postavlja vprašanje, ali je nekoherentno, če se podjetje, ki se ukvarja s trgovino na drobno in ima visok promet, (absolutno in relativno) obdavči bolj kot podjetje, ki se ukvarja s trgovino na drobno in ima nizek promet? Prav tako se postavlja vprašanje, ali je nekoherentno, da je davčni zavezanec s samo eno trgovino (v okviru franšiznega modela) obdavčen z nižjo povprečno davčno stopnjo kot davčni zavezanec, ki ima na stotine trgovin.

94 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).

95 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).

96 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).

97 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).

98 Glej točko 135 pisnega stališča družbe Tesco.

99 Glej točko 79 in naslednje pisnega stališča Komisije.

100 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).

157. Zato je treba najprej preizkusiti, ali gre za različno obravnavanje podjetij v primerljivem položaju, ki ga v okviru davčnega sistema države članice ni mogoče upravičiti.

i) Različno obravnavanje podjetij, ki so v primerljivem položaju

158. To je pri davku, kot je obravnavani, mogoče enostavno zanikati. Večja in manjša podjetja, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno, 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.¹⁰¹

159. 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: upravičeno različno obravnavanje

160. Če bi Sodišče kljub temu presodilo, da sta podjetje, ki se ukvarja s trgovino na drobno in ima na primer 500.000 EUR/HUF letnega neto prometa, in podjetje, ki se ukvarja s trgovino na drobno in ima na primer 100 milijard 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.

161. Odločilen je – kot je poudarilo Sodišče v sodbi *World Duty Free*¹⁰² – 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.

162. Pri tem 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.¹⁰³ 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.¹⁰⁴

163. Torej je treba razjasniti, ali razlog za progresivnost madžarskega posebnega davka ni naveden v konkretnem davčnem zakonu, ampak se z njo uresničujejo cilji, ki v tem zakonu niso navedeni in niso povezani z zadevno ureditvijo.¹⁰⁵

164. Kot sem navedla zgoraj (točka 106 in naslednje), je cilj zakona, ki je izrecno naveden v preambuli, vendarle 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. 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“.¹⁰⁶

¹⁰¹ V tem smislu tudi sodba z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija (T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338, točka 102 in naslednje).

¹⁰² 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).

¹⁰³ 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.

¹⁰⁴ 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).

¹⁰⁵ Tako izrecno sodba z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 70).

¹⁰⁶ Obvestilo Komisije o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2016, C 262, str. 1 (31), točka 139).

165. 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 prispevajo ali prispevajo samo malo k prihodkom od davka od dohodkov pravnih oseb, ne bi bila obdavčena.

166. Sorazmerna obdavčitev dohodkov, ki temelji na dobičku, v nasprotju s tem, kar očitno meni Komisija, in kot je tudi Splošno sodišče pred kratkim razsodilo,¹⁰⁷ ni edina pravilna („običajna“) oblika obdavčitve, ampak samo *tehnika*, s katero se računsko enakomerno določi in obdavči zmožnost davčnega zavezanca, ki je predmet obdavčitve (v zvezi s tem glej točko 116).

167. Morda je – na kar je Komisija na obravnavi večkrat opozorila – izračun dobička na podlagi primerjave premoženja podjetja natančnejši kot navezovanje na neto promet. Prvič, menim, da je izjava Komisije, ki jo je večkrat ponovila, da tak davek „makes no sense“, vsekakor neustrezna (glej že zgoraj točko 100 in naslednje). Drugič, v zakonodaji o državnih pomočeh ni pomembno, kateri davčni sistem je bolj smiseln ali natančnejši, ampak, ali ima davčni sistem učinek izkrivljanja konkurence med dvema tekmečema.

168. 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 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 (točka 164 ter točka 106 in naslednje) navedene sistematike davčne ureditve.

169. Višina prometa (vsekakor ne očitno napačno) kaže na neko finančno zmožnost (v zvezi s tem že zgoraj točka 113 in naslednje). Zato je mogoče promet – kot kaže Komisija s Predlogom za uvedbo davka na digitalne storitve¹⁰⁸ – šteti tudi za (malce bolj približen) kazalnik večje gospodarske moči, torej večje finančne zmožnosti.

170. 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).

171. Glede na cilje zakona, ki se jim sledi, je poleg tega tudi razumljivo, da se upošteva promet namesto dobiček, ker se promet lažje ugotovi (preprosto in učinkovito upravljanje¹⁰⁹) in ga je težje prikriti kot na primer dobiček (v zvezi s tem že zgoraj točka 118). Kot je Sodišče že presodilo, je lahko razlog za upravičenost v okviru zakonodaje o državnih pomočeh tudi preprečevanje zlorab davčne zakonodaje.¹¹⁰

172. 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 manj zmogljivimi davčnimi zavezanci. To vsekakor velja za davek, ki zajema tudi fizične osebe (glej člen 3(1) in (2) zakona o posebnem davku).

¹⁰⁷ Sodba z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija (T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338, točka 65 in naslednje).

¹⁰⁸ 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.

¹⁰⁹ Tudi Komisija šteje upravno izvedljivost za razlog za upravičenost (glej UL 2016, C 262, str. 1 (31), točka 139).

¹¹⁰ 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).

3. Predlog

173. 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.

D. Omejitev spreminjanja davčnih odločb pri davkih, ki so v nasprotju s pravom Unije

174. S četrtem vprašanje želi predložitveno sodišče vedeti, ali je praksa, ki temelji na členu 124/B zakona o splošnem davčnem zakonu in v skladu s katero je vračilo davkov, ki so v nasprotju s pravom Unije, v primerjavi z vračilom davkov, ki so v nasprotju zgolj z nacionalnim pravom, otežena, v nasprotju s pravom Unije. Menim, da to vprašanje ni dopustno iz dveh razlogov.

175. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišča zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, velja sicer domneva upoštevnosti. Vendar lahko Sodišče odločanje o predlogu nacionalnega sodišča zavrne, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore.¹¹¹

176. Upravnopravni predpisi, ki se nanašajo na postopkovno pravo, spadajo pod postopkovno in institucionalno avtonomijo držav članic, ki je omejena z načelom učinkovitosti in enakovrednosti.¹¹²

177. Pravnomočnost upravne odločbe po preteku razumnih rokov za vložitev tožbe ali z izčrpanjem pravnih sredstev pripomore k pravni varnosti. Pravo Unije torej ne zahteva, da je upravni organ načeloma dolžan odpraviti dokončno upravno odločbo.¹¹³ Države članice lahko na podlagi načela pravne varnosti zahtevajo, da mora biti predlog za ponovno preučitev in odpravo pravnomočne upravne odločbe, ki je v nasprotju s pravom Unije, kot ga je pozneje razlagalo Sodišče, predložen pristojnemu upravnemu organu v razumnem roku.¹¹⁴ V tem smislu je tu vsekakor treba upoštevati kršitev načela enakovrednosti – če gre za naknadno spremembo pravnomočne davčne odločbe. To pa pomeni manj ugodno obravnavo dejanskega stanja, ki izvira iz prava Unije.

178. Po eni strani Sodišče v zvezi s tem nima potrebnih informacij o tem, iz česa tako različno obravnavanje dejansko izhaja. Člen 124/B glede na besedilo ne razlikuje, ali je pravna podlaga (zakon, na katerem temelji) davčne odločbe v nasprotju s pravom Unije ali pa ustavo. V tem smislu si ni mogoče predstavljati, kako je torej ravno s tem zakonom in na njem temelječo prakso madžarskega najvišjega sodišče oteženo samo vračilo davkov, ki so v nasprotju s pravom Unije, ne pa vračilo davkov, ki so v nasprotju z ustavo. Podatki o morebitni drugačni praksi madžarskega najvišjega sodišča v predložitveni odločbi niso dovolj jasno predstavljeni. Izjave strank v zvezi s tem so si nasprotujoče in ni jasno, ali in kako ta praksa učinkuje na postopek v glavni stvari. Tega ni bilo mogoče razjasniti niti, ko je Sodišče o tem spraševalo na obravnavi.

111 Sodbe z dne 17. septembra 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, točka 32); z dne 30. aprila 2014, Pflieger in drugi (C-390/12, EU:C:2014:281, točka 26); z dne 22. junija 2010, Melki in Abdeli (C-188/10 in C-189/10, EU:C:2010:363, točka 27), in z dne 22. januarja 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, točka 19).

112 Glej v tem smislu sodbi z dne 17. januarja 2019, Dzivev in drugi (C-310/16, EU:C:2019:30, točka 30), in z dne 2. maja 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, točka 29).

113 Tako izrecno sodba z dne 13. januarja 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, točka 24).

114 Sodba z dne 12. februarja 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, točka 59), s sklicevanjem na: sodbe z dne 24. septembra 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, točka 34); z dne 17. julija 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, točka 48), in z dne 16. decembra 1976, Rewe-Zentralfinanz in Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, točka 5).

179. Po drugi strani se zdi, da se vsebina člena 124/B v povezavi s členom 128(2) zakona o splošnem davčnem postopku nanaša na spremembo že pravnomočno odmerjenega davka. Tudi v pisnem stališču je družba Tesco zgolj navedla, da se s temi predpisi otežuje popravek s strani davčnega zavezanca (to pomeni popravek samoodmere). V obravnavanem primeru pa ne gre za popravek s strani davčnega zavezanca, temveč gre v postopku v glavni stvari za tožbo za izpodbijanje naknadno izdane davčne odločbe, torej za v tem smislu še ne pravnomočno odmerjenega davka. Izključitev izpodbijanja in spremembe izpodbijane davčne odločbe pa ni posledica navedenih predpisov madžarskega prava.

180. Tudi zato predložitveno sodišče samo navede, da je družba Tesco „pri sodišču v kontradiktornem postopku“ predlagala, naj se davčni dolg zniža na nič. Iz tega ne izhaja, da je do tega prišlo v zadevnem postopku v okviru izpodbijanja davčne odločbe in je upošteveno za navedeni postopek, niti na obravnavi družba Tesco tega ni trdila. Nasprotno: Madžarska je na obravnavi na vprašanje Sodišča izrecno potrdila, da ni ovir, da bi predložitveno sodišče v obravnavanem postopku odpravilo izpodbijano davčno odločbo, če bi Sodišče ugotovilo, da je zakon o posebnem davku v nasprotju s pravom Unije. Zato četrto vprašanje ni pomembno za odločitev o izpodbijanju davčne odločbe s strani družbe Tesco, ki je torej hipotetično.

VI. Predlog

181. 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 podjetja z višjim prometom, ki so dejansko v pretežni lasti tujih imetnikov deležev, razen če je mogoče državi članici v zvezi s tem dokazati ravnanje, ki pomeni zlorabo. V obravnavanem primeru pa ni tako.
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.