



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 3. marca 2020 *

„Predhodno odločanje – Svoboda ustanavljanja – Prometni davek v sektorju trgovine na drobno v prodajalnah – 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“

V zadevi C-323/18,

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 19. marca 2018, ki je na Sodišče prispela 16. maja 2018, v postopku

Tesco-Global Áruházak 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), E. Regan, predsednika senatov, P.G. Xuereb, sodnik, L. S. Rossi, sodnica, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, sodniki, K. Jürimäe, sodnica, in N. Piçarra, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Șereș, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. aprila 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Tesco-Global Áruházak Zrt. Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér, G. Koós in D. R. Gesztelyi, agenti,
- za poljsko vlado B. Majczyna, M. Rzotkiewicz in A. Kramarczyk, agenti,
- za Evropsko komisijo W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal in A. Armenia, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 4. julija 2019

* Jezik postopka: madžarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18, 26, 49, od 54 do 56, 63, 65, 107, 108 in 110 PDEU, načel učinkovitosti in primarnosti prava Unije ter enakovrednosti postopkov.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Tesco-Global Áruházak Zrt. (v nadaljevanju: Tesco) 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 sektorju trgovine na drobno v prodajalnah (v nadaljevanju: posebni davek).

Madžarski pravni okvir

- 3 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.“

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

„V tem zakonu uporabljeni izrazi imajo naslednji pomen:

1. dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah: v skladu s sistemom enotne klasifikacije gospodarskih dejavnosti, ki velja od 1. januarja 2009, dejavnosti iz sektorja 45.1. – razen trgovine na debelo z vozili in prikolicami – sektorjev 45.32 in 45.40 – razen popravil motornih koles in trgovine na debelo z njimi – ter sektorjev od 47.1 do 47.9

[...]

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.“

- 5 Člen 2 zakona o posebnem davku za nekatere sektorje določa:

„Obdavčeni so:

(a) trgovina na drobno v prodajalnah,

[...]“

- 6 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.“

7 Člen 4(1) navedenega zakona določa:

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

8 Člen 5 tega zakona določa:

„Davčna stopnja, ki se uporablja:

(a) za dejavnosti iz člena 2(a) znaša 0 % za del davčne osnove, ki ne presega 500 milijonov [madžarskih forintov (HUF)], 0,1 % za del davčne osnove od 500 milijonov HUF do 30 milijard HUF, 0,4 % za del davčne osnove od 30 milijard HUF do 100 milijard HUF in 2,5 % za del davčne osnove, ki presega 100 milijard HUF,

[...]“

9 Člen 124/B adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (zakon XCII iz leta 2003 o pravilih obdavčitve) določa:

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

10 Člen 128(2) tega zakona določa:

„Popravljenih odločb o odmeri ni, če ni treba popraviti davkov ali javnih subvencij s popravljene obračunom na podlagi samoprijave.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Tesco je gospodarska družba madžarskega prava, specializirana za trgovino na drobno in debelo v prodajalnah. Je del skupine s sedežem v Združenem kraljestvu in prodajna veriga na drobno, ki je v obdobju od 1. marca 2010 do 28. februarja 2013 ustvarila največji promet na madžarskem trgu.

12 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (direktorat za velike davčne zavezance pri nacionalni davčni in carinski upravi, Madžarska; v nadaljevanju: prvostopenjski davčni organ) je nad družbo Tesco izvedel davčni nadzor v zvezi z vsemi plačanimi davki in proračunskimi pomočmi, prejetimi za to obdobje.

13 Prvostopenjski davčni organ je po tem nadzoru v zvezi z družbo Tesco opravil ponovno odmero zlasti iz naslova posebnega davka v višini 1.396.684.000 HUF (približno 4.198.852 EUR) in v korist te družbe ugotovil preplačilo tega davka v višini 17.900.000 HUF (približno 53.811 EUR). Skupaj je bilo

4.634.131.000 HUF (približno 13.931.233 EUR) obravnavanih kot neplačani davek, zaradi česar je bila naložena davčna globa v višini 873.760.000 HUF (približno 2.626.260 EUR) in kazen zaradi zamude v višini 956.812.000 HUF (približno 2.875.889 EUR).

- 14 Direktor za pritožbe, pri katerem je bila vložena upravna pritožba zoper odločbo prvostopenjskega davčnega organa, je to odločbo potrdil v delu, v katerem se je nanašala na posebni davek. Navedena odločba pa je bila spremenjena glede preplačila davka, ugotovljenega v korist družbe Tesco, ki je bil določen na 249.254.000 HUF (približno 749.144 EUR), in glede ponovne odmere davka v njeno breme, ki je bil določen na 3.058.090.000 HUF (približno 9.191.226 EUR), pri čemer je bilo od tega zneska 3.013.077.000 HUF (približno 9.070.000 EUR) obravnavanih kot neplačani davek. Direktor za pritožbe je družbi Tesco naložil, naj poleg tega davčnega dolga plača tudi 1.396.684.000 HUF (približno 4.198.378 EUR) iz naslova posebnega davka in davčno globo v višini 468.497.000 HUF (približno 1.408.284 EUR) ter kazen zaradi zamude v višini 644.890.000 HUF (približno 1.938.416 EUR).
- 15 Družba Tesco 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, in da zakonodaja v zvezi s tem davkom posega v svobodo ustanavljanja, svobodo opravljanja storitev in prosti pretok kapitala. Poleg tega naj bi bila ta zakonodaja v nasprotju z načelom enakosti, pomenila naj bi prepovedano državno pomoč in bila naj bi v nasprotju s členom 401 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 16 Družba Tesco zlasti trdi, da so zaradi strmo progresivne lestvice posebnega davka in zaradi strukture madžarskega trga prodaje na drobno vse družbe, ki spadajo v najnižji davčni razred, družbe v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb, ki so del franšiznega sistema. Nasprotno pa naj bi bile družbe, ki spadajo v najvišji davčni razred, razen ene, podjetja, povezana z družbami s sedežem v drugi državi članici. Tako naj bi družbe, ki so v lasti tujih fizičnih ali pravnih oseb, nosile nesorazmeren delež tega davka.
- 17 Predložitveno sodišče meni, da je zakon o posebnem davku za nekatere sektorje morda v nasprotju s členi 18, 26, 49, od 54 do 56, 63, 65, 107, 108 in 110 PDEU, zlasti ker dejansko davčno breme tega davka nosijo predvsem davčni zavezanci, ki so v tuji lasti. Navaja, da je Sodišče v sodbi z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), preučilo konsolidacijsko pravilo, ki se uporablja v tem okviru, in ugotovilo obstoj posredne diskriminacije.
- 18 Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje o skladnosti zakona XCII o pravilih obdavčitve iz leta 2003 z načeli enakovrednosti postopkov, primarnosti in učinkovitosti prava Unije.
- 19 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 z določbami Pogodbe DEU – v katerih so urejeni 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 domačih podjetij 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 oproščenemu 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 domačih podjetij?

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 domačih podjetij 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 ali pa zanje velja ena od nižjih davčnih stopenj, ki sledijo oproščenemu 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 domačih podjetij?
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?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka

- 20 Družba Tesco je po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Sodišča vložena 2. septembra 2019, predlagala, naj se na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka.
- 21 V utemeljitev svojega predloga je družba Tesco izrazila nestrinjanje s temi sklepnimi predlogi, natančneje z nekaterimi dejanskimi elementi postopka, navedenimi v njih.
- 22 Vendar je treba opozoriti, prvič, da Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik Sodišča udeležencem iz člena 23 tega statuta ne dajeta možnosti, da v odgovor na sklepne predloge, ki jih predstavi generalni pravobranilec, predložijo stališča (sodba z dne 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, točka 26).
- 23 Po drugi strani mora generalni pravobranilec v skladu s členom 252, drugi odstavek, PDEU popolnoma nepristransko in neodvisno javno predstaviti obrazložene sklepne predloge o zadevah, pri katerih se v skladu s Statutom Sodišča Evropske unije zahteva njegovo sodelovanje. Sodišča ne zavezujejo niti ti predlogi niti obrazložitev, ki generalnega pravobranilca pripelje do njih. Zato nestrinjanje

zainteresirane stranke s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca, ne glede na vprašanja, ki jih preizkusi v njih, ne more biti razlog, ki bi upravičeval ponovno odprtje ustnega postopka (sodba z dne 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, točka 27).

- 24 Sodišče pa lahko na podlagi člena 83 svojega poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če je o zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri zadevne osebe niso razpravljale (sodba z dne 6. marca 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, točka 28).
- 25 Ker je v obravnavanem primeru družba Tesco zgolj predložila stališče o sklepnih predlogih generalne pravobranilke, ne da bi navedla kakršno koli novo trditev, ki bi jo bilo treba upoštevati pri odločitvi o tej zadevi, Sodišče po opredelitvi generalne pravobranilke meni, da ima na voljo vse elemente, potrebne za odločitev, in da so zainteresirane stranke o njih razpravljale.
- 26 Na podlagi navedenega je treba predlog za ponovno odprtje ustnega postopka zavrni.

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 27 Madžarska vlada trdi, da predložitveno sodišče ne pojasnjuje niti tega, katere od določb zakona o posebnem davku za nekatere sektorje bi lahko bile v nasprotju s pravom Unije, niti razlogov, iz katerih se sprašuje o razlagi določb Pogodbe in temeljnih načel prava Unije, navedenih v predložitveni odločbi.
- 28 Vendar je treba ugotoviti, da je na podlagi elementov, ki jih je predložilo predložitveno sodišče, mogoče določiti obseg predloga za sprejetje predhodne odločbe in zlasti pravni okvir, v katerem je bil vložen. Tako so v predložitveni odločbi, v kateri so izraženi dvomi tega sodišča glede združljivosti zakona o posebnem davku za nekatere sektorje s pravom Unije, zadostno navedeni razlogi, iz katerih je navedeno sodišče menilo, da je razlaga prava Unije potrebna za rešitev spora o glavni stvari.
- 29 Zato je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vprašanja za predhodno odločanje

Drugo in tretje vprašanje

- 30 Madžarska vlada in Evropska 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 in tretje vprašanje ne bi bili dopustni.
- 31 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 trgov. 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).
- 32 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).

- 33 Medtem ko je za presojo združljivosti ukrepov pomoči z notranjim trgov 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).
- 34 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 prigrasitve (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).
- 35 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).
- 36 Sodišče pa je tudi razsodilo, da morebitna nezakonitost oprostitve plačila davka ob upoštevanju pravil 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 oprostitve, 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).
- 37 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).
- 38 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).
- 39 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 upoštevne nacionalne zakonodaje zavezujoče namembnostno povezani, in sicer tako, da so prihodki od dajatve 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).
- 40 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).

- 41 V obravnavani zadevi se spor o glavni stvari nanaša na zahtevo za razbremenitev posebnega davka, ki jo je družba Tesco vložila pri madžarski davčni upravi. Kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v točki 132 sklepnih predlogov, davčno breme družbe Tesco 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.
- 42 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.
- 43 Iz tega izhaja, da morebitna nezakonnost oprostitve plačila posebnega davka, ki velja za nekatere davčne zavezance, z vidika prava Unije ne vpliva na zakonitost tega davka, tako da se družba Tesco pred nacionalnimi sodišči ne more sklicevati na nezakonnost te dejanske oprostitve, da bi se izognila plačilu navedenega davka ali dosegla njegovo vračilo.
- 44 Iz vsega navedenega izhaja, da drugo in tretje vprašanje nista dopustni.

Prvo vprašanje

Dopustnost

- 45 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 pravom Unije.
- 46 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).
- 47 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 pravo Unije glede na isto nacionalno ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne more povzročiti nedopustnosti vprašanj, postavljenih v okviru te zadeve.
- 48 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. Vendar meni, da je treba za rešitev spora o glavni stvari ugotoviti, ali je lahko progresivna lestvica glede na razrede 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.
- 49 V teh okoliščinah je prvo vprašanje dopustno.

Vsebinska presoja

- 50 Ker se vprašanje za predhodno odločanje nanaša na več določb Pogodbe, in sicer na določbe v zvezi s svobodo ustanavljanja, svobodo opravljanja storitev in prosti pretok kapitala, ter na določbe členov 18, 26 in 110 PDEU, je treba najprej opredeliti obseg tega vprašanja glede na posebnosti spora o glavni stvari.
- 51 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba upoštevati namen zadevne zakonodaje (sodba z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, točka 21 in navedena sodna praksa).
- 52 Nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za udeležbo, ki imetniku omogoča določeno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (sodba z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, točka 22).
- 53 Spor o glavni stvari pa se nanaša na domnevno diskriminatorno davčno stopnjo, ki velja za davčne zavezanke pod nadzorom državljanov ali družb drugih držav članic iz naslova posebnega davka.
- 54 V teh okoliščinah se predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša na razlago določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja. Členov 56, 63 in 65 PDEU, ki se nanašajo na svobodo opravljanja storitev in prost pretok kapitala, torej ni treba razlagati.
- 55 Dalje, opozoriti je treba, da se člen 18 PDEU samostojno uporablja le v položajih, urejenih s pravom Unije, za katere Pogodba ne določa posebnih pravil o prepovedi diskriminacije. Načelo prepovedi diskriminacije pa je bilo na področju pravice do ustanavljanja uvedeno s členom 49 PDEU (sodba z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 56 Zato ni treba razlagati niti člena 18 PDEU in člena 26 PDEU.
- 57 Nazadnje, kot izhaja iz točke 27 sodbe z dne 5. februarja 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), ker ni razvidno, da bi bili izdelki iz drugih držav članic bolj obremenjeni s posebnim davkom kot nacionalni izdelki, razlaga člena 110 PDEU v okviru spora o glavni stvari ni upoštevana.
- 58 Iz navedenega izhaja, da je treba prvo vprašanje obravnavati, kot da se nanaša na to, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice o prometnem davku, ki zaradi strme 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.
- 59 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, v zvezi z družbami pa 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).
- 60 Da bi bila svoboda ustanavljanja učinkovita, mora vsebovati možnost, da se družba sklicuje na omejitve 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).

- 61 V obravnavani zadevi ima družba Tesco sedež na Madžarskem, vendar je del skupine, katere matična družba ima sedež v Združenem kraljestvu. Kot pa je generalna pravobranilka navedla v točki 41 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.
- 62 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).
- 63 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 s tistimi, ki imajo svoj sedež 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).
- 64 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 trgovine na drobno v prodajalnah, so namreč zavezanci za plačilo tega davka in davčne stopnje, ki se uporabljajo za različne razrede glede na obseg prometa, opredeljene s tem zakonom, veljajo za vsa ta podjetja. Ta zakon tako ne določa nobene neposredne diskriminacije.
- 65 Nasprotno pa družba Tesco in Komisija trdita, da je posledica strme 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.
- 66 Kot je bilo opozorjeno v točki 8 te sodbe, posebni davek, ki je progresivni davek, temelječ na prometu, v okviru dejavnosti trgovine na drobno v prodajalnah zajema prvi davčni 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), drugi razred, ki se obdavči z 0,1 % za del davčne osnove od 500 milijonov HUF do 30 milijard HUF (kar na današnji dan znaša približno od 1,5 milijona EUR do 90 milijonov EUR), tretji davčni razred, ki se obdavči z 0,4 % za del davčne osnove od 30 milijard do 100 milijard HUF (kar na današnji dan znaša približno od 90 milijonov EUR do 300 milijonov EUR), in četrti davčni razred, ki se obdavči z 2,5 % za del davčne osnove, ki presega 100 milijard HUF (kar na današnji dan znaša približno 300 milijonov EUR).
- 67 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 trgovine na drobno v prodajalnah vsi davčni zavezanci, ki so spadali samo v osnovni davčni razred, v lasti madžarskih fizičnih ali pravnih oseb, medtem ko so bili davčni zavezanci iz tretjega ali četrtega davčnega razreda večinoma davčni zavezanci, ki so bili v lasti fizičnih ali pravnih oseb drugih držav članic.
- 68 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 Tesco 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 bile te osebe dejansko oproščene plačila posebnega davka oziroma je zanje veljala le mejna davčna stopnja in bistveno nižja dejanska stopnja kot za davčne zavarance z večjim prometom.

- 69 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 presoji 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).
- 70 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 nevtravno razlikovalno merilo in ker je po drugi strani upošteven kazalnik zmožnosti prispevanja davčnih zavezancev.
- 71 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 3 te sodbe, razvidno, da je bil namen tega zakona z uporabo strmo progresivne lestvice na podlagi prometa obdavčiti davčne zavezance, katerih zmožnost prispevanja je „večja od splošne davčne obveznosti“.
- 72 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 62, 65 in 78 sklepnih predlogov, je to okoliščino mogoče pojasniti z dejstvom, da na madžarskem trgu trgovine na drobno v prodajalnah 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.
- 73 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.
- 74 Iz teh elementov izhaja, da strmo 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.
- 75 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.
- 76 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 strmo progresiven 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.

Četrto vprašanje

- 77 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov na četrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člena 49 in 54 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta zakonodaji države članice, s katero je uveden strmo progresiven 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.

Podpisi