



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 3. marca 2020\*

„Predhodno odločanje – Svoboda ustanavljanja – Prometni davek za telekomunikacijske operaterje – Progresivni davek, ki bolj bremeni podjetja v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic kot nacionalna podjetja – Progresivni davčni razredi, ki veljajo za vse davčne zavezance – Nevtralnost zneska prometa kot merilo razlikovanja – Zmožnost prispevanja davčnih zavezancev – Državne pomoči – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Prometni davki – Pojem“

V zadevi C-75/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska) z odločbo z dne 23. novembra 2017, ki je na Sodišče prispela 6. februarja 2018, v postopku

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, R. Silva de Lapuerta, podpredsednica, J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, A. Prechal, predsednica senata, M. Vilaras, predsednik senata, P. G. Xuereb, sodnik, L. S. Rossi, sodnica, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský in N. Piçarra, sodniki

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. marca 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy in G. Séra, ügyvédek, ter K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér, G. Koós in D. R. Gesztelyi, agenti,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlácil in O. Serdula, agenti,
- za nemško vlado R. Kanitz, agent,

\* Jezik postopka: madžarščina.

- za poljsko vlado B. Majczyna in M. Rzotkiewicz, agenta,
- za Evropsko komisijo V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal in A. Armenia, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. junija 2019

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49, 54, 107 in 108 PDEU ter člena 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (v nadaljevanju: Vodafone), podjetjem, ki deluje v telekomunikacijskem sektorju, in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska; v nadaljevanju: direktorat za pritožbe) v zvezi s plačilom prometnega davka v tem sektorju (v nadaljevanju: posebni davek).

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

- 3 Člen 401 Direktive 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.“

#### *Madžarsko pravo*

- 4 V preambuli egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (zakon XCIV o posebnem davku za nekatere sektorje iz leta 2010, v nadaljevanju: zakon o posebnem davku za nekatere sektorje) 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.“

- 5 Člen 1 zakona o posebnem davku za nekatere sektorje določa:

„V tem zakonu uporabljeni izrazi imajo naslednji pomen:

[...]

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

[...]

5. neto promet: če se za davčnega zavezanca uporablja zakon o računovodstvu, neto promet od prodaje v smislu zakona o računovodstvu; če se za davčnega zavezanca uporablja poenostavljeni davek za podjetnike in ne zakon o računovodstvu, promet brez davka na dodano vrednost v smislu zakona o sistemu obdavčitve; če se za davčnega zavezanca uporablja zakon o dohodnini, pomeni dohodke v smislu zakona o dohodnini, brez davka na dodano vrednost.“

6 Člen 2 zakona o posebnem davku za nekatere sektorje določa:

„Obdavčeni so:

[...]

(b) opravljanje telekomunikacijske dejavnosti,

[...]“

7 V členu 3 tega zakona 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 hčerinskih družb.“

8 Člen 4(1) navedenega zakona določa:

„Davčna osnova je neto promet davčnega zavezanca, ki izhaja iz dejavnosti iz člena 2, [...]“

9 Člen 5 tega zakona določa:

„Davčna stopnja:

[...]

(b) za dejavnosti iz člena 2(b) znaša 0 % za del davčne osnove, ki ne presega 500 milijonov [madžarskih forintov (HUF)], 4,5 % za del davčne osnove od 500 milijonov do 5 milijard HUF in 6,5 % za del davčne osnove, ki presega 5 milijard HUF,

[...]“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

10 Vodafone je gospodarska družba madžarskega prava, ki deluje na trgu telekomunikacij in katere edini delničar je družba Vodafone Europe BV s sedežem na Nizozemskem. Ta madžarska hčerinska družba je del skupine Vodafone Group plc s sedežem v Združenem kraljestvu. Ta hčerinska družba je z več kot 20-odstotnim tržnim deležem tretji največji operater na madžarskem trgu telekomunikacij.

11 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (nacionalna davčna in carinska uprava, Madžarska; v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) je nad družbo Vodafone izvedla davčni nadzor v zvezi z vsemi plačanimi davki in proračunskimi pomočmi, prejetimi za obdobje od 1. aprila 2011 do 31. marca 2015.

- 12 Prvostopenjski davčni organ je po tem nadzoru družbi Vodafone naložil plačilo zneska v višini 8.371.000 HUF (približno 25.155 EUR) iz naslova razlike v obdavčitvi, od tega 7.417.000 HUF (približno 22.293 EUR) iz naslova davčnega dolga, in plačilo zneska v višini 3.708.000 HUF (približno 11.145,39 EUR) iz naslova davčne globe ter zamudnih obresti in globe zaradi neizpolnitve obveznosti.
- 13 Direktorat za pritožbe, pri katerem je bila vložena pritožba zoper odločbo prvostopenjskega davčnega organa, je to odločbo spremenil tako, da je znižal znesek davčne globe in zamudnih obresti.
- 14 Družba Vodafone je zoper odločbo direktorata za pritožbe vložila tožbo pri Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti, Madžarska). Trdi, da obveznost plačila posebnega davka, ki ji je naložena, ni utemeljena, ter da zakonodaja v zvezi s tem davkom pomeni prepovedano državno pomoč in je v nasprotju s členom 401 Direktive o DDV.
- 15 Predložitveno sodišče meni, da ima lahko navedeni davek, ki temelji na prometu in se izračuna v skladu z lestvico, sestavljeno iz progresivnih davčnih stopenj, ki veljajo za različne razrede tega davka, posredno diskriminatoren učinek na davčne zavezance, ki so v lasti tujih fizičnih ali pravnih oseb, in je zato v nasprotju s členi 49, 54, 107 in 108 PDEU, zlasti zato, ker dejansko le madžarske hčerinske družbe tujih matičnih družb plačujejo posebni davek po stopnji, določeni za najvišji razred glede na obseg prometa.
- 16 Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje o združljivosti posebnega davka s členom 401 Direktive o DDV.
- 17 V teh okoliščinah je Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (upravno in delovno sodišče v Budimpešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba določbe členov 49, 54, 107 in 108 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo ukrepu države članice, v okviru katerega ima zakonodaja države članice ([zakon o posebnem davku za nekatere sektorje]) tak učinek, da je dejansko davčno breme prevaljeno na tujega davčnega zavezanca in ali je navedeni učinek posredno diskriminatoren?
2. Ali člena 107 in 108 PDEU nasprotujeta zakonodaji države članice, ki predpisuje davčno obveznost, za katero velja progresivna davčna stopnja, ki temelji na prometu, in ali je ta zakonodaja posredno diskriminatorna, če je njen učinek ta, da je dejansko davčno breme v najvišjem davčnem razredu prevaljeno na davčne zavezance v tuji lasti, in ali je ta učinek prepovedana državna pomoč?
3. Ali je treba člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki povzroči različno obravnavanje tujih in domačih davčnih zavezancev, in ali je mogoče šteti, da ima posebni davek značilnost prometnega davka, to pomeni, ali ta davek je ali ni združljiv z Direktivo o DDV?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Dopustnost drugega vprašanja*

- 18 Češka vlada in Komisija trdita, da se zavezanci za plačilo neke dajatve ne morejo sklicevati na to, da oprostitev, ki jo uživajo druge osebe, pomeni nezakonito državno pomoč, zato da bi se izognili plačilu te dajatve, tako da naj drugo vprašanje ne bi bilo dopustno.
- 19 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da člen 108(3) PDEU uvaja preventivni nadzor načrtov novih pomoči. S tako organiziranim preprečevanjem se želi doseči, da se izvršijo samo pomoči, ki so združljive z notranjim trgom. Da bi se ta cilj dosegel, se izvedba načrta pomoči odloži, dokler ni

z dokončno odločitvijo Komisije odpravljen dvom o združljivosti (sodbi z dne 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, točki 25 in 26, in z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 84).

- 20 Izvajanje tega sistema nadzora je na eni strani naloženo Komisiji in na drugi nacionalnim sodiščem, ki imajo dopolnjujočo, a ločeno vlogo (sodba z dne 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 21 Medtem ko je za presojo združljivosti ukrepov pomoči z notranjim trgom izključno pristojna Komisija, ki deluje pod nadzorom sodišč Unije, so nacionalna sodišča pristojna, da do končne odločitve Komisije varujejo pravice posameznikov, če državni organi kršijo prepoved iz člena 108(3) PDEU (sodba z dne 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, točka 28).
- 22 Posredovanje nacionalnih sodišč izhaja iz neposrednega učinka, ki je priznan prepovedi izvajanja načrtov pomoči, ki je zapisana v tej določbi. Takojšnja uporaba te prepovedi velja za vsako pomoč, ki bi bila izvedena brez priglasitve (sodbi z dne 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, točka 29, in z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 88).
- 23 Nacionalna sodišča morajo posameznikom zagotoviti, da bodo zaradi kršitve člena 108(3), zadnji stavek, PDEU v skladu z nacionalnim pravom sprejela vse ukrepe tako glede veljavnosti predpisov o izvedbi ukrepov kot tudi glede povračila finančne podpore, dodeljene ob kršitvi te določbe ali morebitnih začasnih ukrepov (sodbi z dne 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, točka 30, in z dne 5. marca 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, točka 89).
- 24 Sodišče pa je tudi razsodilo, da morebitna nezakonitost oprostitve plačila davka ob upoštevanju pravih prava Unije o državnih pomočeh ne vpliva na zakonitost samega davka, tako da se zavezanci za plačilo navedenega davka ne morejo sklicevati na to, da oprostitvev, ki jo uživajo druge osebe, pomeni državno pomoč, zato da bi se izognili plačilu tega davka (glej v tem smislu sodbe 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 44; z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43, in z dne 26. aprila 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, točka 26).
- 25 Vendar je drugače, če se spor o glavni stvari ne nanaša na zahtevo za razbremenitev spornega davka, temveč na zakonitost pravil glede tega davka z vidika prava Unije (sodba z dne 26. aprila 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, točka 26).
- 26 Poleg tega je Sodišče večkrat odločilo, da dajatve ne spadajo na področje uporabe določb Pogodbe DEU, ki se nanašajo na državne pomoči, razen če pomenijo način financiranja ukrepa pomoči, tako da so sestavni del tega ukrepa. Kadar je način financiranja pomoči z dajatvijo sestavni del ukrepa pomoči, se posledice, ki izvirajo iz tega, da nacionalni organi kršijo prepoved začetka izvajanja iz člena 108(3), zadnji stavek, PDEU, nanašajo tudi na ta vidik ukrepa pomoči, tako da so nacionalni organi načeloma dolžni vrniti dajatev, ki je bila pobrana v nasprotju s pravom Unije (sodba z dne 20. septembra 2018, Carrefour Hypermarchés in drugi, C-510/16, EU:C:2018:751, točka 14 in navedena sodna praksa).
- 27 V zvezi s tem je treba opozoriti, da morata biti zato, da bi bilo dajatev mogoče šteti za sestavni del ukrepa pomoči, dajatev in pomoč na podlagi upoštevnih nacionalnih zakonodaj zavezujoče namembnostno povezani, in sicer tako, da so prihodki od dajatev nujno namenjeni financiranju pomoči in neposredno vplivajo na njeno višino (sodbi z dne 15. junija 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 46, in z dne 7. septembra 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, točka 44).

- 28 Če torej dajatev in pomoč nista zavezujoče namembnostno povezani, morebitna nezakonitost izpodbijanega ukrepa pomoči z vidika prava Unije ne vpliva na zakonitost same dajatve, tako da se podjetja, ki so zavezanci za njeno plačilo, ne morejo sklicevati na to, da davčni ukrep, do katerega so upravičene druge osebe, pomeni državno pomoč, zato da bi se izognili plačilu te dajatve ali dosegli njeno vračilo (glej v tem smislu sodbi z dne 5. oktobra 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, točka 51, in z dne 26. aprila 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, točka 26).
- 29 V obravnavani zadevi se spor o glavni stvari nanaša na zahtevo za razbremenitev posebnega davka, ki jo je družba Vodafone vložila pri madžarski davčni upravi. Kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 138 sklepnih predlogov, davčno breme družbe Vodafone izhaja iz splošnega davka, katerega prihodki se stekajo v državni proračun, ne da bi bil posebej namenjen financiranju ugodnosti v korist določene kategorije davčnih zavezancev.
- 30 Iz tega izhaja, da tudi ob predpostavki, da je dejansko oprostitev plačila posebnega davka, ki velja za nekatere davčne zavezance, mogoče opredeliti kot državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, med tem davkom in ukrepom oprostitve iz postopka v glavni stvari ni nobene zavezujoče namembnostne povezave.
- 31 To pomeni, da morebitna nezakonitost dejanske oprostitve plačila posebnega davka, ki velja za nekatere davčne zavezance, z vidika prava Unije ne vpliva na zakonitost tega davka, tako da se družba Vodafone pred nacionalnimi sodišči ne more sklicevati na nezakonitost te oprostitve, da bi se izognila plačilu navedenega davka ali dosegla njegovo vračilo.
- 32 Iz vsega navedenega izhaja, da drugo vprašanje ni dopustno.

### ***Prvo vprašanje***

#### *Dopustnost*

- 33 Madžarska vlada trdi, da odgovor na prvo vprašanje ni nujen za rešitev spora o glavni stvari, ker se je Sodišče v sodbi z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), že izreklo o združljivosti zakona o posebnem davku za nekatere sektorje s členoma 49 in 54 PDEU.
- 34 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se lahko nacionalna sodišča kljub obstoju sodne prakse Sodišča, ki rešuje zadevno pravno vprašanje, povsem svobodno obrnejo na Sodišče, če menijo, da je to primerno, ne da bi okoliščina, da so bile določbe, katerih razlaga se zaproša, že razložene, Sodišče ovirala pri tem, da znova odloči (sodba z dne 6. novembra 2018, *Bauer in Willmeroth*, C-569/16 in C-570/16, EU:C:2018:871, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 35 Iz tega izhaja, da zgolj okoliščina, da je Sodišče v sodbi z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), že razlagalo člena 49 in 54 PDEU glede na isto nacionalno ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne more povzročiti nedopustnosti vprašanj, postavljenih v okviru te zadeve.
- 36 Poleg tega predložitveno sodišče poudarja, da je Sodišče v sodbi z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), v okviru posebnega davka na dejavnost trgovine na drobno preučilo učinek uporabe pravila konsolidacije prometa, ki ga ustvarijo povezana podjetja, v smislu zakona o posebnem davku za nekatere sektorje. Dodaja, da je ta davek v bistvu enakovreden posebnemu davku, ki se obravnava v tej zadevi. Vendar meni, da je treba za rešitev spora o glavni stvari ugotoviti, ali je lahko progresivna lestvica po razredih posebnega davka, neodvisno od uporabe tega



pravila konsolidacije, posredno diskriminatorna do davčnih zavezancev pod nadzorom fizičnih ali pravnih oseb iz drugih držav članic, ki nosijo dejansko davčno breme, in ali je zato v nasprotju s členoma 49 in 54 PDEU.

- 37 V teh okoliščinah je prvo vprašanje dopustno v delu, v katerem se nanaša na razlago členov 49 in 54 PDEU. Iz razlogov, navedenih v točkah od 19 do 32 te sodbe, pa ni dopustno v delu, v katerem se nanaša na razlago členov 107 in 108 PDEU.

#### *Vsebinska presoja*

- 38 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice o prometnem davku, ki zaradi progresivnosti učinkuje tako, da podjetja pod neposrednim ali posrednim nadzorom državljanov drugih držav članic ali družb s sedežem v drugi državi članici nosijo večji del dejanskega bremena.
- 39 V skladu z ustaljeno sodno prakso je namen svobode ustanavljanja zagotoviti, da so v državi članici gostiteljici državljani druge države članice in družbe iz člena 54 PDEU deležni nacionalne obravnave, in v zvezi z družbami je prepovedana vsakršna diskriminacija na podlagi kraja njihovega sedeža (sodba z dne 26. aprila 2018, ANGED, C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 16 in navedena sodna praksa).
- 40 Da bi bila svoboda ustanavljanja učinkovita, mora vsebovati možnost, da se družba sklicuje na omejitev svobode ustanavljanja druge družbe, s katero je povezana, če taka omejitev vpliva na njeno obdavčitev (glej v tem smislu sodbo z dne 1. aprila 2014, Felixstowe Dock and Railway Company in drugi, C-80/12, EU:C:2014:200, točka 23).
- 41 V obravnavani zadevi ima družba Vodafone sedež na Madžarskem, vendar je v stoddstotni lasti družbe Vodafone Europe s sedežem na Nizozemskem. Kot pa je generalna pravobranilka navedla v točki 43 sklepnih predlogov, če ta matična družba svojo dejavnost na madžarskem trgu opravlja prek hčerinske družbe, lahko na njeno svobodo ustanavljanja vpliva vsaka omejitev, ki velja za hčerinsko družbo. Tako se je v postopku v glavni stvari v nasprotju s trditvami madžarske vlade mogoče uspešno sklicevati na omejitev svobode ustanavljanja navedene matične družbe.
- 42 V zvezi s tem niso prepovedane le očitne oblike diskriminacije na podlagi kraja sedeža družb, ampak tudi vse prikritke oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko povzročijo enak rezultat (sodbi z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, točka 30, in z dne 26. aprila 2018, ANGED, C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 17).
- 43 Poleg tega obvezna dajatev, v zvezi s katero je določeno razlikovalno merilo, ki je na videz objektivno, a v večini primerov glede na svoje značilnosti v slabši položaj postavlja družbe, ki imajo svoj sedež v drugi državi članici in ki so v primerljivem položaju z družbami s sedežem v državi članici obdavčitve, pomeni posredno diskriminacijo na podlagi kraja sedeža družb, ki jo člena 49 in 54 PDEU prepovedujeta (sodba z dne 26. aprila 2018, ANGED, C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 18).
- 44 V obravnavani zadevi v zakonu o posebnem davku za nekatere sektorje ni razlikovanja med podjetji glede na kraj njihovega sedeža. Vsa podjetja, ki delujejo na Madžarskem v sektorju telekomunikacij, so namreč zavezanci za plačilo tega davka in davčne stopnje, ki se uporabljajo za različne obsege prometa, opredeljene s tem zakonom, veljajo za vsa ta podjetja. Ta zakon tako ne določa nobene neposredne diskriminacije.

- 45 Nasprotno pa družba Vodafone in Komisija trdita, da je posledica progresivnosti posebnega davka dajanje prednosti davčnim zavezancem, ki so v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb, v škodo davčnih zavezancev, ki so v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic, tako da naj bi posebni davek glede na njegove značilnosti pomenil posredno diskriminacijo.
- 46 Kot je bilo opozorjeno v točki 9 te sodbe, posebni davek, ki je progresivni davek, temelječ na prometu, zajema osnovni razred, ki se obdavči z 0 % za del davčne osnove, ki ne presega 500 milijonov HUF (kar na današnji dan znaša približno 1,5 milijonov EUR), vmesni razred, ki se obdavči s 4,5 % za del davčne osnove od 500 milijonov EUR do 5 milijard HUF (kar na današnji dan znaša približno od 1,5 milijona EUR do 15 milijonov EUR), in višji razred, ki se obdavči s 6,5 % za del davčne osnove, ki presega 5 milijard HUF (kar na današnji dan znaša približno 15 milijonov EUR).
- 47 Iz podatkov madžarskih organov o davčnih letih iz postopka v glavni stvari, kot sta jih predložili Komisija in Madžarska, pa je razvidno, da so bili v obdobju iz postopka v glavni stvari glede dejavnosti telekomunikacij vsi davčni zavezanci, ki so spadali samo v osnovni davčni razred, v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb, da je bila polovica davčnih zavezancev, ki so spadali v vmesni razred, v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb, polovica teh zavezancev pa v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic, in da je bila večina davčnih zavezancev iz višjega razreda v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic.
- 48 Poleg tega je iz stališča madžarske vlade razvidno, da so v tem obdobju največji delež posebnega davka plačali davčni zavezanci, ki so bili v lasti fizičnih ali pravnih oseb iz drugih držav članic. Po mnenju družbe Vodafone in Komisije je bilo davčno breme, ki je bilo naloženo zadnjenavedenim, tako sorazmerno večje od bremena davčnih zavezancev v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb glede na njihovo davčno osnovo, saj so bili ti davčni zavezanci dejansko oproščeni plačila posebnega davka oziroma je zanje veljala le mejna davčna stopnja in bistveno nižja dejanska stopnja kot za davčne zavezance z večjim prometom.
- 49 Vendar je treba opozoriti, da lahko države članice v trenutnem stanju harmonizacije davčnega prava Unije svobodno določijo sistem obdavčitve, za katerega menijo, da je najprimernejši, tako da je uporaba progresivne obdavčitve prepuščena izbiri vsake države članice (glej v tem smislu sodbi z dne 22. junija 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, točka 9, in z dne 6. decembra 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, točki 51 in 53).
- 50 V tem okviru in v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, se progresivna obdavčitev lahko določi na podlagi prometa, ker je znesek prometa po eni strani nevtralnno razlikovalno merilo in ker je po drugi strani upošteven kazalnik zmožnosti prispevanja davčnih zavezancev.
- 51 V obravnavani zadevi je iz elementov, ki jih ima na voljo Sodišče, zlasti iz odlomka preambule zakona o posebnem davku za nekatere sektorje, povzetega v točki 4 te sodbe, razvidno, da je bil namen tega zakona z uporabo progresivne lestvice na podlagi prometa obdavčiti davčne zavezance, katerih zmožnost prispevanja je „večja od splošne davčne obveznosti“.
- 52 Okoliščina, da večji del takega posebnega davka bremeni davčne zavezance, ki so v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic, ne more pomeniti diskriminacije. Kot je namreč generalna pravobranilka poudarila zlasti v točkah 66, 69 in 82 sklepnih predlogov, je to okoliščino mogoče pojasniti z dejstvom, da madžarski trg telekomunikacij obvladujejo taki davčni zavezanci, ki tam ustvarjajo največji promet. Navedena okoliščina je tako nepomemben oziroma celo slučajen kazalnik, ki je lahko tudi v sistemu sorazmerne obdavčitve izpolnjen vsakič, ko zadevni trg obvladujejo podjetja iz drugih držav članic ali tretjih držav oziroma nacionalna podjetja v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic ali tretjih držav.



- 53 Poleg tega je treba poudariti, da osnovni davčni razred z 0-odstotno stopnjo obdavčitve ne zadeva izključno davčnih zavezancev, ki so v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb, ker je, tako kot v vsakem sistemu progresivne obdavčitve, vsako podjetje, ki deluje na zadevnem trgu, deležno olajšave za del svojega prometa, ki ne presega zgornje meje, določene za ta davčni razred.
- 54 Iz teh elementov izhaja, da progresivne davčne stopnje posebnega davka po svoji naravi ne uvajajo diskriminacije na podlagi kraja sedeža družb med davčnimi zavezanci, ki so v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb, in davčnimi zavezanci, ki so v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic.
- 55 Poudariti je še treba, da se ta zadeva razlikuje od zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Kot izhaja iz točk od 34 do 36 te sodbe, se je zadnjenavedena zadeva namreč nanašala na uporabo strmo progresivne stopnje obdavčitve prometa v povezavi s pravilom konsolidacije prometa povezanih podjetij, zaradi česar so bili davčni zavezanci, ki so bili del skupine družb, obdavčeni na podlagi „fiktivnega“ prometa. V zvezi s tem je Sodišče v točkah od 39 do 41 navedene sodbe v bistvu presodilo, da če bi bilo treba ugotoviti, da so davčni zavezanci, ki so del skupine družb in spadajo v najvišji razred posebnega davka, na trgu prodaje na drobno v prodajalnah v zadevni državi članici v smislu nacionalne zakonodaje večinoma „povezani“ z družbami s sedežem v drugih državah članicah, bi lahko „uporaba zelo progresivne stopnje posebnega davka na konsolidirani promet“ delovala predvsem v škodo davčnih zavezancev, ki so „povezani“ s takimi družbami, in bi zato pomenila posredno diskriminacijo na podlagi sedeža družb v smislu členov 49 in 54 PDEU.
- 56 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice, s katero je uveden progresivni prometni davek, ki dejansko bremeni predvsem podjetja pod neposrednim ali posrednim nadzorom državljanov drugih držav članic ali družb s sedežem v drugi državi članici, ker ta podjetja na zadevnem trgu ustvarjajo največji promet.

### *Tretje vprašanje*

- 57 Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje uvedbi davka, ki ga določa zakon o posebnem davku za nekatere sektorje.
- 58 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi člena 401 Direktive o DDV njene določbe ne preprečujejo, da država članica ohrani ali uvede davke na zavarovalne pogodbe ter davke na stave in igre na srečo, trošarine, kolke in, bolj splošno, katere koli davke, dajatve ali obremenitve, ki jih ni mogoče označiti kot prometne davke, če obračunavanje teh davkov, dajatev in obremenitev v trgovini med državami članicami ne zahteva formalnosti pri prehodu meja.
- 59 Za presojo, ali je mogoče davek, dajatev ali obremenitev označiti kot prometni davek v smislu člena 401 Direktive o DDV, je treba zlasti ugotoviti, ali njegov učinek ogroža delovanje skupnega sistema davka na dodano vrednost (DDV) s tem, da bremeni pretok blaga in storitev ter da obdavčuje gospodarske transakcije na način, primerljiv z DDV (glej po analogiji sodbo z dne 11. oktobra 2007, *KÖGÁZ* in drugi, C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 60 Sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da je treba pri davkih, dajatvah in bremenitvah, ki imajo bistvene značilnosti DDV, tudi če z njim niso popolnoma identične, vsekakor šteti, da bremenijo pretok blaga in storitev podobno kot DDV (sodba z dne 3. oktobra 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 61 Nasprotno pa člen 401 Direktive o DDV, tako kot člen 33 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9,

zvezek 1, str. 23), ne nasprotuje temu, da bi se ohranil ali uvedel davek, ki ne bi imel ene od bistvenih značilnosti DDV (glej po analogiji sodbo z dne 7. avgusta 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točka 38 in navedena sodna praksa).

- 62 Iz sodne prakse je razvidno, da so navedene značilnosti štiri, in sicer DDV na splošno velja za blagovne ali storitvene transakcije, znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve, davek se pobira v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij, in davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in je končna obremenitev navedenega davka na koncu prenesena na potrošnika (sodba z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, točka 28).
- 63 V obravnavan zadevi je treba ugotoviti, da posebni davek nima tretje in četrte bistvene značilnosti DDV, in sicer pobiranja davka v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa ter obstoja pravice do odbitka davka, plačanega v prejšnji fazi tega procesa.
- 64 Drugače kot DDV se namreč ta davek, katerega osnova je neto promet zadevnega davčnega zavezanca, ne pobira v vsaki fazi navedenega procesa, ne vključuje mehanizma, podobnega tistemu glede pravice do odbitka DDV, in ne temelji zgolj na dodani vrednosti v različnih fazah tega procesa.
- 65 Ta okoliščina pa zadostuje za ugotovitev, da posebni davek nima vseh bistvenih značilnosti DDV in zato ni zajet s prepovedjo iz člena 401 Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 12. junija 2018, Viking Motors in drugi, C-475/17, EU:C:2018:636, točka 43).
- 66 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 401 Direktive o DDV razlagati tako, da ne nasprotuje uvedbi davka, katerega osnova je skupni promet davčnega zavezanca ter ki se pobira periodično, in ne v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa, ne da bi obstajala pravica do odbitka davka, plačanega v prejšnji fazi tega procesa.

### **Stroški**

- 67 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

- 1. Člena 49 in 54 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice, s katero je uveden progresivni prometni davek, ki dejansko bremeni predvsem podjetja pod neposrednim ali posrednim nadzorom državljanov drugih držav članic ali družb s sedežem v drugi državi članici, ker ta podjetja na zadevnem trgu ustvarjajo največji promet.**
- 2. Člen 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ne nasprotuje uvedbi davka, katerega osnova je skupni promet davčnega zavezanca ter ki se pobira periodično, in ne v vsaki fazi proizvodnega in distribucijskega procesa, ne da bi obstajala pravica do odbitka davka, plačanega v prejšnji fazi tega procesa.**

Podpisi