



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 5. februarja 2014*

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe — Neposredni davki — Svoboda ustanavljanja — Nacionalna davčna zakonodaja, s katero se uvaja posebni prometni davek na dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah — Velike trgovske verige — Obstoj diskriminacijskega učinka — Posredna diskriminacija“

V zadevi C-385/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Székesfehérvári Törvényszék (Madžarska) z odločbo z dne 26. julija 2012, ki je prispela na Sodišče 13. avgusta 2012, v postopku

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts, podpredsednik, A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, E. Juhász, M. Safjan, J. L. da Cruz Vilaça, predsedniki senatov, A. Rosas, A. Ó. Caoimh, J.-C. Bonichot (poročevalec), A. Arabadžiev, sodniki, in C. Toader, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. junija 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. L. Darázs in A. Dezső, ügyvédek,
- za Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága Z. Horváthné Ádám,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in K. Szíjjártó, agenta,
- za avstrijsko vlado C. Pesendorfer in F. Koppensteiner, agenta,
- za Evropsko komisijo K. Talabér-Ritz in W. Mölls, agenta,

* Jezik postopka: madžarščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 5. septembra 2013

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 18 PDEU, 26 PDEU, 49 PDEU, od 54 PDEU do 56 PDEU, 63 PDEU, 65 PDEU in 110 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Hervis Sport-és Divatkereskedelmi Kft. (v nadaljevanju: Hervis) in Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (glavni regionalni direktorat za davke v Közép-Dunántúlu, ki spada pod nacionalno davčno in carinsko upravo) zaradi plačila posebnega prometnega davka v nekaterih sektorjih trgovine na drobno v prodajalnah, ki ga je Madžarska uvedla za leta od 2010 do 2012.

Pravni okvir

- 3 V preambuli zakona št. XCIV iz leta 2010 o posebnem davku za nekatere sektorje (egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény; v nadaljevanju: zakon 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.“

- 4 Člen 1 tega zakona, naslovljen „Pomen izrazov“, določa:

„V tem zakonu pomenijo:

1. dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah: v skladu s sistemom enotne klasifikacije gospodarskih dejavnosti, ki velja od 1. januarja 2009, dejavnosti iz sektorja št. 45.1, razen avtomobilov in prikolic, sektorjev št. 45.32 in 45.40, razen popravil in trgovine na debelo z motornimi kolesi, in sektorjev od 47.1 do 47.9, torej vse tržne dejavnosti, v okviru katerih je kupec lahko fizična oseba, ki se ne šteje za podjetnika.

[...]

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 (DDV)] v smislu zakona o sistemu obdavčitve; če se za davčnega zavezanca uporablja zakon o davku od osebnih prejemkov, pomeni prejemke brez DDV v smislu zakona o dohodnini. [...]

6. Podjetnik: podjetnik v smislu zakona o lokalnih davkih.“

- 5 Člen 2 zakona o posebnem davku določa:

„Predmet davka so:

- (a) trgovina na drobno v prodajalnah,
- (b) telekomunikacijske dejavnosti in

(c) dobava energije.“

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 navedenega zakona določa:

„(1) Za davčno osnovo se šteje neto promet iz dejavnosti iz člena 2, ki ga davčni zavezanci ustvarijo v davčnem letu.

(2) V primeru dejavnosti iz člena 2(a) davčna osnova vključuje promet od dejavnosti, ki jo je v okviru trženja kupljenega blaga opravil dobavitelj kupljenega blaga za prodajo na drobno (prodajalec ali dobavitelj blaga), in znesek prihodkov od popustov, ki jih je odobril ta dobavitelj.“

8 Člen 5 istega zakona, ki določa stopnjo te dajatve, določa:

„Davčna stopnja, ki se uporablja:

(a) za dejavnosti iz člena 2(a) je 0 % za davčni razred z davčno osnovo do 500 milijonov HUF (madžarskih forintov), 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.

[...]“

9 Člen 6 zakona o posebnem davku, ki vsebuje določbe o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, določa:

„Če je dejavnost davčnega zavezanca iz člena 2(c) obdavčljiva tudi na podlagi člena 2(a) in/ali (b), mora davčni zavezanec za dejavnost iz člena 2(a) ali (b) plačati le najvišjega od zneskov, izračunanih na podlagi davčne osnove iz člena 5(a) in (c) ali člena 5(b) in (c).“

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

„(1) Za davčne zavezance, ki se v smislu zakona [št. LXXXI iz leta 1996] o davku od dohodkov pravnih oseb in davku od dividend [v nadaljevanju: zakon št. LXXXI iz leta 1996] 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 zavezance razdeli sorazmerno z njihovim neto prometom od opravljanja dejavnosti iz člena 2(a) in (b) glede na skupni neto promet od opravljanja dejavnosti iz člena 2(a) in (b), ki ga opravijo vsi povezani davčni zavezanci.“

11 Člen 4 zakona št. LXXXI iz leta 1996, na katerega napotuje člen 7 zakona o posebnem davku, povezane družbe opredeljuje tako:

„Pomen izrazov:

[...]

23. povezano družbo sestavljajo:

- (a) davčni zavezanec in družba, ki jo davčni zavezanec neposredno ali posredno obvladuje v skladu z določbami civilnega zakonika;
- (b) davčni zavezanec in družba, ki davčnega zavezanca neposredno ali posredno obvladuje v skladu z določbami civilnega zakonika;
- (c) davčni zavezanec in katera koli družba, če ju tretja oseba neposredno ali posredno obvladuje v skladu z določbami civilnega zakonika, pri čemer se ožji sorodniki, ki obvladujejo davčnega zavezanca in drugo družbo, štejejo za tretje osebe;
- (d) tuji podjetnik in njegova madžarska poslovna enota, poslovne enote tujega podjetnika, madžarska poslovna enota tujega podjetnika in vsaka družba, ki je s tujim podjetnikom v enem od razmerij, opredeljenih v točkah od (a) do (c);
- (e) davčni zavezanec in njegova tuja poslovna enota ter tuja poslovna enota davčnega zavezanca in vsaka družba, ki je z davčnim zavezancem v enem od razmerij iz točk od (a) do (c).“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Družba Hervis na Madžarskem posluje prek prodajaln s športnimi izdelki z nazivom „Hervis Sport“. Njene neposredne konkurentke so trgovske družbe „Décathlon“, „Intersport“ in „SPG Sporcikk“.
- 13 Družba Hervis je pravna oseba, hčerinska družba družbe SPAR Österreichische Warenhandels AG (v nadaljevanju: SPAR). Družba Hervis je na podlagi člena 7 zakona o posebnem davku, v katerem so opredeljene „povezane družbe“ v smislu navedenega zakona, del skupine SPAR. Iz tega naslova je družba Hervis zavezana, da sorazmerno s svojim prometom plača del posebnega davka, ki ga morajo vse družbe, ki spadajo v to skupino, plačati od skupnega prometa, ustvarjenega na Madžarskem.
- 14 Zaradi uporabe zelo progresivne lestvice posebnega davka na skupni neto promet te skupine za družbo Hervis velja povprečna davčna stopnja, ki je bistveno višja od stopnje, ki bi veljala na podlagi prometa samo njenih prodajaln. Po zadnjenavedeni davčni stopnji pa naj bi se po mnenju družbe Hervis obračunal davek, ki ga morajo plačati madžarske trgovske verige, ki so ji konkurenčne, saj večinoma delujejo po franšiznem modelu, imajo pravno osebnost in ne pripadajo skupini.
- 15 Družba Hervis zato meni, da je takšen sistem s tem, da bolj obdavči pravne osebe, ki so zavezane za plačilo posebnega davka in so v smislu zakona št. LXXXI iz leta 1996 povezane z družbami nerezidentkami, v nasprotju s členi 18 PDEU, od 49 PDEU do 55 PDEU, 65 PDEU in 110 PDEU ter pomeni prepovedano državno pomoč. Ker je davčna uprava zavrnila njeno pritožbo za oprostitev plačila posebnega davka za leto 2010, je družba Hervis pri Székesfehérvári Törvényszék (sodišče v Székesfehérváru), ki odloča o upravnih zadevah, vložila predlog za ugotovitev, da so določbe zakona o posebnem davku v nasprotju s pravom Unije.
- 16 V teh okoliščinah je Székesfehérvári Törvényszék prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je dejstvo, da morajo davčni zavezanci, ki opravljajo dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah, plačati poseben davek, če njihov čisti letni prihodek presega 500 milijonov HUF, združljivo z določbami Pogodbe ES, ki urejajo načelo splošne prepovedi diskriminacije (člena 18 PDEU in 26 PDEU), načelo svobode ustanavljanja (člen 49 PDEU), načelo enakega obravnavanja (člen 54 PDEU),

načelo enakega obravnavanja glede udeležbe v kapitalu družb, ki so opredeljene v členu 54 PDEU (člen 55 PDEU), načelo svobode opravljanja storitev (člen 56 PDEU), načelo prostega pretoka kapitala (člena 63 PDEU in 65 PDEU) in načelo enakosti pri obdavčenju podjetij (člen 110 PDEU)?“

Dopustnost predloga za predhodno odločanje

- 17 Madžarska vlada trdi, da predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je predložilo Székesfehérvári Törvényszék, ni jasen. Iz njega naj namreč ne bi bili dovolj razvidni natančni razlogi, iz katerih je predložitveno sodišče menilo, da je za izid spora potrebna razlaga določb Pogodbe DEU, navedenih v predložitveni odločbi.
- 18 Vendar elementi iz predložitvene odločbe kažejo na očitno zvezo s predmetom spora o glavni stvari in omogočajo, kot je razvidno iz točk od 12 do 15 te sodbe, ugotoviti pomen vprašanja za predhodno odločanje in okvir, v katerem je postavljeno. Poleg tega predložitvena odločba, v kateri je povzeta utemeljitev tožeče stranke v postopku v glavni stvari glede razlage prava Unije in v kateri so izraženi dvomi o pravilnosti te razlage, zadostno izkazuje razloge, ki so predložitveno sodišče vodili k mnenju, da je za izdajo sodbe potrebna razlaga prava Unije.
- 19 Zato je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe šteti za dopusten.

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

- 20 Ker se vprašanje za predhodno odločanje nanaša tako na določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja kot na določbe v zvezi s svobodnim opravljanjem storitev in prostim pretokom kapitala, je treba najprej opredeliti zadevno svoboščino v sporu o glavni stvari.
- 21 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba upoštevati cilj zadevne zakonodaje (sodba z dne 13. novembra 2012 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, točka 90 in navedena sodna praksa).
- 22 Nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za udeležbo, ki omogoča odločilen vpliv na odločitve družbe in na določitev njenih dejavnosti, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 91 in navedena sodna praksa).
- 23 Spor o glavni stvari pa se nanaša na domnevno diskriminatorno davčno stopnjo, ki iz naslova posebnega davka prizadene „davčne zavezance, ki se v smislu zakona št. LXXXI iz leta 1996 štejejo za povezane družbe“. Člen 4 navedenega zakona v zvezi z opredelitvijo zadnjenavedenega pojma določa, da gre za družbo, ki je udeležena v drugi družbi in jo neposredno ali posredno obvladuje.
- 24 V teh okoliščinah se predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša na razlago določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja. Členov 56 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU v zvezi s svobodo opravljanja storitev in prostim pretokom kapitala torej ni treba razložiti.
- 25 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 11. marca 2010 v zadevi *Attanasio Group*, C-384/08, ZOdl., str. I-2055, točka 37 in navedena sodna praksa).

- 26 Zato prav tako ni treba razložiti niti člena 18 PDEU niti člena 26 PDEU.
- 27 Nazadnje, ker izdelki iz drugih držav članic očitno niso bolj obremenjeni s posebnim davkom kot nacionalni izdelki, je razlaga člena 110 v okviru spora o glavni stvari brezpredmetna.
- 28 Iz predhodnih ugotovitev izhaja, da je treba šteti, da se s postavljenim vprašanjem sprašuje, ali je člena 49 PDEU in 54 PDEU treba razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji, ki se nanaša na prometni davek, kakršen je v postopku v glavni stvari.

Razlaga členov 49 PDEU in 54 PDEU

- 29 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člena 49 PDEU in 54 PDEU nasprotujeta zakonodaji, ki se nanaša na prometni davek, kot je ta v postopku v glavni stvari, ker ima navedeni davek potencialno diskriminirajoče učinke v razmerju do davčnih zavezancev, ki so pravne osebe in ki v smislu te zakonodaje znotraj skupine sestavljajo „povezane družbe“ z družbo s sedežem v drugi državi članici.
- 30 V skladu z ustaljeno sodno prakso pravila enakega obravnavanja ne prepovedujejo le očitne diskriminacije, ki temelji na sedežu družb, ampak tudi vse prikritke oblike diskriminacije, ki imajo z uporabo drugih razlikovalnih meril enake posledice (glej po analogiji zlasti sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 26; z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta, C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 17, in z dne 18. marca 2010 v zadevi Gielen, C-440/08, ZOdl., str. I-2323, točka 37).
- 31 Zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, med drugim postavlja merilo razlikovanja med zavezanci za plačilo posebnega davka, ki so v smislu nacionalne zakonodaje, ki se uporablja, znotraj skupine povezani z drugimi družbami, in davčnimi zavezanci, ki niso del skupine družb.
- 32 To razlikovalno merilo ne pomeni nobene neposredne diskriminacije, saj se posebni davek na dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah pod enakimi pogoji pobira od vseh družb, ki to dejavnost opravljajo na Madžarskem.
- 33 Vendar se s tem merilom pravne osebe, ki so znotraj skupine povezane z drugimi družbami, postavlja v slabši položaj v primerjavi s pravnimi osebami, ki niso del takšne skupine družb.
- 34 To je mogoče pojasniti z dvema značilnostma posebnega davka.
- 35 Po eni strani je stopnja navedenega davka zelo progresivna glede na promet, zlasti v najvišjem razredu. Tako znaša 0,1 % za davčni razred od 500 milijonov do 30 milijard HUF, 0,4 % za davčni razred od 30 do 100 milijard HUF in 2,5 % za davčni razred nad 100 milijard HUF.
- 36 Po drugi strani se ta lestvica uporablja za davčno osnovo, ki za davčne zezavance, ki so del skupine družb, vključuje konsolidirani promet vseh davčnih zavezancev, „povezanih“ v skupino (pred delitvijo skupnega davka sorazmerno s prometom vsakega davčnega zavezanca), za pravne osebe, kot so neodvisni franšizojemalci, pa vključuje le posamični promet davčnega zavezanca. To pomeni, da so davčni zavezanci, ki so del skupine družb, obdavčeni na podlagi fiktivnega prometa.
- 37 Družba Hervis, avstrijska vlada in Evropska komisija trdijo, da člena 49 PDEU in 54 PDEU nasprotujeta takšnemu različnemu obravnavanju, ki *de jure* temelji na očitno objektivnem razlikovalnem merilu, to je višini prometa, *de facto* pa v slabši položaj postavlja hčerinske družbe matičnih družb s sedežem v drugih državah članicah, ob upoštevanju strukture trgovine na drobno na madžarskem trgu in zlasti tega, da so velike maloprodajne trgovine teh družb običajno organizirane kot hčerinske družbe, tako kot družba Hervis.

- 38 Navesti je treba, da je ob upoštevanju davčnega pravila, kot je pravilo iz postopka v glavni stvari, katerega predmet je obdavčitev prometa, položaj davčnega zavezanca, ki je del skupine družb, primerljiv s položajem davčnega zavezanca, ki ni del takšne skupine. Tako pravne osebe, ki so dejavne na maloprodajnem trgu v prodajalnah v zadevni državi članici in so del skupine družb, kot pravne osebe, ki niso del takšne skupine, so zavezane za plačilo posebnega davka in njihov promet ni odvisen od prometa drugih davčnih zavezancev.
- 39 Če se v teh okoliščinah ugotovi, 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, uporaba zelo progresivne stopnje posebnega davka na konsolidirani promet lahko deluje predvsem v škodo davčnih zavezancev, ki so „povezani“ z družbami s sedežem v drugi državi članici.
- 40 Predložitveno sodišče mora ob upoštevanju splošnega okvira, v katerem učinkuje nacionalna zakonodaja, preveriti, ali je ta pogoj izpolnjen.
- 41 Če je izpolnjen, zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, čeprav formalno ne razlikuje glede na sedež družb, uvaja posredno diskriminacijo, ki temelji na sedežu družb v smislu členov 49 PDEU in 54 PDEU (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Gielen, točka 48).
- 42 Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je taka omejitev dopustna, samo če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega mora biti v takem primeru nujna za uresničitev zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (sodba z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C-371/10, ZOdl., str. I-12273, točka 42 in navedena sodna praksa).
- 43 Madžarska vlada v zvezi s tem ne v pisnih stališčih ne na obravnavi ni navedla razloga v splošnem interesu, ki bi v obravnavanem primeru upravičil sistem, kot je ta v postopku v glavni stvari.
- 44 Vsekakor je treba opozoriti, da se v utemeljitev takšnega sistema ni mogoče veljavno sklicevati ne na varovanje državnega gospodarstva (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točki 47 in 48) ne na uravnoteženje proračuna z zvišanjem davčnih prihodkov (glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 50).
- 45 V teh okoliščinah je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je člena 49 PDEU in 54 PDEU treba razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, ki se nanaša na prometni davek na dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah in ki davčne zavezance, ki znotraj skupine družb sestavljajo „povezane družbe“ v smislu te zakonodaje, zavezuje, da svoj promet seštejejo, da bi se uporabila zelo progresivna davčna stopnja, nato pa tako ugotovljeni znesek davka razdelijo sorazmerno s svojim dejanskim prometom, če so – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – davčni zavezanci, ki so del skupine družb in spadajo v najvišji razred posebnega davka, večinoma „povezani“ z družbami s sedežem v drugi državi članici.

Stroški

- 46 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 PDEU in 54 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, ki se nanaša na prometni davek na dejavnost trgovine na drobno v prodajalnah in ki davčne zavezance, ki znotraj skupine družb sestavljajo „povezane družbe“ v smislu te zakonodaje, zavezuje, da svoj promet seštejejo, da bi se uporabila zelo progresivna davčna stopnja, nato pa tako ugotovljeni znesek davka razdelijo sorazmerno s svojim dejanskim prometom, če so – kar mora ugotoviti predložitveno sodišče – davčni zavezanci, ki so del skupine družb in spadajo v najvišji razred posebnega davka, večinoma „povezani“ z družbami s sedežem v drugi državi članici.

Podpisi