



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 13. lipnja 2019.¹

Predmet C-75/18

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Budimpešti, Mađarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Potpore – Sustav poreza na dodanu vrijednost – Porez na promet telekomunikacijskih poduzeća – Nepovoljniji položaj stranih poduzeća zbog progresivne porezne skale – Neizravna diskriminacija – Opravdanje progresivnog poreza na temelju prometa – Nedopušteno stavljanje malih poduzeća u povoljniji položaj progresivnom poreznom stopom – Obilježje poreza na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u”

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud razmatra pitanja iz područja poreznog prava i prava državnih potpora, koja su osobito važna u pogledu poreza na digitalne usluge koji se temelji na prometu i koji trenutačno predlaže Europska komisija². Tako se i u ovom predmetu postavlja pitanje predstavlja li već oporezivanje prihoda poduzeća na temelju njegova prometa porez na promet ili je takav porez izravan porez na dobit.

2. Osim toga, Sud ponovno³ razmatra pitanje neizravne diskriminacije na temelju poreznog zakonodavstva, koja u ovom slučaju može proizlaziti isključivo iz njegove progresivne skale. Sud u konačnici mora razmotriti pitanje predstavlja li progresivno oporezivanje gospodarski jačih poduzeća također neopravdanu potporu u korist drugih poduzeća.

3. Redistributivni učinak koji se u pravilu želi postići progresivnom poreznom stopom dovodi sâm po sebi do toga da se gospodarski jači subjekti više oporezuju, zbog čega su u nepovoljnijem položaju u odnosu na gospodarski slabije subjekte. S obzirom na to da posluju prekogranično, gospodarski jači subjekti to mogu smatrati neizravnom diskriminacijom, osobito ako se progresija ciljano primjenjuje radi obuhvaćanja gospodarski jačih stranih poduzeća.

¹ Izvorni jezik: njemački

² Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM (2018) 148 *final*

³ Vidjeti osobito presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281), od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291), i od 5. veljače 2014., Hervis Sportés i Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Sud u konačnici mora u skladu s pravom Unije odlučiti o dopuštenosti progresivne porezne stope, koja je u mnogim državama članicama povijesno ukorijenjena, smatra se dijelom socijalne države i stoga se u državama članicama primjenjuje pri oporezivanju prihoda, te iznosu osnovice koja se ne oporezuje⁴. Osim toga, porez na digitalne usluge, planiran na razini Unije, a koji je više država članica već uvelo, temelji se na progresivnoj poreznoj stopi i iznosu osnovice koja se ne oporezuje.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Člankom 401. Direktive 2006/112/EZ⁵ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) propisuje se:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe prava Zajednice, ovom Direktivom ne sprečava se država članica da zadrži ili da uvede poreze na ugovore o osiguranju, poreze na kladenje i kockanje, trošarine, takse ili općenito, bilo koje poreze, davanja ili namete koji se ne mogu odrediti kao porez na promet, pod uvjetom da naplata tog poreza, davanja ili nameta ne uzrokuje formalnosti povezane s prelaskom granice, u trgovini između država članica.”

B. Nacionalno pravo

6. Spor u glavnom postupku proizlazi iz Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Zakon br. XCIV iz 2010. o posebnim porezima za određene sektore, u daljnjem tekstu: Zakon o posebnom porezu), kojim je za godine 2010. do 2012. bio propisan poseban porez utemeljen na prometu poduzeća koja posluju u određenim sektorima.

7. U preambuli Zakona o posebnom porezu navodi se:

„U okviru ponovnog uspostavljanja proračunske ravnoteže Parlament donosi sljedeći zakon, koji se odnosi na uvođenje posebnog poreza za porezne obveznike čija mogućnost doprinosa javnim teretima prelazi opću poreznu obvezu”.

8. Članak 1. Zakona o posebnom porezu sadržava sljedeće odredbe s pojašnjenjima:

„Za potrebe ovog zakona primjenjuju se sljedeće definicije: [...]

2. Telekomunikacijska djelatnost: pružanje elektroničkih komunikacijskih usluga u smislu Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (Zakon br. C iz 2003. o elektroničkim komunikacijama) [...]”

9. Članak 2. Zakona o posebnom porezu glasi:

„Oporezuju se:

- a) trgovina na malo u prodavaonicama,
- b) telekomunikacijska djelatnost,

⁴ Proporcionalna porezna stopa u kombinaciji s iznosom osnovice koja se ne oporezuje također dovodi do progresivnog učinka poreza. Prosječna porezna stopa proporcionalnog poreza od 10 % u slučaju iznosa osnovice koja se ne oporezuje od 10 000 iznosi, na primjer, točno 0 % u slučaju dohotka od 10 000, točno 5 % u slučaju dohotka od 20 000 i točno 9 % u slučaju dohotka od 100 000.

⁵ Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

c) opskrba energijom.”

10. Člankom 3. Zakona o posebnom porezu definiraju se porezni obveznici kako slijedi:

„(1) Porezni obveznici su pravne osobe, druge organizacije u smislu Općeg poreznog zakonika i samozaposleni koji obavljaju djelatnost podložnu oporezivanju u smislu članka 2.

(2) Porezni obveznici također su organizacije i pojedinci nerezidenti u pogledu djelatnosti podložnih porezu iz članka 2. ako djelatnosti obavljaju na unutarnjem tržištu putem društava kćeri.”

11. Porezna osnovica je u skladu s člankom 4. stavkom 1. Zakona o posebnom porezu

„neto promet poreznog subjekta u poreznoj godini koji proizlazi iz djelatnosti u smislu članka 2.”.

12. Posebni porez ima progresivnu strukturu poreznih stopa. U skladu s člankom 5. točkom b) Zakona o posebnim porezima, porezna stopa iznosi

„0 % za razred porezne osnovice do 500 milijuna forinti, 4,5 % za razred porezne osnovice koji prelazi iznos od 500 milijuna forinti, ali ne prelazi iznos od 5 milijardi forinti, 6,5 % za razred porezne osnovice koji prelazi iznos od 5 milijardi forinti [...]”

13. Člankom 7. tog zakona utvrđuju se uvjeti pod kojima se porez primjenjuje na takozvana povezana društva u kojima se ta stopa primjenjuje na tzv. povezana društva:

„Porez poreznih obveznika koji su u smislu Zakona [br. LXXXI iz 1996.] o porezu na dobit trgovačkih društava i dividende određeni kao povezana društva treba utvrditi zbrajajući neto prihod od djelatnosti iz članka 2. točaka a) i b), koje obavljaju porezni obveznici koji se nalaze u odnosu povezanog društva, te iznos dobiven primjenom porezne stope određene u članku 5. na taj zbroj treba podijeliti među poreznim obveznicima razmjerno njihovim odnosnim neto prihodima od djelatnosti iz članka 2. točaka a) i b), u odnosu na ukupni neto prihod od djelatnosti iz članka 2. točaka a) i b) koji su ostvarili svi povezani porezni obveznici.”

III. Glavni postupak

14. Tužitelj u glavnom postupku, društvo Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (u daljnjem tekstu: Vodafone), dioničko je društvo osnovano u skladu s mađarskim pravom. Jedini dioničar jest društvo Vodafone Europe B. V., koje je registrirano u Nizozemskoj.

15. Tužitelj obavlja svoju glavnu djelatnost na tržištu telekomunikacijskih usluga. Sud koji je uputio zahtjev navodi da je Vodafone tijekom spornih godina bio treće najveće poduzeće na mađarskom tržištu telekomunikacijskih usluga.

16. Porezna uprava je u okviru naknadnog poreznog nadzora nad tužiteljem naložila tužitelju da u pogledu razdoblja od 1. travnja 2011. do 31. ožujka 2015. plati utvrđenu poreznu razliku u iznosu od 8 371 000 forinti (mađarskih forinti) te dodatno penale za kašnjenje i novčane kazne. Nakon što je prigovor protiv te odluke bio tek djelomično prihvaćen, tužitelj je sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku podnio tužbu.

17. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku dvoji u pogledu posebnog poreza s obzirom na obilježja mađarskog tržišta telekomunikacijskih usluga. Naime, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku navodi da su „područjem primjene najniže porezne stope u cijelosti obuhvaćeni u bitnome isključivo prometi koje su ostvarili porezni obveznici u mađarskom vlasništvu, dok porez na temelju porezne stope za najviši razred prometa plaćaju isključivo mađarska društva kćeri stranih društava majki, tako da su porezni obveznici koji su bili obuhvaćeni najvišim razredom prometa platili na temelju najvišeg razreda znatan dio posebnog poreza koji se od njih naplatio”.

18. Međutim, dokumentacija koju su Sudu dostavile Komisija i Mađarska ne potvrđuje u potpunosti taj navod suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku. Prema njoj se u prvoj godini (2010.) od 16 poduzeća podložnih tom porezu najviša porezna stopa primijenila na barem šest poduzeća koja nisu u stranom vlasništvu. Druge statistike pokazuju da se ta porezna stopa ni u kojem slučaju ne primjenjuje isključivo na poduzeća u stranom vlasništvu. Statistike također pokazuju da se srednja porezna stopa primjenjuje i na poduzeća u stranom vlasništvu.

19. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku također napominje da je Komisija 2012. pokrenula postupak zbog povrede obveze protiv Mađarske, koji je, međutim, zaključen 2013. Komisija je kao obrazloženje navela da je Zakon o posebnom porezu već stavljen izvan snage te se zbog toga 2013. više nije primjenjivao.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

20. Odlukom od 23. studenoga 2017., zaprimljenom 6. veljače 2018., sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku odlučio je u skladu s člankom 267. UFEU-a pokrenuti prethodni postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li odredbe članaka 49., 54., 107. i 108. UFEU-a tumačiti na način da im je protivna nacionalna mjera u okviru koje je učinak nacionalnog propisa (Zakon o posebnom porezu na telekomunikacije) taj da stvarni porezni teret snose porezni obveznici koji su u vlasništvu stranog kapitala te je li taj učinak neizravno diskriminirajući?
2. Je li člancima 107. i 108. UFEU-a protivan nacionalni propis kojim se propisuje obveza plaćanja poreza na promet s progresivnom stopom te je li ta obveza neizravno diskriminirajuća ako je učinak tog poreza to da stvarni porezni teret u najvišim razredima većinom snose porezni obveznici koji su u vlasništvu stranog kapitala i mora li se ta mjera smatrati zabranjenom državnim potporom?
3. Treba li članak 401. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu je protivan nacionalni propis čiji je učinak diskriminacija između stranih i nacionalnih poreznih obveznika, te mora li se poseban porez smatrati porezom koji ima obilježje poreza na promet, odnosno treba li se smatrati porezom na promet koji je usklađen s Direktivom o PDV-u?

21. O tim su pitanjima Vodafone, Mađarska, Republika Poljska, Češka Republika i Europska komisija podnijeli pisana očitovanja u postupku pred Sudom. Na raspravi održanoj 18. ožujka 2019. sudjelovali su svi navedeni, izuzev Češke Republike, te Savezna Republika Njemačka.

V. Pravna ocjena

22. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na usklađenost mađarskog Zakona o posebnom porezu s pravom Unije.

23. Pitanje usklađenosti s pravom Unije postavlja se zbog specifične strukture posebnog poreza. S jedne strane, njime se porezna osnovica ne povezuje s dobiti, nego s neto prometom društava koja su porezni obveznici. S druge strane, ima progresivnu strukturu poreznih stopa prema razredima. Razlikuju se tri različita razreda, koji podliježu trima različitim poreznim stopama: porezna stopa od 0 % obračunava se na iznos neto prometa koji ne prelazi iznos od 500 milijuna mađarskih forinti, porezna stopa od 4,5 % na iznos neto prometa viši od 500 milijuna mađarskih forinti, ali ne viši od 5 milijardi mađarskih forinti te porezna stopa od 6,5 % na iznos neto prometa viši od 5 milijardi mađarskih forinti.

24. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku pritom postavlja pitanje krše li se opisanim porezom članci 49. i 54. UFEU-a (vidjeti u tom pogledu točku B.), članci 107. i 108. UFEU-a (vidjeti u tom pogledu točku C.) te članak 401. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom pogledu točku A.). U tom bi smislu bilo primjereno odgovoriti prvo na treće prethodno pitanje kako bi se najprije pojasnilo obilježje predmetnog poreza koji se temelji na prometu. Ako bi taj porez bio već obuhvaćen zabranom iz članka 401. Direktive o PDV-u, na druga dva prethodna pitanja ionako se ne bi moralo više odgovoriti.

A. Treće prethodno pitanje: povreda članka 401. Direktive o PDV-u

25. Člankom 401. Direktive o PDV-u pojašnjava se da se države članice ne sprečava da uvedu nove poreze ako se ne mogu odrediti kao porez na promet. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u tom pogledu želi znati treba li poseban porez na telekomunikacije, koji se temelji na prometu, smatrati porezom koji ima obilježje poreza na promet. U tom bi se slučaju Mađarsku sprečavalo da ga uvede u skladu s člankom 401. Direktive o PDV-u.

26. U svojoj ustaljenoj sudskoj praksi Sud naglašava da se prilikom njegova tumačenja članak 401. Direktive o PDV-u treba smjestiti u zakonodavni kontekst⁶.

27. Usklađivanjem zakonodavstava o porezu na promet trebalo bi se u skladu s uvodnim izjavama Prve direktive Vijeća 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstava država članica⁷ stvoriti zajedničko tržište na kojem postoje nenarušeno tržišno natjecanje i slična obilježja jedinstvenog tržišta; to bi se trebalo postići uklanjanjem razlika u oporezivanju koje mogu narušiti tržišno natjecanje i ometati trgovinu⁸. Direktivom o PDV-u⁹ uveden je takav zajednički sustav PDV-a.

28. Zajednički sustav PDV-a počiva na načelu primjene na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava¹⁰. Kao što Sud ističe, taj bi porez u konačnici trebao snositi isključivo krajnji potrošač¹¹.

6 Presude od 7. kolovoza 2018., Viking Motors i dr. (C-475/17, EU:C:2018:636, t. 29. i sljedeće točke), od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 18.), i od 8. lipnja 1999., Pelzl i dr. (C-338/97, C-344/97 i C-390/97, EU:C:1999:285, t. 13. do 20.)

7 SL 1967., br. 71, str. 1301., u daljnjem tekstu: Prva direktiva

8 Presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 19.)

9 Prvo Drugom direktivom Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstva država članica o porezima na promet – struktura i postupci za primjenu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL 1967., br. 71, str. 1303.), nakon toga Šestom direktivom Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.).

10 Presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 21.)

11 Presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 22. *in fine*)

29. Kako bi se stvorili jednaki uvjeti oporezivanja za istu transakciju, bez obzira na državu članicu u kojoj je izvršena, zajednički sustav PDV-a morao je zamijeniti porez na promet koji se primjenjuje u pojedinim državama članicama. Iz istih je razloga člankom 401. Direktive o PDV-u omogućeno državama članicama da zadrže ili uvedu poreze, davanja ili namete na isporuku robe i usluga ili uvoz ako se ne mogu odrediti kao porez na promet.

30. Sud je u tom pogledu presudio da se porezi koji imaju bitna obilježja PDV-a, čak iako mu nisu u svim elementima istovjetni, u svakom slučaju moraju smatrati oporezivanjem kretanja robe i usluga na način koji je usporediv s PDV-om¹².

31. Iz njegove sudske prakse proizlaze četiri bitna obilježja PDV-a: 1. opća primjena poreza na sve transakcije koje se odnose na robu i usluge; 2. utvrđivanje njegova iznosa razmjerno cijeni koju je porezni obveznik primio kao protučinidbu za robu i usluge; 3. ubiranje poreza u svakoj fazi proizvodnje i distribucije, uključujući fazu maloprodaje, bez obzira na broj prethodno izvršenih transakcija; 4. odbijanje već plaćenih iznosa u prethodnim fazama od poreza koji duguje porezni obveznik, tako da se u određenoj fazi porez odnosi samo na dodanu vrijednost u toj fazi i teret u konačnici snosi potrošač¹³.

32. Međutim, s jedne strane, mađarskim posebnim porezom nisu obuhvaćene sve transakcije, nego isključivo posebne transakcije telekomunikacijskih poduzeća. Prema tome, to nije (opći) porez na promet u smislu prvog kriterija, nego bi se u krajnjem slučaju radilo o posebnoj trošarini, koja je, međutim, državama članicama zabranjena trenutačno isključivo pod uvjetima utvrđenima u članku 1. stavcima 2. i 3. Direktive 2008/118/EZ¹⁴.

33. S druge strane, taj se porez ne prenosi na potrošača (četvrti kriterij). Potonje se ne može potvrditi isključivo na temelju računskog uključivanja poreza u cijenu robe ili usluga. To je u određenoj mjeri slučaj sa svakim poreznim opterećenjem određenog poduzeća. Umjesto toga, ako potrošač nije porezni obveznik, kao u slučaju predmetnog mađarskog posebnog poreza na telekomunikacije, porez se mora konkretno prenijeti na potrošača.

34. To bi podrazumijevalo da je iznos poreza utvrđen u trenutku izvršenja transakcije (tj. u trenutku isporuke potrošaču), kao što je slučaj s PDV-om. Međutim, s obzirom na to da se iznos tog poreza može izračunati tek na kraju godine te ovisi o iznosu godišnjeg prometa, pružatelj telekomunikacijskih usluga još uvijek nije u trenutku izvršenja isporuke upoznat s poreznim teretom koji bi se prema potrebi trebao prenijeti, barem ne s njegovim točnim iznosom¹⁵. Na primjer, ako se na kraju godine ne bi dosegnuo donji prag, ne bi uopće postojao porez koji bi se trebao prenijeti na potrošača. U tom pogledu ne radi se o porezu *utemeljenom na prevaljivanju*.

35. Naprotiv, pojam mađarskog posebnog poreza na telekomunikacije podrazumijeva izravno oporezivanje telekomunikacijskih poduzeća, kao što Mađarska pravilno ističe. Iz preambule proizlazi da njihova mogućnost doprinosa javnim teretima prelazi opću poreznu obvezu (time se vjerojatno misli na opću sposobnost plaćanja poreza). Stoga je potrebno oporezivati posebnu financijsku sposobnost tih poduzeća, a ne primateljâ telekomunikacijskih usluga. U tom je smislu mađarski posebni porez sličan posebnom (izravnom) porezu na promet određenih poduzeća, u ovom slučaju telekomunikacijskih.

12 Presude od 7. kolovoza 2018., Viking Motors i drugi (C-475/17, EU:C:2018:636, t. 37.), od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 26.), od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr. (C-308/01, EU:C:2004:252, t. 32.), i od 31. ožujka 1992., Dansk Denkavit i Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, t. 11. i 14.).

13 Presude od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 28.), od 8. lipnja 1999., Pelzl i dr. (C-338/97, C-344/97 i C-390/97, EU:C:1999:285, t. 21.), i od 7. svibnja 1992., Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, t. 12.).

14 Direktiva Vijeća od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL 2009., L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.).

15 U tom pogledu vidjeti osobito presude od 7. kolovoza 2018., Viking Motors i drugi (C-475/17, EU:C:2018:636, t. 46. i 47.) – štetno ako je prevaljivanje neizvjesno – i od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, t. 33.).

36. Ne oporezuje se svaka pojedinačna transakcija na temelju njezine cijene, nego u skladu s člancima 1. i 2. Zakona o posebnom porezu ukupan (neto) promet ostvaren pružanjem elektroničkih komunikacijskih usluga u poreznoj godini koji prelazi prag od 500 milijuna mađarskih forinti početnom stopom od 4,5 % te stopom od 6,5 % u slučaju prelaska praga od pet milijardi mađarskih forinti. I po tome je poseban porez na promet poduzeća prema svojem obilježju sličan posebnom izravnom porezu na prihod. Međutim, za razliku od „normalnih” izravnih poreza na prihod, porezna se osnovica ne odnosi na ostvarenu dobit, kao razliku između dvije operativne imovine u određenom razdoblju, nego na ostvaren promet u određenom razdoblju. Međutim, suprotno onomu što je Komisija očigledno tvrdila na raspravi, to ne mijenja obilježje *izravnog* poreza.

37. Stoga mađarski posebni porez predstavlja poseban (izravni) porez na dobit utemeljen na prometu, čiji je cilj iskoristiti posebnu financijsku sposobnost telekomunikacijskih poduzeća. Prema tome, kao što Komisija pravilno ističe, taj porez nema obilježje poreza na promet kojim se nastoji oporezivati potrošača. Stoga se člankom 401. Direktive o PDV-u ne sprečava Mađarsku da uvede taj porez pored PDV-a.

B. Prvo prethodno pitanje: povreda slobode poslovnog nastana

38. Prvim prethodnim pitanjem želi se doznati protivi li se mađarski posebni porez na telekomunikacije slobodi poslovnog nastana na temelju članaka 49. i 54. UFEU-a. S druge strane, članci 107. i 108. UFEU-a, koji su također navedeni u tom prethodnom pitanju, sveobuhvatno će se razmotriti u vezi s drugim prethodnim pitanjem.

39. Pritom valja ponajprije utvrditi da, iako izravni porezi, među koje spada predmetni posebni porez (u tom pogledu vidjeti točku 35. i sljedeće točke ovog mišljenja), nisu u nadležnosti Unije, države članice moraju ovlasti koje su zadržale izvršavati u skladu s pravom Unije, uključujući osobito temeljne slobode¹⁶.

40. Sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje građanima Europske unije, u skladu s člankom 54. UFEU-a uključuje, za društva osnovana u skladu s pravom određene države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva¹⁷.

41. Pritom se sloboda poslovnog nastana primjenjuje na ovaj slučaj isključivo ako se radi o prekograničnoj situaciji (vidjeti u tom pogledu točku 1.). Ako postoji takva prekogranična situacija, valja postaviti pitanje predstavlja li posebni porez ograničenje slobode poslovnog nastana (vidjeti u tom pogledu točku 2.) i je li ono eventualno opravdano važnim razlozima u općem interesu (u tom smislu vidjeti točku 3.).

¹⁶ Presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 40.), od 11. kolovoza 1995., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, t. 16.), i od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 21.)

¹⁷ Presude od 4. srpnja 2018., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, t. 17.), od 1. travnja 2014., Felixstowe Dock i Railway Company i dr. (C-80/12, EU:C:2014:200, t. 17.), i od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 41.)

1. Prekogranična situacija

42. Mađarska vlada dvoji o okolnostima u kojima se društva mogu smatrati „domaćima” ili „stranima”. U tom pogledu valja ponajprije napomenuti da u skladu s ustaljenom sudskom praksom sjedište društva, kao i državljanstvo fizičkih osoba, služi za određivanje njegove povezanosti s pravnim poretom određene države¹⁸. S obzirom na to da tužitelj u glavnom postupku ima sjedište u Mađarskoj, treba se posljedično smatrati mađarskim društvom, tako da se ne radi o prekograničnoj situaciji.

43. Međutim, društvo majka tužitelja jest društvo sa sjedištem u Nizozemskoj. Ako strano društvo obavlja svoju djelatnost na mađarskom tržištu posredstvom društva kćeri, odnosno tužitelja u glavnom postupku, to utječe na slobodu poslovnog nastana društva majke.

44. U tom je pogledu Sud već ocijenio da se trgovačko društvo može u porezne svrhe pozvati na ograničavanje slobode poslovnog nastana drugog društva s kojim je povezano u mjeri u kojoj to ograničavanje utječe na njegovu vlastitu poreznu obvezu¹⁹. Stoga se tužitelj u glavnom postupku može pozvati na eventualno ograničenje slobode poslovnog nastana svojeg društva majke Vodafone Europe B. V.

2. Ograničenje slobode poslovnog nastana

45. Ograničenjima slobode poslovnog nastana smatraju se prema ustaljenoj sudskoj praksi sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim²⁰. Diskriminacija u načelu uključuje i nediskriminatorna ograničenja. Međutim, u vezi s porezima i pristojbama valja voditi računa o tome da oni sami po sebi predstavljaju opterećenje i time smanjuju privlačnost podružnice u drugoj državi članici. Ispitivanje u pogledu nediskriminatornih ograničenja stoga bi sve nacionalne oporezive događaje podvrglo pravu Unije, čime bi se ozbiljno ugrozila suverenost država članica u odnosu na porezna pitanja²¹.

46. Sud je stoga u nekoliko navrata ocijenio da su pravila država članica o uvjetima i visini oporezivanja obuhvaćena poreznom autonomijom, u mjeri u kojoj prekogranična situacija nije predmet diskriminatornog postupanja u odnosu na tuzemnu situaciju²².

47. Ograničenje slobode poslovnog nastana pretpostavlja, dakle, ponajprije različito postupanje s dvjema ili više usporedivih skupina (vidjeti u tom pogledu točku (b)). Ako je to slučaj, postavlja se kao sljedeće pitanje utječe li se tim različitim postupanjem s prekograničnim i potpuno unutarnjim situacijama negativno na prekogranične situacije, pri čemu je moguća i otvorena i prikrivena diskriminacija (vidjeti u tom smislu točku (c)). Ponekad se kao dodatnu točku ispituje odnosi li se nejednako postupanje na situacije koje su objektivno međusobno usporedive (vidjeti u tom pogledu točku (d)).

18 Presude od 2. listopada 2008., Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, t. 25.), i od 14. prosinca 2000., AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, t. 20.); vidjeti i moje mišljenje u predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 40.).

19 Presude od 1. travnja 2014., Felixstowe Dock i Railway Company i dr. (C-80/12, EU:C:2014:200, t. 23.), i od 6. rujna 2012., Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, t. 39.); u tom smislu vidjeti i presudu od 12. travnja 1994., Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, t. 18. i sljedeće točke).

20 Presude od 21. svibnja 2015., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, t. 34.), od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka (C-591/13, EU:C:2015:230, t. 56. i navedena sudska praksa), te od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36.).

21 Vidjeti u tom pogledu moja mišljenja u predmetima X (C-498/10, EU:C:2011:870, t. 28.), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 82. i sljedeće točke), X (C-686/13, EU:C:2015:31, t. 40.), C (C-122/15, EU:C:2016:65, t. 66.), i ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 28.).

22 Vidjeti presudu od 14. travnja 2016., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, t. 29.), rješenje od 4. lipnja 2009., KBC-bank (C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 80.), i presudu od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, t. 51. i 53.).

48. U vezi s predmetnim slučajem valja u konačnici ponajprije pojasniti da se, za razliku od predmeta Hervis Sport²³, relevantno različito postupanje ne može temeljiti već na takozvanom pravilu o zbrajanju iz članka 7. Zakona o posebnom porezu, nego isključivo na progresivnoj poreznoj stopi (vidjeti u tom smislu točku (a)).

a) Irelevantnost pravila o zbrajanju u predmetnom kontekstu

49. Nije u pravu Komisija u dijelu u kojem smatra da povreda slobode poslovnog nastana proizlazi izravno iz presude u predmetu Hervis Sport.

50. Karakteristično za činjenice u tom predmetu bila je kombinacija progresivnog poreza na prihod na trgovinu na malo, utemeljenog na prometu, i takozvanog pravila o zbrajanju za skupine poduzeća. Naime, na temelju potonjeg za razvrstavanje u progresivne razrede nije bio mjerodavan promet pojedinih poduzeća, nego konsolidiran promet cijele skupine poduzeća. Pozadina ovog propisa jest primjena progresivnog poreza na pravne osobe, koja je prilično netipična u poreznom pravu. Takvo pravilo o zbrajanju u načelu je nužno kako bi se spriječilo izbjegavanje progresivnog učinka podjelom na nekoliko pravnih osoba.

51. Međutim, Sud je izrazio zabrinutost u pogledu usklađenosti pravila o zbrajanju s pravom Unije²⁴. Komisija smatra da postoji povreda prava Unije već zbog toga što se isto pravilo o zbrajanju iz članka 7. Zakona o posebnom porezu primjenjuje i na predmetni posebni porez na telekomunikacije.

52. Međutim, čak i ako se pravilom o zbrajanju u predmetnom slučaju krši pravo Unije, što ne proizlazi jasno iz navedene presude, to ne bi bilo relevantno za rješenje ovog spora te se time ne bi ni odgovorilo na pitanje suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku. Naime, to bi dovelo tek do toga da se ne primijeni pravilo o zbrajanju. Međutim, s obzirom na to da se to pravilo, vjerojatno zbog nepovezanosti s drugim telekomunikacijskim poduzećima na mađarskom tržištu, ne primjenjuje na tužitelja u glavnom postupku prema utvrđenju suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, to ni na koji način ne utječe na glavni postupak.

53. Stoga, Sud u ovom predmetu mora razmotriti pitanje ima li struktura takvog posebnog poreza diskriminatoran učinak, neovisno o pravilu o zbrajanju. Na to pitanje nije odgovoreno presudom u predmetu Hervis Sport, niti je odgovoreno, kao što pravilno ističe Vodafone, da progresivno obilježje kao takvo ne može dovesti do diskriminacije, kao što smatra mađarska vlada. Sud je u tom predmetu razmatrao isključivo kombinaciju progresivne porezne stope i pravila o zbrajanju, a nije isključio da bi i progresivna stopa sama po sebi mogla predstavljati diskriminaciju²⁵.

b) Različito postupanje

54. Stoga valja ponajprije postaviti pitanje postupa li se Zakonom o posebnom porezu uopće nejednako prema različitim poduzećima. Čini se da protiv toga govori činjenica da se njime ne utvrđuju različite porezne stope za različita poduzeća. Umjesto toga, definirani su tek određeni razredi prometa, kojima mogu u načelu biti obuhvaćena sva poduzeća. Pojedine porezne stope, koje se temelje na tim razredima prometa, primjenjuju se jedinstveno na svako poduzeće. Mađarska vlada zbog toga smatra da ne postoji nejednako postupanje.

23 Presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)

24 Presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 39. i sljedeće točke)

25 Presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 34.)

55. To se ne može opovrgnuti time da nejednako postupanje postoji već zbog toga što poduzeća s većim prometom moraju platiti veći apsolutni iznos posebnog poreza od onih s manjim prometom. To samo po sebi ne predstavlja nejednako postupanje, nego je to različito oporezivanje u skladu s općeprihvaćenim načelom oporezivanja prema platežnoj sposobnosti. Sve dok su porezna osnovica i porezna obveza u istom odnosu kao primjerice u slučaju proporcionalne porezne stope („flat tax”), već se može osporiti postojanje nejednakog postupanja.

56. Međutim, porezna osnovica i porezna obveza nisu u slučaju progresivne porezne stope u istom odnosu u pogledu svih poreznih obveznika. To je osobito jasno u predmetnom slučaju ako se uspoređuju prosječne porezne stope kojima su podvrgnuti porezni obveznici s obzirom na njihov ukupan promet, a ne isključivo na pojedine razrede. Ta se prosječna porezna stopa povećava kada se dosegne određeni razred prometa, tako da poduzeća s većim prometom u cjelini također podliježu višoj prosječnoj poreznoj stopi u odnosu na poduzeća s manjim prometom. Na taj način plaćaju veći porez ne samo u apsolutnom, nego i u relativnom smislu. To predstavlja nejednako postupanje prema pojedinim poduzećima²⁶.

c) Diskriminacija prekograničnih situacija

57. Stoga se postavlja pitanje diskriminiraju li se tim različitim postupanjem strana poduzeća u odnosu na domaća.

58. Pritom nije očita otvorena ili izravna diskriminacija stranih poduzeća. Naime, načini naplate posebnog poreza ne razlikuju se prema sjedištu odnosno „podrijetlu” poduzeća. Zakonom o posebnom porezu stoga se prema stranim poduzećima ne postupa drugačije u odnosu na domaća.

59. Međutim, temeljnim slobodama zabranjuje se ne samo očita diskriminacija na temelju sjedišta društava, nego i svi oblici prikrivene diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata²⁷. Stoga je u pogledu diskriminatornog obilježja u smislu članaka 49. i 54. UFEU-a odlučujuće pitanje je li različito postupanje prema telekomunikacijskim poduzećima s obzirom na kriterij godišnjeg neto prometa istovjetno nejednakom postupanju na temelju podrijetla odnosno sjedišta poduzeća.

60. U tom je smislu, s jedne strane, potrebno pojasniti zahtjeve koje valja postaviti u pogledu korelacije između odabranog kriterija razlikovanja – u ovom slučaju prometa – i sjedišta poduzeća (vidjeti o tome točku 61. i sljedeće točke ovog mišljenja). S druge strane, valja ispitati može li se u svakom slučaju zaključiti da postoji neizravna diskriminacija ako je kriterij razlikovanja diskriminacije namjerno odabran s diskriminatornim ciljem (vidjeti u tom pogledu točku 83. i sljedeće točke ovog mišljenja).

²⁶ U tom smislu vidjeti i moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 49.).

²⁷ Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 30.), od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 30.), od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.), i od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 26.)

1) Relevantna korelacija

61. Dosadašnja sudska praksa nije jedinstvena u pogledu opsega i prirode navedene korelacije. Što se tiče kvantitativnog aspekta, Sud je dosad smatrao da postoji kako podudarnost u većini slučajeva²⁸ tako i jednostavni povećani utjecaj na nerezidente²⁹; djelomično čak govori tek o pukoj opasnosti od diskriminacije³⁰. U kvalitativnom smislu, nije jasno mora li korelacija obično³¹ postojati odnosno proizlaziti iz biti kriterija razlikovanja, kao što se u nekoliko presuda navodi³², ili se može temeljiti i na slučajnim činjeničnim odnosima³³. Osim toga, nejasno je moraju li kumulativno postojati kvantitativna i kvalitativna korelacija ili je eventualno dovoljna alternativna kumulacija.

62. Kao što sam već navela drugom prilikom, potrebno je primijeniti strože kriterije u pogledu priznanja prikrivene diskriminacije. Naime, prikrivena diskriminacija ne bi trebala dovesti do proširenja definicije diskriminacije, nego bi se njome trebali obuhvatiti slučajevi koji strogo formalno promatrani nisu diskriminacija, ali u materijalnom smislu imaju takve učinke³⁴.

i) Kvantitativni kriterij

63. U kvantitativnom smislu, stoga, jednostavan povećani utjecaj na 50 % poduzeća nije ni u kojem slučaju dovoljan; naprotiv, korelacija između razlikovnog obilježja i sjedišta poduzeća mora se moći utvrditi u velikoj većini slučajeva³⁵.

64. Međutim, taj kvantitativni element može prouzročiti znatne poteškoće u primjeni prava. Naime, rezultat ispitivanja ovisi o izboru mjerila. Tako je u predmetu Hervis Sport Sud postavio pitanje je li većina povezanih društava *u najvišem razredu posebnog poreza* povezana s inozemnim društvima majkama³⁶.

65. Međutim, izdvajanje isključivo najvišeg razreda teško se može primijeniti kao opći kriterij. Nije jasno zašto bi isključivo taj jedan razred trebao biti relevantan za utvrđivanje diskriminativnog obilježja. U konkretnom slučaju to bi se moglo objasniti činjenicom da se ostali razredi čine zanemarivo nižima u usporedbi s najvišim razredom³⁷. Međutim, u predmetnom slučaju teško da je zanemariv i srednji razred s poreznom stopom od 4,5 %. Osim toga, ispitivanje isključivo na temelju najvišeg razreda još je upitnije što je više progresivnih razreda predviđenih porezom. Taj je pristup u potpunosti neodgovarajući ako postoji klizna krivulja progresije koja ne sadržava razrede, kao što je to primjerice slučaj s oporezivanjem dohotka.

28 Vidjeti presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 31.), od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 39.), od 22. ožujka 2007., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, t. 32.), od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.), od 13. srpnja 1993., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, t. 15.), te od 7. srpnja 1988., Stanton i L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, t. 9.); vidjeti također presude od 26. listopada 2010., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 48. o slobodi pružanja usluga) i od 3. ožujka 1988., Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, t. 28. u pogledu članka 95. UEEZ-a).

29 Presuda od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.)

30 Presuda od 22. ožujka 2007., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, t. 32.); slično i presuda od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.)

31 Vidjeti presudu od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.).

32 Vidjeti presudu od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.) u pogledu slobode poslovnog nastana i slobodnog kretanja radne snage; vidjeti također presude od 2. ožujka 2017., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, t. 36.), od 5. prosinca 2013., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, t. 26.), od 28. lipnja 2012., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, t. 41.), te od 10. rujna 2009., Komisija/Njemačka (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 U tom smislu presude od 9. svibnja 1985., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, t. 14.), i od 5. prosinca 1989., Komisija/Italija (C-3/88, EU:C:1989:606, t. 9. u pogledu slobode poslovnog nastana)

34 Vidjeti moja mišljenja u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 40.), u predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 38.) i u predmetu Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, t. 36.).

35 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 41.).

36 Presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 45.)

37 Najveća porezna stopa iznosila je u tom predmetu 2,4 %, dok su stope nižih razreda iznosile 0 %, 0,1 % i 0,4 %; vidjeti presudu od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 8.).

66. Nije uvjerljiv ni Komisijin prijedlog prema kojem je potrebno postaviti pitanje snose li strana poduzeća većinu ukupnog iznosa posebnog poreza. To nije pouzdan, nego tek slučajan, pokazatelj korelacije. S jedne strane, kao što napominje Mađarska, isto bi u konkretnom slučaju vjerojatno vrijedilo i za proporcionalni porez, koji i Komisija pravilno smatra prihvatljivim. Tom bi se obilježju uvijek udovoljilo ako na tržištu većinom dominiraju strana poduzeća.

67. S druge strane, ne bi se obuhvatili slučajevi u kojima pojedina strana poduzeća podliježu vrlo visokim poreznim stopama, dok mnogo manja domaća poduzeća s niskim poreznim stopama ipak poprilično pridonose ukupnom iznosu posebnog poreza, tako da bi valjalo isključiti korelaciju. Uvjetovanje diskriminatornog obilježja navedenim doprinosom manjih domaćih poduzeća dovelo bi, dakle, do slučajnih rezultata i stoga nije primjereno.

68. Isto vrijedi i za razmatranje prosječne porezne stope. S obzirom na to da se progresivnim porezima nejednako postupa primjenom različitih *prosječnih* poreznih stopa, moglo bi se u krajnjem slučaju postaviti pitanje diskriminiraju li se u velikoj većini slučajeva sva strana poduzeća u pogledu te stope. To bi bio slučaj isključivo ako je u velikoj većini slučajeva ta prosječna porezna stopa daleko veća od one kojoj u prosjeku podliježu domaća poduzeća. Ni iz zahtjeva za prethodnu odluku ni iz podataka koje su dostavile stranke ne proizlazi jasno je li tomu tako u ovom predmetu.

69. Ali čak i u predmetnom slučaju diskriminatorno obilježje ovisi u konačnici o prosječnoj poreznoj stopi manjih domaćih poduzeća. I to bi dovelo do slučajnih rezultata i stoga nije primjereno. Države članice koje ciljano žele privući strane ulagače ne mogu odjednom naplaćivati progresivni porez na prihod ako i kako bi novi ulagači, što je također cilj, na temelju njihova gospodarskog uspjeha snosili većinu iznosa poreza (bilo u apsolutnom iznosu ili iznad njihovih viših prosječnih poreznih stopa). To bi dovelo do apsurdnog rezultata, koji pokazuje da kvantitativno razmatranje nije svrhovito.

70. Osim toga, nedostatak isključivo kvantitativnog ispitivanja, pored prethodno navedenih poteškoća u vezi s izračunom (vidjeti u tom pogledu točku 63. i sljedeće točke ovog mišljenja), jest znatna pravna nesigurnost koju uzrokuje, osim ako se ne utvrdi konkretna granična vrijednost³⁸. Međutim, čak bi i konkretna granična vrijednost dovela do naknadnih problema, kao što su nesuglasja između proturječnih statistika, koje je teško razriješiti, te fluktuacije brojčanih podataka koje se tijekom vremena pojavljuju.

71. Na primjer, porezom na digitalne usluge, koji je upravo donesen u Francuskoj, trenutačno se prema medijskim izvješćima oporezuje ukupno otprilike 26 poduzeća, od kojih tek četiri imaju sjedište u Francuskoj. Ako promjena brojčanih podataka sljedeće godine dovede do drugačije pravne ocjene, ograničenje temeljnih sloboda (pod uvjetom da se druga 22 poduzeća mogu pozivati na temeljne slobode) uvijek bi ovisilo o tim statistikama dostupnima tek nekoliko godina kasnije.

72. Osim toga, uzimanje u obzir dioničara društava s dionicama u slobodnoj prodaji (dionička društva s tisućama dioničara) radi određivanja kvantitativnog kriterija uzrokuje znatne probleme. Također je nejasno kako valja ocijeniti društvo s dvama dioničarima, od kojih jedan ima sjedište u inozemstvu, a drugi u tuzemstvu.

73. Ako bi se ipak uzeli u obzir dioničari, kao što to čini Komisija i sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, ne bi li u slučaju većih korporativnih struktura bilo potrebno uzeti u obzir isključivo glavno društvo (tj. društvo majku koncerna) i njegove dioničare kako bi se utvrdilo utječe li se stvarno na poduzeće izvan EU-a, poduzeće iz treće zemlje ili domaće poduzeće? U predmetnom slučaju Sud nije upoznat s dioničarskom strukturom društva majke Vodafone Europe B. V. odnosno stvarnog društva majke koncerna. Ovaj slučaj prilično dobro pokazuje neprikladnost kvantitativnog pristupa, koji se također temelji na dioničarskoj strukturi društva.

³⁸ U presudi od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 38.) Sud je očigledno zaključio da 61,5 % odnosno 52 % nije dovoljno da se prizna neizravna diskriminacija, a da se ne razmotri koja se granica trebala dosegnuti.

ii) Kvalitativni kriterij

74. Stoga mi se važnijim od tog isključivo kvantitativnog elementa čini kvalitativni kriterij, koji Sud češće upotrebljava, prema kojem se razlikovno obilježje *prema svojoj prirodi* odnosno *obično* mora odnositi na strana društva³⁹. Puka slučajna povezanost, koliko god bila znatna u kvantitativnom smislu, ne može u načelu biti dovoljna za postojanje neizravne diskriminacije.

75. Međutim, kriterij bitne korelacije zahtijeva daljnju konkretizaciju kako bi se izbjegla apstraktna primjena. Na primjer, Sud je priznao bitnu korelaciju u slučaju farmaceuta koji svoju djelatnost već obavljaju u tuzemstvu i koji su imali prednost prilikom izdavanja odobrenja za otvaranje ljekarni⁴⁰. To proizlazi iz pravilnog zaključka da korelacija između mjesta sjedišta i mjesta obavljanja djelatnosti poduzeća slijedi određenu unutarnju logiku ili tipičnost te da se ne temelji isključivo na slučajnoj prirodi određenog tržišta ili gospodarskog sektora.

76. Isto vrijedi, kao što je nedavno naveo nezavisni odvjetnik N. Wahl⁴¹, u pogledu vlasnika vozila registriranih u državi članici koji uglavnom imaju državljanstvo te države, jer je registracija vozila povezana s prebivalištem vlasnika vozila. Isti je slučaj i s odabirom poveznice, kojoj mogu udovoljavati isključivo vozila proizvedena u inozemstvu, jer se u tuzemstvu ne proizvode takva vozila⁴².

77. Bitna korelacija također postoji i u slučaju obilježja u pogledu ostvarivanja oporezivog dohotka. To je zbog toga što je pravo oporezivanja dobiti obilježeno dualizmom, s jedne strane, ostvarenog domaćeg oporezivog dohotka i, s druge strane, dohotka ostvarenog u inozemstvu koji stoga nije oporeziv u tuzemstvu. Stoga, ako se prednost daje istodobnom ostvarivanju oporezivog dohotka, ono prema svojoj prirodi korelira s prednosti koja se daje domaćim poduzećima⁴³.

78. Dakle, bitna je povezanost svojstvena razlikovnom obilježju, koja čak i u apstraktnom smislu upućuje u velikoj većini slučajeva na vjerojatnost korelacije.

79. Ako se ta načela primijene na predmetni slučaj, ključno je pitanje korelira li iznos prometa poduzeća prema svojoj prirodi sa (stranim) sjedištem poduzeća odnosno njegovih dioničara koji imaju kontrolne udjele. U tom sam pogledu već u svojem mišljenju u predmetu Hervis Sport navela da su poduzeća s velikim prometom u pravilu sklonija djelovati preko nacionalnih granica na unutarnjem tržištu i moguće je da pritom postoji određena vjerojatnost da su takva poduzeća aktivna i u drugim državama članicama⁴⁴.

80. Međutim, to, kao što je Savezna Republika Njemačka naglasila na raspravi, nije samo po sebi dovoljno. Naime, poduzećima s velikim prometom mogu jednako dobro upravljati i rezidenti⁴⁵. To se jednako odnosi na maloprodaju relevantnu u predmetu Hervis Sport i na telekomunikacijski sektor u predmetnom slučaju. To je osobito slučaj ako se, kao u ovom predmetu (vidjeti članak 3. stavak 2.

39 Vidjeti presude od 2. ožujka 2017., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, t. 36.) u pogledu slobode kretanja radnika, od 5. prosinca 2013., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, t. 26.), od 28. lipnja 2012., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, t. 41.), od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 119.) u pogledu slobode poslovnog nastana, od 10. rujna 2009., Komisija/Njemačke (C-269/07, EU:C:2009:527), te od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C-254/97, EU:C:1999:368, t. 13.).

Vidjeti također moja mišljenja u predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 38.) i predmetu Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, t. 36.); vidjeti u drugačijem smislu moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 42. i sljedeće točke).

40 Presuda od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 122.)

41 Mišljenje nezavisnog odvjetnika Wahla u predmetu Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:99, t. 47.)

42 Presuda od 9. svibnja 1985., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, t. 14. i 16.)

43 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, t. 38.).

44 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 51.).

45 Vidjeti u tom smislu moje mišljenje u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 51.).

Zakona o posebnom porezu), temelji na prometu ostvarenom u tuzemstvu, a ne na svjetskoj razini. Ne postoji razlog zbog kojeg bi se općenito trebalo pretpostaviti da strana poduzeća koje posluju u Mađarskoj ostvaruju veći promet na temelju telekomunikacijskih usluga u Mađarskoj od domaćih poduzeća.

81. Drugim riječima, kriterij prometa nije razlikovno obilježje prekogranične prirode, nego je neutralno, kao što pravilno primjećuju Češka Republika u svojem podnesku i Savezna Republika Njemačka na raspravi. Promet je kao porezna osnovica za izračun izravnog poreza jednako neutralan kao, na primjer, dobit (ili imovina). Temeljnim slobodama ne daje se prednost ni jednom ni drugom. U tom smislu postoji povijesno uzrokovana „slučajnost” mađarskog telekomunikacijskog tržišta, koju je mađarski zakonodavac možda namjerno iskoristio (o tom pitanju vidjeti točku 83. i sljedeće točke ovog mišljenja).

82. To potvrđuju i statistike dostavljene Sudu. Tako jedna statistika pokazuje da među deset najvećih obveznika poreza na dobit u Mađarskoj u 2010. postoje samo tri poduzeća koja nisu u vlasništvu stranih dioničara. Očigledno je mađarsko gospodarstvo u cjelini obilježeno visokim udjelom uspješnih poduzeća u vlasništvu stranih dioničara. Međutim, ta očigledno povijesno uvjetovana okolnost ne znači da svaki dodatni porez kojim se opterećuju poduzeća koja su osobito uspješna na tržištu ima neizravan diskriminatoran učinak.

2) Učinci namjerne i ciljane diskriminacije

83. Međutim, Komisija također tvrdi da je mađarski zakonodavac namjerno i ciljano prouzročio diskriminatoran učinak posebnog poreza.

84. U tom se pogledu postavlja pitanje može li se zaključiti da postoji ograničenje temeljne slobode čak i ako je razlikovni kriterij, koji po svojoj prirodi nije diskriminatoran, subjektivno odabran kako bi se postigla znatna kvantitativna diskriminacija poduzeća s uglavnom stranim dioničarima. Za to je potrebno da je takva namjera pravno relevantna (vidjeti u tom pogledu točku (i.)) i na odgovarajući način dokazana (vidjeti o tome točku (ii.)).

i) Relevantnost političke namjere za ocjenu neizravne diskriminacije

85. Smatram da postoje određeni rizici u vezi sa subjektivnim razmatranjem stvarne neizravne diskriminacije koja se mora objektivno⁴⁶ utvrditi. Osobito neizvjesnosti povezane s utvrđivanjem subjektivne diskriminatorne namjere određene države članice izazivaju zabrinutost⁴⁷ i naknadne probleme (npr. u pogledu mogućnosti dokazivanja).

86. Međutim, smatram da na to pitanje s obzirom na smisao i svrhu kvalitativnog kriterija u kontekstu neizravne diskriminacije (vidjeti u tom pogledu točke 59. i 74. te sljedeće točke ovog mišljenja) te na zabranu zlouporabe prava (odnosno zabranu proturječnog postupanja) utvrđenu pravom Unije valja potvrdno odgovoriti, ali isključivo pod vrlo strogim uvjetima.

⁴⁶ Mišljenje nezavisnog odvjetnika Wahla u predmetu Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:99, t. 71.), u kojem se, pozivajući se na presudu od 16. rujna 2004. u predmetu Komisija/Španjolska (C-227/01, EU:C:2004:528, t. 56. i sljedeće točke) pravilno naglašava da se u okviru postupka zbog povrede obveze daje objektivna ocjena. Međutim, ništa drugo ne može vrijediti za zahtjev za prethodnu odluku jer se u obama slučajevima radi o ocjeni diskriminacije.

⁴⁷ Vidjeti osobito sasvim pravilno iznesenu zabrinutost u mišljenju nezavisnog odvjetnika Wahla u predmetu Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:99, t. 70. i sljedeće točke).

87. Naime, svrha kvalitativnog kriterija sastoji se u izuzimanju isključivo slučajnih kvantitativnih korelacija u području neizravne diskriminacije. Na određeni se način tim kriterijem štiti porezna nadležnost države članice od ograničenja nametnutih pravom Unije, koja bi u isključivo kvantitativnom smislu mogla proizlaziti tek iz slučajne većine stranih poreznih obveznika u određenom području. Međutim, ako se korelacija odabere svjesno i isključivo u tom obliku kako bi se ciljano diskriminirali strani porezni obveznici, nedostaje upravo ta slučajnost, a time i potreba zaštite države članice.

88. Taj se pristup temelji na općem pravnom načelu zabrane zlouporabe prava⁴⁸, koja se na razini Unije ne odnosi isključivo na porezne obveznike (vidjeti u tom smislu članak 6. Direktive 2016/1164⁴⁹). Kao i nezavisni odvjetnik Campos Sánchez-Bordona⁵⁰, smatram da i države članice u konačnici ulaze u područje primjene tog općeg pravnog načela iz članka 4. stavka 3. UEU-a.

89. Tako je Sud već ocijenio da pravo Unije počiva na temeljnoj pretpostavci prema kojoj svaka država članica dijeli sa svim drugim državama članicama i priznaje da i one s njom dijele niz zajedničkih vrijednosti na kojima se temelji Unija, kako je to navedeno u članku 2. UEU-a. Upravo je u tom kontekstu na državama članicama, osobito na temelju načela lojalne suradnje, propisanog u članku 4. stavku 3. prvom podstavku UEU-a, da na svojim državnim područjima osiguraju primjenu i poštovanje prava Unije i da u tu svrhu poduzmu sve odgovarajuće mjere, opće ili posebne, kako bi osigurale ispunjavanje obveza koje proizlaze iz Ugovorâ ili akata institucija Unije⁵¹.

90. Konkretno, člankom 4. stavkom 3. prvim podstavkom UEU-a zahtijeva se da se države članice suzdrže od svih mjera koje bi mogle ugroziti postizanje ciljeva Unije. Međutim, namjeran i isključiv odabir ovlasti koje postoje na nacionalnoj razini (u ovom slučaju uvođenje dodatnog poreza na prihod) u obliku koji diskriminira strane tvrtke i time ih ograničava u njihovim temeljnim slobodama koje su zajamčene pravom Unije (čime se ugrožava pravo Unije) protivan je ideji izraženoj u članku 4. stavku 3. UEU-a i može se u određenim okolnostima smatrati zlouporabom prava. U tim okolnostima može i to predstavljati neizravnu diskriminaciju.

91. Međutim, iz prethodno navedenih dvojbi također proizlazi da to mora biti vrlo ograničena iznimka, koja se mora primjenjivati restriktivno uzimajući u obzir autonomiju država članica, te zahtijeva konkretan dokaz. O slučaju zlouporabe prava koju čini određena država članica nipošto se ne smije olako zaključiti na temelju pukih spekulacija, nedovoljno potkrijepljenih statistika, isključivo pojedinačnih izjava⁵² ili drugih nagađanja.

92. U tom smislu moraju postojati jasni dokazi da diskriminacija stranih društava predstavlja primarni cilj mjere koju je država članica (a ne isključivo pojedine uključene osobe) poduzela i podržavala kao takvu te ne smije postojati nijedan drugi objektivni razlog za odabrano rješenje.

ii) Dokazivanje relevantne diskriminatorne namjere

93. U tom pogledu postoje znatne dvojbe. Komisija temelji svoje stajalište o postojanju diskriminatorne namjere na svojem zapažanju da linija koja dijeli najviši (iznad pet milijardi mađarskih forinti) od srednjeg razreda prometa (između 500 milijuna i pet milijardi mađarskih forinti) gotovo predstavlja liniju razdvajanja između domaćih i stranih društava.

48 Vidjeti, na primjer, presudu od 5. srpnja 2007., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, t. 38.).

49 Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (SL 2016., L 193, str. 1.)

50 Mišljenje nezavisnog odvjetnika Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Wightman i dr. (C-621/18, EU:C:2018:978, t. 153. i 170.)

51 Presuda od 6. ožujka 2018., Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, t. 34.), mišljenje 2/13 (Pristupanje Unije EKLJP-u) od 18. prosinca 2014. (EU:C:2014:2454, t. 168. i 173.) te mišljenje 1/09 (Sporazum o stvaranju ujednačenog sustava rješavanja sporova koji se odnose na patente) od 8. ožujka 2011. (EU:C:2011:123, t. 68.)

52 Izjave političara, osobito u predizbornoj kampanji, nisu dovoljne, kao što se pravilno ističe u mišljenju nezavisnog odvjetnika Wahla u predmetu Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:99, t. 70. i 71.). Ništa drugo ne može vrijediti ni za javnu parlamentarnu raspravu.

94. Međutim, to ne proizlazi u potpunosti iz dostavljenih podataka. U prvoj godini poreza 16 poduzeća bilo je obuhvaćeno najvišim progresivnim razredom, od kojih su s njih šest upravljali strani državljani iz drugih država članica EU-a, a u dvama najvećima strani državljani iz drugih država članica EU-a držali su „tek” 70,5 odnosno 75 % udjela. U sljedećem progresivnom razredu od otprilike 30 obuhvaćenih poduzeća bilo je također devet poduzeća u većinskom vlasništvu stranih državljana iz drugih država članica EU-a. U tom je smislu teško govoriti o jasnoj liniji razdvajanja.

95. S druge strane, Komisija se poziva na izjave iz odnosne parlamentarne rasprave kao i na izvatke iz vladinih dokumenata, iz kojih navodno proizlazi diskriminatorni cilj poreza. Međutim, formulacije iz te parlamentarne rasprave, koja je održana o uvođenju takozvanog kriznog poreza (Mađarska je time pokušala ponovno poštovati kriterije Unije u pogledu proračunskog deficita), vrlo je slična trenutačnoj raspravi o smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti⁵³. U objema raspravama nije riječ o snažnijem oporezivanju *stranih* poduzeća, nego o snažnijem oporezivanju *multinacionalnih* poduzeća.

96. Naime, u parlamentarnoj raspravi uglavnom je bilo govora o problemu zbog toga što velike multinacionalne korporacije minimiziraju svoju dobit u Mađarskoj, tako da porezno opterećenje u biti snose mala i srednja poduzeća, što bi se Zakonom o posebnom porezu trebalo djelomično spriječiti. Pritom je primarna pozornost posvećena multinacionalnim poduzećima, čije su porezne prakse također bile jedan od glavnih povoda raspravi o smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti⁵⁴. Kao što pokazuje jedna druga statistika koja je dostavljena Sudu, tek polovica od deset poduzeća s najvećim prometom u Mađarskoj platila je 2010. porez na dobit. Pritom su bila obuhvaćena i poduzeća u domaćem vlasništvu i poduzeća u vlasništvu stranih državljana iz drugih država članica EU-a. Poveznicom s obzirom na promet moglo bi se pokušati ispraviti tu situaciju. To je također u skladu s Komisijinim pristupom u vezi s planiranim porezom na digitalne usluge na razini Unije⁵⁵. Ona također nastoji povećati sudjelovanje multinacionalnih kompanija (uglavnom iz trećih zemalja) u troškovima javnih usluga ako one ostvaruju dobit u Uniji, ali u njoj ne podliježu porezu na prihod. Na tome se ne može temeljiti prigovor Mađarskoj u pogledu zlouporabe prava.

97. Konkretno, Komisija se poziva isključivo na izjave troje parlamentaraca u parlamentarnoj raspravi i na izvatke iz vladinih dokumenata. Ni to mi se ne čini dovoljnim za prigovor državi članici u pogledu zlouporabe prava. Ako bi bile dovoljne izjave u parlamentarnoj raspravi, opozicija (ili čak jedan jedini zastupnik) odgovarajućom bi izjavom mogla uništiti svaku odluku zakonodavca.

98. S obzirom na to da je vlada obično vezana odlukom parlamenta, a ne obrnuto, dvojim također u pogledu oslanjanja na pojedinačne vladine dokumente. Važnije je službeno (pravno) obrazloženje zakona, a ne puko političko obrazloženje sadržaja zakona upućeno biračima⁵⁶. Međutim, iz prvoga ne proizlazi da je primarni cilj tog poreza bilo oporezivanje stranih državljana iz drugih država članica EU-a.

53 Jednostavno rečeno, to se odnosi na porezne aranžmane takozvanih multinacionalnih korporacija, koje imaju (zakonske) mogućnosti smanjivanja svoje porezne osnovice u državama s visokim porezima i preusmjeravanja dobiti u države s manjim porezima (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

54 Vidjeti osobito OECD-ov „Action Plan on base Erosion and Profit shifting”, dostupan na <https://www.oecd.org/ctp/BEPActionPlan.pdf> – stranica 13.: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.”

55 Vidjeti osobito uvodnu izjavu 23. Prijedloga direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018. (COM(2018)148 *final* i obrazloženje na stranici 2. prijedloga, prema kojima postojeća pravila o porezu na dobit koja se primjenjuju na digitalno gospodarstvo nisu prikladna.

56 Nezavisni odvjetnik Wahl pravilno ističe u svojem mišljenju u predmetu Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:99, t. 70.): „U tom je kontekstu nevažno to što su neki njemački političari tijekom izborne kampanje otvoreno izjavili da namjeravaju uvesti pristojbu za strane putnike na njemačkim autocestama. Moglo bi se reći da su te izjave manifestacija – da parafraziram jedan poznati citat – duha koji posljednjih godina progoni Europu: duha populizma i suverenizma.”

99. Osim toga, granicom od 500 milijuna mađarskih forinti za prvi porezni razred nisu obuhvaćena isključivo strana poduzeća. Svako novo domaće i strano poduzeće koje djeluje na mađarskom telekomunikacijskom tržištu također bi imalo koristi od olakšice. U tom se smislu odabranom strukturom poreznih stopa prije svega pogoduje manjim, posebice novoosnovanim poduzećima, u odnosu na veća poduzeća, koja su se već čvrsto etablirala na tržištu⁵⁷. Je li granica od 5 milijardi mađarskih forinti prometa „najbolja” granica te bi li određeni drugi iznos bio „bolji” odluka je nacionalnog zakonodavca, koju, izuzev u pogledu zlouporabe, ne mogu preispitivati ni Sud ni Komisija.

100. Smatram da nije pravilna tvrdnja društva Vodafone, a djelomično i Komisije, koja je iznesena na raspravi, da je isključivo oporezivanje prihoda utemeljeno na dobiti u skladu s načelom oporezivanja prema platežnoj sposobnosti. Čak i ako promet nije nužni pokazatelj financijske sposobnosti, ni u kojem slučaju nije irelevantna opća pretpostavka mađarskog zakonodavca da su veća poduzeća (tj. ona s većim prometom) u načelu i financijski sposobnija od manjih (vidjeti u tom pogledu također preambulu Zakona o posebnom porezu)⁵⁸. Kao što je Poljska pravilno napomenula na raspravi, (privatni) bankarski sektor, primjerice, prilikom dodjele kredita također razlikuje korisnike kredita prema veličini njihova prometa.

101. Osim toga, oslanjanje na promet ostavlja manje prostora za aranžmane multinacionalnih korporacija, što je jedna od glavnih točaka rasprave o takozvanom smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti u posljednjem desetljeću, a bilo je također ključni element mađarske parlamentarne rasprave. Komisija također predlaže porez utemeljen na prometu na digitalne usluge određenih poduzeća u digitalnom sektoru s velikim prometom. U uvodnoj izjavi 23.⁵⁹ ta je tehnika oporezivanja izričito obrazložena činjenicom da „veća poduzeća imaju veće mogućnosti za agresivno porezno planiranje”.

102. Ako već Komisija smatra da je progresivni porez na određena poduzeća koji je utemeljen na prometu potreban da bi se ostvarilo pravedno oporezivanje velikih globalnih poduzeća i manjih (samo) europskih poduzeća, onda teško da usporediv nacionalni porez kojim se omogućuje da veća poduzeća u većoj mjeri nego manja sudjeluju u javnim troškovima može u načelu predstavljati zlouporabu prava.

d) Međuzaključak

103. Ne postoji neizravno ograničenje temeljnih sloboda zbog uvođenja progresivnog poreza na prihod telekomunikacijskih poduzeća koji je utemeljen na prometu. S jedne strane, poveznicom s obzirom na promet, koju je odabrao mađarski zakonodavac, ne diskriminiraju se prekogranične situacije. S druge strane, u nedostatku dovoljno potkrijepljenih dokaza i s obzirom na objektivni razlog za takav oblik, državi članici Mađarskoj ne može se u tom smislu uputiti prigovor da svojim postupanjem zloupotrebljava pravo.

⁵⁷ Zanimljivo je da Komisija opravdava stope planiranog poreza na digitalne usluge prema razredima navodeći da se „pragom isključuju mali poduzetnici i novoosnovana poduzeća”, „za koje bi opterećenje novim porezom bilo neproporcionalno” – uvodna izjava 23. Prijedloga direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM(2018)148 *final*.

⁵⁸ U tom smislu i presuda od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, t. 75. i sljedeće točke).

⁵⁹ Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM(2018)148 *final*.

e) Objektivno usporediva situacija

104. Ako bi se ipak priznala (neizravna) diskriminacija, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ponekad ispituje dodatni uvjet u pogledu diskriminacija, i to jesu li objektivno usporedive situacije dviju skupina prema kojima se nejednako postupa⁶⁰.

105. Kao što sam već navela u nekoliko svojih mišljenja⁶¹, riječ je o kriteriju kojim se ne omogućuje prihvatljivo razgraničenje. Umjesto toga, u okviru tog su ispitivanja izostavljeni pojedinačni razlozi za opravdanje u konačno neodređenoj mjeri⁶² te su time izuzeti iz ocjene proporcionalnosti. Stoga, i Sud s pravom djelomično odustaje od ispitivanja objektivne usporedivosti⁶³. Zato bi se taj kriterij trebao napustiti.

106. Ako bi se, naprotiv, pridržavalo kriterija objektivno usporedivih situacija, postavlja se osobito pitanje jesu li poduzeća s većim prometom i ona s manjim prometom u objektivno različitoj situaciji jer imaju različite porezne sposobnosti. To ću pitanje razmotriti u nastavku, ali u kontekstu podredne ocjene opravdanja.

3. Podredno: opravdanje neizravne diskriminacije

107. Ako Sud zaključi da postoji neizravna diskriminacija na temelju poveznice s obzirom na promet, valja podredno postaviti pitanje je li opravdana različita prosječna porezna stopa koja iz toga proizlazi. Ograničenje temeljnih sloboda može se opravdati važnim razlozima u općem interesu, pod uvjetom da je prikladno za postizanje zadanog cilja i da ne nadilazi ono što je nužno za njegovo ostvarenje⁶⁴.

a) Važni razlozi u općem interesu

108. Kao što proizlazi iz preambule Zakona o posebnom porezu, posebni porez služi ponovnom uspostavljanju proračunske ravnoteže na teret poreznih obveznika čija mogućnost doprinosa javnim teretima prelazi opću poreznu obvezu. Sud je, doduše, pojasnio da se ponovnim uspostavljanjem proračunske ravnoteže povećanjem poreznih prihoda ne može opravdati porezni sustav poput onog u predmetnom slučaju⁶⁵. Međutim, u ovom se predmetu posebni učinci poreza ne bi trebali opravdati pukim fiskalnom interesima, nego poveznicom s obzirom na različitu gospodarsku snagu poreznih obveznika, uzimajući u obzir pravednu raspodjelu tereta u društvu.

⁶⁰ Vidjeti nedavnu presudu od 4. srpnja 2018., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, t. 31. do 38.) i brojna upućivanja na sudsku praksu u točki 31. te presude.

⁶¹ Vidjeti u tom pogledu moja mišljenja u predmetu Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, t. 21. do 28.) i u predmetu A (C-123/11, EU:C:2012:488, t. 40. i 41.). Vidjeti u tom smislu i moja mišljenja u spojenim predmetima Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:104, t. 32.), u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 59.), u predmetu Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, t. 46.) i u predmetu Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, t. 38.).

⁶² Vidjeti moje mišljenje u predmetu Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, t. 25. i tamo navedena upućivanja).

⁶³ Vidjeti presude od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 18. do 34.), od 23. listopada 2008., Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 27. do 39.), te od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 18. do 26.).

⁶⁴ Presude od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 42.), od 24. ožujka 2011., Komisija/Španjolska (C-400/08, EU:C:2011:172, t. 73.), te od 5. listopada 2004., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, t. 17.)

⁶⁵ Presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t. 44.)

109. Kao što sam već pojasnila u nekoliko svojih mišljenja, suglasna sam s Komisijom⁶⁶ da različita platežna sposobnost poreznih obveznika u načelu može opravdati različito postupanje prema poreznim obveznicima⁶⁷. Sud je također priznao načelo oporezivanja u skladu s platežnom sposobnosti, barem u kontekstu opravdanja usklađenosti poreznog sustava⁶⁸.

110. To je vjerojatno zbog toga što je u mnogim državama članicama načelo oporezivanja prema financijskoj sposobnosti čak i ustavno načelo, koje je djelomično izričito utvrđeno ustavima⁶⁹, a djelomično proizlazi iz načela jednakog postupanja⁷⁰. S obzirom na to da se i iznos prometa može smatrati pokazateljem određene financijske sposobnosti (vidjeti u tom smislu točku 100. ovog mišljenja), taj će se razlog za opravdanje primijeniti u predmetnom slučaju.

111. Osim toga, u poreznom se pravu u načelu priznaje legitiman interes države da primijeni progresivne porezne stope. Među državama članicama također je široko rasprostranjeno, barem u pogledu poreza koji se temelje na dobiti, nerazmjerno sudjelovanje osoba s većom financijskom sposobnosti u javnim troškovima. Čak i Europska unija primjenjuje progresivno oporezivanje svojih dužnosnika i zaposlenika⁷¹.

112. Pozadina je u pravilu, barem u socijalnoj državi, cilj da se rasterete socijalno ugrožene osobe i u tom pogledu preraspodjele prilično neravnomjerno raspodijeljena sredstva pomoću poreznog prava. Tim se ciljem socijalne države također u načelu opravdava određeno različito postupanje na temelju progresivne porezne stope.

113. S obzirom na to da Unija u skladu s člankom 3. stavkom 3. drugim podstavkom UEU-a ne uspostavlja isključivo unutarnje tržište, nego promiče i socijalnu pravdu, tim se razlozima socijalne države, kao što je Poljska tvrdila na raspravi, može u skladu s pravom Unije opravdati progresivna porezna stopa. To se u svakom slučaju odnosi na porez kojim nisu obuhvaćena isključivo poduzeća, nego i fizičke osobe, kao što je slučaj u skladu s člankom 3. stavcima 1. i 2. Zakona o posebnom porezu.

114. Stoga se razlogom za opravdanje oporezivanja na temelju financijske sposobnosti može u vezi s načelom socijalne države opravdati ograničenje temeljnih sloboda.

b) Proporcionalnost ograničenja

115. Nadalje je bitno da ograničenje bude prikladno kako bi se jamčilo ostvarenje zadanog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za postizanje tog cilja⁷².

66 Da Komisija u načelu priznaje taj razlog za opravdanje te da smatra da on nije ispunjen isključivo u ovom predmetu, proizlazi iz točaka 30. i 71. njezina očitovanja.

67 Vidjeti moje mišljenje u predmetu *Rechtssache Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 60.) i moje mišljenje u predmetu *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 44.).

68 Presuda od 12. lipnja 2018., *Bevola i Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 49. i 50.).

69 Primjerice, vidjeti osobito članak 4. stavak 5. grčkog Ustava, članak 53. stavak 1. talijanskog Ustava, članak 31. stavak 1. španjolskog Ustava, članak 24. stavak 1. ciparskog Ustava, a posebice članak O i članak XXX mađarskog Temelnog zakona.

70 U tom smislu, primjerice, u Njemačkoj, među ostalim, odluka *BVerfG*-a od 15. siječnja 2014. (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, t. 55. i sljedeće točke).

71 Vidjeti članak 4. Uredbe Vijeća (EEZ, Euratom, EZUČ) br. 260/68 od 29. veljače 1968. o utvrđivanju uvjeta i postupka za primjenu poreza u korist Europskih zajednica (SL 1968., L 56, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 15., str. 12.) u vezi s progresivnom poreznom stopom od 8 % do 45 %.

72 Presude od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 25.), od 29. studenoga 2011., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42.), od 15. svibnja 2008., *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 27.), od 12. rujna 2006., *Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 47.), od 13. prosinca 2005., *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, t. 23.), te od 13. prosinca 2005., *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 35.).

1) Prikladnost

116. Prema sudskoj praksi Suda, nacionalni propis treba se smatrati prikladnim za osiguranje ostvarenja zadanog cilja isključivo ako stvarno odražava brigu za ostvarenje tog cilja na dosljedan i sustavan način⁷³.

117. Pri tome Sud uzima u obzir diskrecijsku ovlast država članica prilikom donošenja općih zakona⁷⁴. Od zakonodavca se osobito zahtijevaju političke, gospodarske i socijalne odluke. Isto tako, pozvan je izvršavati složene procjene⁷⁵. Zbog nepostojanja usklađenosti na razini Unije nacionalni zakonodavac ima određeno diskrecijsko pravo u području oporezivanja prilikom utvrđivanja poreza. Slijedom navedenog, ispunjen je zahtjev usklađenosti ako poseban porez nije očigledno neprikladan za postizanje cilja⁷⁶.

118. Ako se posebnim porezom u predmetnom slučaju uzima u obzir gospodarska sposobnost poduzeća koja se oporezuju, ona se, kao što je prethodno navedeno, očigledno temelji na pretpostavci da su poduzeća s većim prometom financijski sposobnija od onih s manjim prometom.

119. Komisija u ovom postupku tvrdi da promet isključivo ukazuje na veličinu i tržišni položaj poduzeća, a ne na njegovu financijsku sposobnost. Smatra da povećanje prometa ne podrazumijeva samo po sebi povećanje dobiti. Stoga ne postoji izravna veza između prometa i financijske sposobnosti poduzeća. Ta Komisijina argumentacija iznenađuje jer se planirani porez na digitalne usluge na razini Unije, koji je utemeljen na prometu, u konačnici obrazlaže na suprotan način⁷⁷.

120. Komisija u konačnici zanemaruje činjenicu da nije potrebna *izravna* veza, koju sama zahtijeva, između predmeta oporezivanja (u ovom slučaju prometa) i cilja poreza (u ovom slučaju oporezivanja financijske sposobnosti) kako bi se opravdala prikladnost mjere. Takvi strogi zahtjevi bili bi u suprotnosti s prethodno navedenim diskrecijskim pravom država članica. Umjesto toga, valja zaključiti da je određena mjera neprikladna isključivo ako uopće ne postoji povezanost.

121. Međutim, u predmetnom slučaju prilično je razvidna *izravna* veza između ostvarenog godišnjeg prometa i financijske sposobnosti. Kao što sam već navela u svojem mišljenju u predmetu Hervis Sport, visina prometa može itekako biti tipičan pokazatelj porezne sposobnosti. Tomu u prilog govori, s jedne strane, činjenica da visoke dobiti nisu moguće bez visokih prihoda, te, s druge strane, činjenica što dodatni prihod (marginalni prihod) raste zbog padajućih fiksnih troškova po jedinici proizvoda⁷⁸. Stoga se čini nerazumnim smatrati da je promet, kao izraz veličine ili tržišnog položaja i potencijalnih dobiti poduzeća, također izraz njegove financijske sposobnosti i da ga po toj osnovi valja oporezivati.

73 Presude od 11. lipnja 2015., *Berlington Hungary* i dr. (C-98/14, EU:C:2015:386, t. 64.), od 12. srpnja 2012., *HIT i HIT LARIX* (C-176/11, EU:C:2012:454, t. 22. i navedena sudska praksa), te od 17. studenoga 2009., *Presidente Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, t. 42.).

74 Vidjeti presude od 6. studenoga 2003., *Gambelli* i dr. (C-243/01, EU:C:2003:597, t. 63.), od 21. rujna 1999., *Läärä* i dr. (C-124/97, EU:C:1999:435, t. 14. i 15.), te od 24. ožujka 1994., *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, t. 61.), sve u pogledu igara na sreću; kao i od 5. ožujka 1996., *Brasserie du pêcheur* i *Factortame* (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, t. 48. i sljedeće točke) u pogledu propisa o hrani.

75 O usporedivom kriteriju ocjenjivanja djelovanja institucija Unije i država članica vidjeti i presudu od 5. ožujka 1996., *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame* (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, t. 47.).

76 Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 48.) i mišljenje Suda u presudama od 4. svibnja 2016., *Poljska/Parlament i Vijeće* (C-358/14, EU:C:2016:323, t. 79.), i od 10. prosinca 2002., *British American Tobacco (Investments)* i *Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, t. 123. i navedena sudska praksa), o margini prosudbe zakonodavca Unije, koja se može prenijeti na nacionalnog zakonodavca – o usporedivom kriteriju ispitivanja prilikom ocjene djelovanja tijela Unije i država članica vidjeti i presudu od 5. ožujka 1996., *Brasserie du pêcheur* i *Factortame* (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, t. 47.).

77 Međutim, u obrazloženju prijedloga Komisije o porezu na digitalne usluge utemeljenom na prometu, u uvodnoj izjavi 23., navodi se da bi se pragom na temelju prometa trebala ograničiti primjena poreza na digitalne usluge na poduzeća određene veličine. Pritom je riječ o poduzećima koja se u velikoj mjeri oslanjaju na korištenje jakog položaja na tržištu. Pragom se također isključuju mali poduzetnici i novoosnovana poduzeća, za koje bi teret novog poreza bio neproporcionalan. U njegovu obrazloženju (stranica 12.) Komisija izričito navodi da ta poduzeća (s velikim prometom) mogu relativno imati više koristi od svojih poslovnih modela od manjih poduzeća. Na temelju tog „ekonomskog kapaciteta” ta poduzeća smatraju se osobito „vrijedna oporezivanja” i proglašavaju se poreznim obveznikom.

78 Vidjeti moje mišljenje u predmetu *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 61.). U tom smislu vidjeti i moje mišljenje u predmetu *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 57.).

122. Suprotno onomu što je Komisija navela na raspravi, različito postupanje nije odlučujuće za ocjenu primjenjuje li se progresivna stopa na porez utemeljen na dobiti ili prometu. Dobit poduzeća također je isključivo računaska varijabla, koja pokazuje fiktivnu (oporezivu) financijsku sposobnost i ne odgovara uvijek onoj stvarnoj. To je jasno u slučaju velikih posebnih amortizacija, kojima se dobit smanjuje isključivo fiktivno, ali ne i stvarno (takozvane skrivene rezerve), ili u slučaju takozvane dobiti u okviru restrukturiranja (odricanje vjerovnika insolventnog poduzeća od potraživanja dovodi do knjigovodstvene dobiti u bilanci).

123. Osim toga, promet može u određenom pogledu prikladnije nego dobit odražavati financijsku sposobnost poduzeća. Naime, za razliku od dobiti, prometom se u mnogo manjoj mjeri smanjenjem porezne osnovice smanjuju dobiti ili premještaju, primjerice, pomoću transfernih cijena. Poveznica s obzirom na promet može stoga biti učinkovito sredstvo za suzbijanje agresivnog poreznog planiranja, što Komisija pravilno naglašava u svojem prijedlogu za porez na digitalne usluge utemeljenom na prometu⁷⁹.

124. Dakle, mađarski posebni porez nije očigledno neprikladan za navedene ciljeve.

2) Nužnost

125. Prilikom ispitivanja nužnosti u kontekstu proporcionalnosti treba prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda voditi računa o tome da, kada postoji izbor između više prikladnih mjera, valja upotrijebiti najmanje ograničavajuću, a uzrokovane nepovoljnosti ne smiju biti neproporcionalne u odnosu na ciljeve koje se želi postići⁸⁰.

126. U tom se pogledu postavlja pitanje je li prihvatljivo oporezivanje prometa u odnosu na oporezivanje dobiti kao moguće blaže, ali jednako prikladno sredstvo. Pritom bi se moglo razmatrati predstavlja li oporezivanje prihoda na temelju dobiti blaže i jednako prikladno sredstvo s obzirom na to da se na taj način izbjegavaju slučajevi u kojima su poduzeća opterećena posebnim porezom unatoč velikim gubicima.

127. Porez na prihod utemeljen na dobiti nije blaže i jednako prikladno sredstvo, nego alternativa porezu na prihod utemeljenom na prometu. Vrsta tehnike oporezivanja prihoda (na temelju prometa ili dobiti) ne govori ništa o tome trebaju li se porezi plaćati i u slučaju stvarnog gubitka. Čak i porez na prihod utemeljen na dobiti može dovesti do oporezivanja iako poduzeće ostvaruje gubitke. To je, primjerice, slučaj kada se određeni operativni troškovi ili čak transferne cijene ne priznaju ili kada se vjerovnik odrekne potraživanja u slučaju krize (takozvana dobit u okviru restrukturiranja). Opći problem oporezivanja, unatoč nedostatku stvarne (tj. realne) financijske sposobnosti zbog nacionalnog zakona o porezu na prihod, prije svega je problem nacionalnog prava i nacionalnih temeljnih prava, ali u nedostatku usklađenosti načelno nije problem prava Unije.

128. Osim toga, porez na prihod utemeljen na dobiti radi postizanja učinkovitog oporezivanja neovisnog o aranžmanima također nije jednako prikladan. Poveznica s obzirom na promet u pogledu porezne osnovice za procjenu ima ključnu prednost, i to da ga je lakše utvrditi i da se njime ne omogućuju i tek u manjoj mjeri omogućuju strategije zaobilaženja.

129. U konačnici stoga nema dvojbi u pogledu nužnosti konkretnog oblika posebnog poreza s obzirom na zadani cilj.

⁷⁹ Uvodna izjava 23. Prijedloga direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM(2018)148 *final*

⁸⁰ U tom smislu i presude od 30. lipnja 2016., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, t. 33.), od 4. svibnja 2016., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, t. 48.), od 15. veljače 2016., N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, t. 54.), od 22. siječnja 2013., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, t. 50.), od 8. srpnja 2010., Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, t. 45.), te od 11. srpnja 1989., Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, t. 21.)

3) *Primjerenost*

130. Ograničenja temeljne slobode također moraju biti primjerena za postizanje zadanog cilja⁸¹. To podrazumijeva da ograničenje i njegove posljedice nisu neproporcionalni u odnosu na taj cilj⁸². Razvidno je da u ovom predmetu to također nije slučaj.

131. Pritom valja ponajprije napomenuti da je, s jedne strane, cilj pravedne raspodjele tereta u društvu vrlo važan za poreznog zakonodavca. Jednako vrijedi za cilj ponovnog ispunjavanja kriterija stabilnosti EU-a. Čak ni nerazmjerno sudjelovanje nerazmjerno financijski sposobnih radi rasterećenja onih koji nisu tako financijski sposobni nije kao takvo neprimjereno. Nešto drugo može vrijediti u slučaju da porez ima zagušujući učinak te stoga predstavlja zabranu oporezive transakcije.

132. S druge strane, čini se da učinak mjere nije previše ozbiljan. Konkretno, čini se da posebni porez ne onemogućuje gospodarski isplativu djelatnost na mađarskom telekomunikacijskom tržištu. Čini se da nema zagušujući učinak, kao što se pokazalo tijekom proteklih godina. Osim toga, posebnim se porezom prema podacima koje je Mađarska dostavila na raspravi također smanjuje dobit, što uključuje smanjenje poreza na prihod utemeljenog na dobiti ako se plaća porez na prihod. Uz to, on se od početka naplaćivao kao takozvani krizni porez samo tri godine i stoga je bio isključivo privremene prirode.

133. Dakle, bilo bi opravdano ograničenje slobode poslovnog nastana progresivnim porezom na prihod utemeljenim na prometu na teret telekomunikacijskih poduzeća s velikim prometom.

4. *Zaključak o prvom prethodnom pitanju*

134. Mađarski posebni porez na telekomunikacije nije protivan člancima 49. i 54. UFEU-a.

C. *Drugo prethodno pitanje: povreda zabrane potpora*

135. Prema tome, potrebno je još ispitati ima li mađarski progresivni posebni porez na telekomunikacije obilježje potpore. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da je tomu tako zbog toga što se najviša porezna stopa od 6,5 % primjenjuje tek nakon što se dosegnu određeni pragovi prometa.

1. *Dopuštenost drugog prethodnog pitanja*

136. Međutim, ponajprije valja pojasniti je li zahtjev za prethodnu odluku uopće dopušten u pogledu drugog prethodnog pitanja. Povod tomu je ustaljena sudska praksa Suda, prema kojoj se porezni obveznik ne može pozivati na to da neka porezna mjera na koju imaju pravo drugi poduzetnici predstavlja državnu potporu kako bi izbjegao obvezu plaćanja tog poreza⁸³.

⁸¹ Presude od 21. prosinca 2011., Komisija/Poljska (C-271/09, EU:C:2011:855, t. 58.), i od 11. listopada 2007., ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, t. 82. i navedena sudska praksa)

⁸² Presude od 30. lipnja 2016., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, t. 33.), od 22. siječnja 2013., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, t. 50.), od 9. studenoga 2010., Volker i Markus Schecke i Eifert (spojeni predmeti C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, t. 76. i sljedeće točke), te od 12. srpnja 2001., Jippes i dr. (C-189/01, EU:C:2001:420, t. 81.)

⁸³ Presude od 6. listopada 2015., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, t. 21.), od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43. i sljedeće točke), od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 42. i sljedeće točke), te od 20. rujna 2001., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, t. 80. i navedena sudska praksa)

137. Međutim, ako se porez primjenjuje u određene svrhe, a osobito u korist drugih poduzetnika, potrebno je ispitati jesu li prihodi od poreza upotrijebljeni na način koji ne upućuje na državnu potporu⁸⁴. U takvom se slučaju dotični porezni obveznik može također protiviti vlastitom opterećenju, koje nužno podrazumijeva stavljanje trećih osoba u povoljniji položaj.

138. Međutim, ne radi se o takvom slučaju. U predmetnom je slučaju tužitelj u glavnom postupku opterećen općim porezom, koji je prihod općeg državnog proračuna, i stoga se njime konkretna treća osoba ne stavlja u povoljniji položaj. Prema tome, u ovom predmetu tužitelj osporava porezno rješenje koje mu je upućeno i smatra ga nezakonitim jer se drugi porezni obveznici ne oporezuju u istoj mjeri.

139. Stoga se društvo Vodafone ne može pred nacionalnim sudovima pozivati na nezakonitost izuzeća od poreza koje je odobreno drugim poduzetnicima kako bi izbjeglo plaćanje tog poreza.

140. Čini se da je s time u suprotnosti jedino odluka Suda u predmetu *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵. Za dopuštenost pojedinih prethodnih pitanja dovoljno je u skladu s tom presudom da „zahtjevima” poreznog obveznika nastoji „dovesti u pitanje i valjanost pravila”. Postavlja se pitanje je li to uopće slučaj u postupku, poput ovog, o zakonitosti poreznog rješenja. Naime, Sud je čak i u toj odluci pravilno naglasio da se „obveznik određenog poreza ne može pozivati na to da je oslobođenje koje uživaju drugi poduzetnici državna potpora kako bi izbjegao plaćanje tog poreza”⁸⁶. Međutim, ako je tomu tako, onda pitanje o državnoj potpori u korist druge osobe u postupku, poput ovog, koji se odnosi isključivo na vlastitu poreznu obvezu, nije relevantno za rješenje spora i stoga nije dopušteno.

141. U tom pogledu valja također uzeti u obzir da je zadatak Komisije u načelu osigurati *povrat* nezakonito dodijeljene potpore, što je Sud tek nedavno ponovno pojasnio⁸⁷. Međutim, neoporezivanje društva Vodafone ne bi predstavljalo povrat, nego bi se potpora proširila na drugu osobu (u ovom slučaju Vodafone) i stoga ne bi uklonilo narušavanje tržišnog natjecanja, nego bi ga pojačalo.

142. S druge strane, u skladu je s navedenom sudskom praksom da sud koji odlučuje o odobravanju poreznog oslobođenja, kao što je bio slučaj u predmetu *A-Brauerei*⁸⁸, može Sudu uputiti takvo prethodno pitanje. Suprotno onomu što je Komisija tvrdila na raspravi, taj slučaj nije usporediv s ovim predmetom. Naime, u takvom se slučaju radi o odobravanju potpore korisniku, a ne o poništenju poreznog rješenja u korist treće osobe (u ovom slučaju društva Vodafone) koja želi proširiti potporu na sebe.

143. To se ne može opovrgnuti ni time da nije moguć povrat naknadnim oporezivanjem manjih poduzeća, kao što je društvo Vodafone tvrdilo na raspravi. Iznimno, ako država članica ne može ostvariti povrat potpore, povrat se ne može zatražiti ni u skladu s člankom 14. stavkom 1. Uredbe (EZ) br. 659/1999⁸⁹. Kao što je Sud ocijenio, načelo u skladu s kojim nitko ne može biti dužan ispuniti nemoguću obvezu spada u opća načela prava Unije⁹⁰. Stoga, čak ni u takvom slučaju člancima 107. i 108. UFEU-a kao ni pravilima navedene uredbe u odnosu na prošlost nije predviđeno *proširenje* potpore na druge osobe.

⁸⁴ U pogledu relevantnosti tog pitanja vidjeti osobito presudu od 27. listopada 2005., *Distribution Casino France i dr.* (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 40. i 41. te t. 45. i sljedeće točke).

⁸⁵ Presuda od 15. lipnja 2006., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 25. i 26.)

⁸⁶ Presuda od 15. lipnja 2006. (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43.)

⁸⁷ Presuda od 6. studenoga 2018., *Scuola Elementare Maria Montessori/Komisija, Komisija/Scuola Elementare Maria Montessori i Komisija/Ferracci* (C-622/16 P do C-624/16 P, EU:C:2018:873, t. 90. i sljedeće točke)

⁸⁸ Presuda od 19. prosinca 2018., *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024)

⁸⁹ Uredba Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka [108. UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.)

⁹⁰ Presuda od 6. studenoga 2018., *Scuola Elementare Maria Montessori/Komisija, Komisija/Scuola Elementare Maria Montessori i Komisija/Ferracci* (C-622/16 P do C-624/16 P, EU:C:2018:873, t. 79.); vidjeti u tom smislu, iako u drugom kontekstu, presudu od 3. ožujka 2016., *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, t. 42.).

144. Suprotno Komisijinu navodu na raspravi, ni iz nedavne odluke Suda u predmetu ANGED⁹¹ u pogledu španjolskog poreza na maloprodaju utemeljenog na veličini površine ne proizlazi zaključak o dopuštenosti prethodnog pitanja. U tom se postupku pred nacionalnim sudom radilo o preispitivanju sâmog zakona (s učinkom *erga omnes*), a ne pojedinačnog poreznog rješenja. U tom su smislu dodatna razmatranja o članku 107. UFEU-a bila u tom predmetu barem korisna za sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, zbog čega je Sud pravilno zaključio da je prethodno pitanje dopušteno.

145. Međutim, ako se učinak presude odnosi samo na stranku koja, kao što su stranke u ovom predmetu potvrdile, osporava isključivo porezno rješenje koje se odnosi na nju, ne primjenjuje se zaključak Suda u predmetu ANGED te se stoga ostaje pri prethodno navedenom načelu. Prema tome, drugo prethodno pitanje u ovom postupku nije dopušteno u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, u kojoj se čak navodi odluka Suda u predmetu *Air Liquide Industries Belgium*^{92,93}.

146. Ništa ne sprečava tužitelja da od nacionalnog suda ishodi apstraktno preispitivanje zakona. Taj sud može u tom slučaju podnijeti odgovarajući zahtjev za prethodnu odluku.

147. S obzirom na prethodno navedeno, nema razloga niti je potrebno da se odstupi od dosadašnje sudske prakse Suda prema kojoj se porezni obveznik ne može pozivati na to da neka porezna mjera na koju imaju pravo drugi poduzetnici predstavlja državnu potporu kako bi izbjegao obvezu plaćanja tog poreza⁹⁴. Već zbog toga je nedopušten zahtjev za prethodnu odluku u odnosu na drugo prethodno pitanje.

2. Podredno: pravna ocjena

148. Ako bi Sud ipak zaključio da je dopušteno drugo prethodno pitanje, morao bi ispitati predstavlja li manje oporezivanje (na temelju prometa) srednjih odnosno porezno oslobođenje manjih poduzeća (na temelju prometa) potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

149. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kako bi se nešto kvalificiralo „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, mora se, kao prvo, raditi o intervenciji države ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje⁹⁵.

150. U ovom je slučaju odlučujući kriterij selektivna prednost. Drugim riječima, postavlja se pitanje je li progresivna porezna stopa selektivna prednost koju treba opravdati za one koji zbog progresije plaćaju apsolutno i relativno manje poreza nego drugi porezni obveznici. Donedavno bi se na to pitanje jasno i precizno negativno odgovorilo. Sada se u ovom postupku postavlja upravo to pitanje.

91 Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281), i od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291)

92 Presuda od 15. lipnja 2006. (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43. i sljedeće točke)

93 Izričito u tom smislu u usporedivom predmetu: presuda od 6. listopada 2015., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, t. 21. i sljedeće točke)

94 Presude od 6. listopada 2015., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, t. 21.), od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43. i sljedeće točke), od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 42. i sljedeće točke), te od 20. rujna 2001., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, t. 80. i navedena sudska praksa)

95 Presude od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 38.), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53.), te od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40.)

151. Ta je okolnost potaknula nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea da temeljito preispita analitički okvir koji primjenjuje Sud. Tako je izričito naveo⁹⁶:

„Ekstreman primjer toga je mjera kojom se predviđaju progresivne porezne stope određene u skladu s razinom prihoda, a koja nedvojbeno čini opću mjeru prema klasičnoj metodi analize jer svaki poduzetnik može ostvariti korist od najpovoljnijih stopa. Suprotno tomu, prema metodi referentnog okvira, najpovoljnije stope čine diferencijaciju koju treba potvrditi neusporedivošću (druga faza) ili pak postojanjem opravdanja koje se temelji na prirodi ili općoj strukturi predmetnog sustava (treća faza). Da budem sasvim jasan, ne tvrdim, naravno, da metoda referentnog okvira automatski dovodi do kvalifikacije progresivnih poreznih stopa kao ‚selektivnih‘⁹⁷, nego da ona sadržava tu mogućnost jer dovodi u pitanje zakonitost mjera koje se klasičnom metodom analize u potpunosti odbijaju. Taj rizik od proširenja pravila o državnim potporama može se osobito odnositi na mjere slične onima koje je Sud u prošlosti kvalificirao kao ‚opće‘.”

152. Dijelim tu zabrinutost, ali smatram da se može uzeti u obzir u okviru takozvane metode referentnog okvira. Prema njoj valja ponajprije ispitati što predstavlja prednost (vidjeti u tom pogledu točku 153. i sljedeće točke ovog mišljenja), koja bi se mogla smatrati selektivnom (vidjeti u tom smislu točku 157. i sljedeće točke ovog mišljenja).

a) Pojam prednosti

153. Što se tiče pitanja treba li pravila iz glavnog postupka tumačiti tako da se njima korisniku dodjeljuje prednost, valja podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda državnim potporama smatraju intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje se treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima⁹⁸.

154. I porezna pogodnost koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika može ulaziti u područje primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a⁹⁹. Pritom se potporama osobito smatraju intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji *uobičajeno* opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, iste naravi i imaju identične učinke¹⁰⁰.

155. Prednost ne postoji već u pogledu oslobođenja od poreza i manjeg oporezivanja. Sva poduzeća, i mala i velika, ne oporezuju se ako im je promet manji od 500 milijuna mađarskih forinti, a oporezuju se po smanjenoj stopi u slučaju prometa od 500 do 5 milijardi mađarskih forinti. To se odnosi i na Vodafone.

156. Različita prosječna porezna stopa, koja proizlazi iz progresije i na koju se pozivaju i Vodafone i Komisija, predstavlja u krajnjem slučaju prednost kojom se pogoduje poreznim obveznicima s manjim prometom.

⁹⁶ Mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, t. 66. i 67.)

⁹⁷ „U tom pogledu ističem da se u točki 139. Obavijesti Komisije o pojmu državne potpore pojašnjava da progresivna priroda poreza na dobit i njegova svrha u pogledu preraspodjele mogu biti opravdanja koja se temelje na prirodi ili općem programu predmetnog sustava.”

⁹⁸ Presude od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 65.), i od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.)

⁹⁹ Vidjeti, među ostalim, presude od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72.), te od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.).

¹⁰⁰ Presude od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 66.), od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 33.), od 19. ožujka 2013., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 101.), te od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 13.)

b) Selektivnost prednosti u poreznom pravu

157. U tom je smislu potrebno ispitati predstavlja li niža prosječna porezna stopa u slučaju manjeg prometa „stavljanje određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, odnosno postoji li „selektivna” prednost u smislu sudske prakse Suda.

158. Ispitivanje te selektivnosti stvara u slučaju poreznopravnih pravila uvijek znatne poteškoće¹⁰¹. Međutim, isključivo na temelju okolnosti da porezno pravilo daje prednost isključivo onim poduzetnicima koji ispunjavaju njegove pretpostavke, prema sudskoj praksi, još se ne može utvrditi je li ono selektivno¹⁰². Valjalo bi u skladu s tim zanimati selektivnost. Isto proizlazi iz odluke u predmetu *World Duty Free Group* i dr.¹⁰³ Naime, ta se odluka odnosila na poseban slučaj „promicanja izvoza” domaćih poduzeća u pogledu stranih ulaganja na štetu stranih poduzeća, što je u suprotnosti s pravnim konceptom iz članka 111. UFEU-a. Stoga, specifične izvozne subvencije mogu ispuniti kriterij selektivnosti, čak i ako se primjenjuju na sve porezne obveznike.

159. Ni na temelju okolnosti da porezno pravilo daje prednost isključivo onim poduzetnicima koji ispunjavaju njegove pretpostavke, u ovom slučaju nedostizanje određene razine prometa, još se ne može utvrditi je li ono selektivno¹⁰⁴. Valjalo bi i u skladu s tim zanimati selektivnost u predmetnom slučaju.

160. Istodobno, međutim, nije sporno da se opći porezni zakoni također moraju ispitati u pogledu zabrane potpore iz članka 107. UFEU-a¹⁰⁵. Sud je zato utvrdio posebne uvjete u pogledu poreznih pogodnosti za utvrđivanje njihove selektivnosti. Pritom nije odlučujuće radi li se o strukturi koja se zasniva na dvama ili trima koracima¹⁰⁶. Odlučujuće je uvijek jesu li pretpostavke za porezne pogodnosti izabrane prema mjerilima nacionalnog poreznog sustava bez diskriminacije¹⁰⁷.

101 Vidjeti osobito najnovije odluke, zajedno s mišljenjima:

presuda od 19. prosinca 2018., *A-Brewery* (C-374/17, EU:C:2018:1024) i mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741),

presuda od 28. lipnja 2018. godine, *Andres* (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505) i mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017),

presude od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281) i od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291), zajedno s mojim mišljenjem u predmetu *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), u spojenim predmetima *ANGED* (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853) i spojenim predmetima *ANGED* (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Vidjeti osobito presude od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group* i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i sljedeće točke), od 9. listopada 2014., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.), od 29. ožujka 2012., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39.), od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73.), te od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 35.).

103 Presuda od 21. prosinca 2016., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 73., 74. te 86. i sljedeće točke)

104 Vidjeti u tom smislu osobito presude od 19. prosinca 2018., *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 24.), od 28. lipnja 2018., *Andres* (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 94.), od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group* i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59.), te od 29. ožujka 2012., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.).

105 Vidjeti, među ostalim, presude od 9. listopada 2014., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.), od 15. studenoga 2011., *Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72.), te od 15. ožujka 1994., *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.).

106 U tom smislu i mišljenje nezavisnog odvjetnika Bobeka u predmetu *Belgija/Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, točka 28.), koji to pitanje smatra „nadasve akademskim”.

107 Vidjeti u tom smislu i presude od 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group* i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.), i od 14. siječnja 2015., *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 53.); izričito i izvan poreznog prava vidjeti presudu od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 53. i 55.).

161. Stoga se, kao prvo, treba utvrditi redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici. Na temelju tog redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava treba se potom, kao drugo, ocijeniti je li pogodnost koja je odobrena predmetnom poreznom mjerom selektivna¹⁰⁸. Potonje podrazumijeva da postoji nejednako postupanje prema poduzetnicima u usporedivoj situaciji koje se ne može opravdati. Pritom bi, barem u okviru postupka o državnoj potpori, Komisija trebala snositi teret dokaza o nejednakom postupanju, a država članica teret dokaza o opravdanosti¹⁰⁹.

162. Suglasna sam s nezavisnim odvjetnikom M. Bobekom¹¹⁰ da je ispitivanje selektivnosti u konačnici „tek” ispitivanje postojanja diskriminacije. Stoga ću najprije ispitati postojanje nejednakog postupanja (vidjeti u tom pogledu točku 173. i sljedeće točke ovog mišljenja), a zatim opravdanje tog nejednakog postupanja (vidjeti o tome točku 176. i sljedeće točke ovog mišljenja). Prije toga objasniti ću zašto bi uobičajeni analitički okvir trebalo ponešto izmijeniti u slučaju prvog uspostavljanja referentnog okvira (vidjeti u tom smislu točku 164. ovog mišljenja).

1) Izmjena u slučaju prvog uspostavljanja referentnog okvira

163. U slučaju općih poreznih pravila, osobito onih kojima se prvi put uspostavlja referentni okvir, potrebno je izmijeniti ispitivanje radi utvrđivanja njihove selektivnosti. To je zbog toga što porezna diferencijacija, za razliku od subvencije u užem smislu u obliku novčanih naknada, nužno proizlazi iz općeg poreznog sustava, jednako vrijedi za sve, a porezni obveznik je općenito nužno podvrgnut tim eventualno povoljnim razlikama bez vlastitog sudjelovanja. U tom se smislu ta situacija vrlo razlikuje od „uobičajene” pojedinačne potpore.

164. Takvo izmijenjeno ispitivanje Sud je u konačnici već primijenio u predmetima u vezi s ANGED-om¹¹¹, u kojima također nije postojao referentni okvir od kojeg bi propis odstupao, nego je sâm predmetni propis bio referentni okvir. Tako je i u ovom predmetu. Progresivna porezna stopa nije iznimka za određena poduzeća od „redovne” (proporcionalne?) porezne stope, nego je sama po sebi pravilo. Kao rezultat tog pravila, svi porezni obveznici podliježu različitim prosječnim poreznim stopama.

165. Međutim, takve „povoljne” opće razlike, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, mogu se prema sudskoj praksi smatrati potporama isključivo ako su s njima *izjednačene* u pogledu svoje prirode i učinaka¹¹². To se osobito odnosi na poreznu autonomiju država članica kada prvi put definiraju referentni okvir.

¹⁰⁸ Vidjeti u tom pogledu, među ostalim, presudu od 19. prosinca 2018., A-Brewery (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36.).

¹⁰⁹ Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, t. 27.); u pogledu Komisijina tereta dokazivanja vidjeti presude od 28. lipnja 2018., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 84.), od 4. lipnja 2015., Komisija/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, t. 59.), te od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 62.); u pogledu tereta dokazivanja države članice vidjeti presude od 28. lipnja 2018., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 87.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 146.), od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska (C-279/08 P, EU:C:2011:551, t. 62.), te od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, t. 43.).

¹¹⁰ Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, t. 29.)

¹¹¹ Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 50. i sljedeće točke), i od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 43. i sljedeće točke), te presuda od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 38. i sljedeće točke)

¹¹² Vidjeti, među ostalim, presude od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.), od 19. ožujka 2013., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 101.), od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 29.), te od 23. veljače 1961., De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Visoko tijelo (30/59, EU:C:1961:2, str. 43.).

166. Isključivo ako država članica upotrebljava definiciju referentnog okvira kao sredstvo za raspodjelu pogodnosti u svrhe koje su izvan poreznog sustava, postoji razlog da se te porezne pogodnosti izjednače sa subvencijama u užem smislu¹¹³. Slijedom toga, mjera koja predstavlja iznimku od primjene općeg poreznog sustava može se opravdati ako predmetna država članica dokaže da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih načela ili smjernica njezina poreznog sustava¹¹⁴. Opće razlike u okviru koherentnog poreznog sustava stoga teško mogu predstavljati selektivnu prednost.

167. Ako se pobliže razmotri, na toj se ideji temelji i bitna odluka u predmetu Gibraltar¹¹⁵, na koje se Komisija u biti poziva u svojim pisanim očitovanjima. I u tom je slučaju prvi put uspostavljen referentni okvir, što je zapravo dovelo do toga da se ne oporezuju *off-shore* poduzeća iako se novouvedenim zakonodavstvom o porezu na prihod trebalo jednako oporezivati sva poduzeća (vjerojatno također na temelju njihove financijske sposobnosti). Zakonodavac je u tom slučaju odabrao kriterije kao što su iznos plaće i korištenje poslovnih prostora kako bi proveo oporezivanje prihoda na temelju dobiti. U tom je pogledu, te s obzirom na činjenicu da Ujedinjeno Kraljevstvo u postupku o državnoj potpori nije navelo razloge za opravdanje, Sud prihvatio Komisijino utvrđenje o neusklađenosti¹¹⁶.

168. Neusklađenost poreznog prava može zapravo u konačnici upućivati na zlouporabu poreznog prava. U ovom slučaju porezni obveznik nije odabrao zlouporabne aranžmane kako bi izbjegao porez. Umjesto toga, država članica je, objektivno gledano, zloupotrijebila svoje porezno zakonodavstvo kako bi subvencioniranjem pojedinih poduzeća zaobišla pravila o državnim potporama. U tom je smislu ispitivanje selektivnosti prilikom uspostavljanja referentnog sustava ograničeno na ispitivanje usklađenosti uspostavljenog sustava.

169. Sud je u predmetu Gibraltar u konačnici pravilno zaključio da ne postoji usklađenost. Ni iznos plaće ni korištenje poslovnih prostora nisu vjerodostojni čimbenici za opće i jednakomjerno oporezivanje prihoda, što je bio cilj nacionalnog zakona. Međutim, odnosi li se to i na progresivni posebni porez na prihod utemeljen na prometu? Predstavlja li naplaćivanje više poreza (u apsolutnom i relativnom iznosu) od telekomunikacijskog poduzeća s velikim prometom nego od telekomunikacijskog poduzeća s malim prometom doista neusklađenost?

2) Kriterij ispitivanja usklađenosti

170. Zabrinutost koju su različiti nezavisni odvjetnici¹¹⁷ izrazili (osobito u pogledu problema prilikom utvrđivanja pravilnog referentnog okvira i općeg ispitivanja jednakosti svih nacionalnih poreznih zakona u vezi s istodobnom poreznom autonomijom država članica) može se uzeti u obzir blažim kriterijem ispitivanja porezne usklađenosti općeg poreznog zakona. Prema tome, opće razlike prilikom uspostavljanja referentnog sustava predstavljaju selektivne mjere isključivo ako se ne temelje na racionalnoj osnovi s obzirom na cilj zakona. Sud bi bez takvog blažeg kriterija ispitivanja u konačnici morao ocijeniti svaku razliku u svakom nacionalnom poreznom zakonu s obzirom na to da se njome nužno jedan porezni obveznik stavlja u povoljniji, a drugi u nepovoljniji položaj.

¹¹³ Vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22. do 27.).

¹¹⁴ Presude od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.), i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65. i navedena sudska praksa)

¹¹⁵ Presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732)

¹¹⁶ Presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 149.)

¹¹⁷ Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) i moje mišljenje u predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), u spojenim predmetima ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853) i u spojenim predmetima ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854).

171. Stoga je selektivna prednost moguća isključivo ako se, s jedne strane, tom mjerom (u ovom slučaju progresivnom poreznom stopom) uvode razlike između gospodarskih subjekata koji su u očiglednoj usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na zadani cilj poreznog režima te države članice¹¹⁸.

172. S druge strane, čak i ako je udovoljeno tom uvjetu, prednost se može opravdati prirodom ili općom strukturom sustava čiji je dio, osobito ako je porezni režim izravno utemeljen na osnovnim načelima ili smjernicama nacionalnog poreznog sustava¹¹⁹, koji, međutim, trebaju biti tek vjerodostojni. Osim toga, vjerodostojnim neporeznim razlozima također se mogu opravdati razlike, kako je to potvrđeno u predmetu ANGED, na primjer u pogledu okolišnih i prostornih razloga u vezi s naknadom za maloprodajni prostor¹²⁰.

i) Nejednako postupanje prema poduzećima u usporedivoj situaciji

173. U tom je pogledu potrebno prvo ispitati postoji li nejednako postupanje koje se ne može opravdati u okviru poreznog sustava države članice. Osim toga, u slučaju tog neopravdanog nejednakog postupanja mora se u skladu s tekstom članka 107. stavka 1. UFEU-a raditi o razlikovanju u korist određenog poduzeća ili određene proizvodne djelatnosti. Stoga je Sud posebice u presudi Gibraltar utvrdio da porezno pravilo mora na temelju svojih specifičnih svojstava izdvojiti pogodovane poduzetnike kao privilegiranu skupinu¹²¹.

174. Međutim, to nije slučaj s porezom poput onog u ovom predmetu. Veća i manja telekomunikacijska poduzeća razlikuju se upravo u pogledu prometa i financijske sposobnosti koja iz toga proizlazi. Ona sa stajališta države članice, koje u ovom slučaju očigledno nije pogrešno, nisu u pravno i činjenično usporedivoj situaciji.

175. Isto vrijedi i za mogućnosti većih poduzeća da poreznim aranžmanima smanje porez na prihod utemeljen na dobiti. Također nije očigledno pogrešan zaključak da se ta mogućnost povećava s veličinom poduzeća.

ii) Podredno: opravdanje nejednakog postupanja

176. Ako Sud ipak zaključi da je usporediva situacija, primjerice, poduzeća s neto godišnjim prometom od 10 000 eura/mađarskih forinti i poduzeća s neto godišnjim prometom od 100 000 000 eura/mađarskih forinti, valja još ispitati može li se nejednako postupanje koje uključuje različitu prosječnu poreznu stopu opravdati progresivnim porezom.

118 Vidjeti presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 51.), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.), od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 49. i 58.), od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 35.), od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 19.), od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.), te od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).

119 Vidjeti presude od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.), i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65. i 69.); vidjeti u tom smislu, među ostalim, i presude od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 42. i 43.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 145.), od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 42.), te od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, t. 33.).

120 Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 40. i sljedeće točke), od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 45. i sljedeće točke), te od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 52. i sljedeće točke).

121 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.).

177. Pritom je presudno, kao što je Sud naglasio u presudi u predmetu *World Duty Free*¹²², isključivo ispitivanje predmetnog nejednakog postupanja s obzirom na cilj koji se želi postići zakonom, osobito ako, kao što je u ovom predmetu slučaj, ne postoji odstupanje od referentnog okvira, nego sâm zakon predstavlja referentni okvir.

178. Međutim, pritom se ne uzimaju u obzir isključivo ciljevi koji su izričito navedeni u nacionalnom zakonu, nego i ciljevi koji proizlaze iz tumačenja nacionalnog zakona¹²³. Inače bi se moralo osloniti isključivo na zakonodavnu tehniku. Međutim, Sud je u svojoj sudskoj praksi uvijek naglašavao da se pravila o državnim potporama moraju ocjenjivati prema njihovim učincima i neovisno o tehnikama koje se primjenjuju¹²⁴.

179. Prema tome, potrebno je pojasniti nalazi li se razlog za progresivne porezne stope mađarskog posebnog poreza u konkretnom poreznom zakonu ili se njime žele ostvariti svrhe izvan njega i koje nisu vjerodostojne, odnosno koje su irelevantne¹²⁵.

180. To se u ovom slučaju može jasno zaniijekati. Kao što je prethodno navedeno (točka 108. i sljedeće točke ovog mišljenja), cilj zakona koji je izričito naveden u preambuli jest oporezivanje financijske sposobnosti, koja u predmetnom slučaju proizlazi iz iznosa prometa. Osim toga, većim opterećenjem gospodarski jačih subjekata u odnosu na gospodarski slabije subjekte želi se također ostvariti određena „redistributivna funkcija” (izraz načela socijalne države), što je samo po sebi svojstveno progresivnoj poreznoj stopi, dakle sustavne je prirode. Komisija u svojoj obavijesti od 19. srpnja 2016. o „pojmu državnih potpora u smislu članka 107. stavka 1 UFEU-a” (u daljnjem tekstu: obavijest) također priznaje „logiku redistribucije” kao razlog za opravdanje progresivnog oporezivanja dohotka¹²⁶.

181. Osim toga, iz zakonodavnog postupka o kojem je Sud obaviješten proizlazi da se njime također nastoji izbjeći neoporezivanje poduzeća s velikim prometom koja ne doprinose, ili tek neznatno doprinose, prihodima od poreza na dobit u Mađarskoj. To nisu, gledano sa stajališta poreznog prava, irelevantne svrhe.

182. Nasuprot onomu što Komisija očigledno smatra, oporezivanje prihoda na temelju dobiti nije jedini ispravan oblik oporezivanja, kao što je nedavno u vezi s tim presudio i Opći sud,¹²⁷ nego također tek jedna *tehnika* kako bi se računski utvrdila i oporezovala financijska sposobnost poreznog obveznika na ujednačen način (vidjeti u tom smislu točku 100. ovog mišljenja).

183. Može biti, kao što je Komisija osobito istaknula na raspravi, da je izračun dobiti na temelju usporedbe operativne imovine precizniji od poveznice s obzirom na neto promet. Međutim, pravila o državnim potporama nisu usmjerena na precizniji porezni sustav, nego na učinak narušavanja tržišnog natjecanja između dvaju konkurenata. To ne postoji ako se u slučaju jednakog prometa plaća isti porez. Ako se u slučaju većeg prometa mora također platiti veći porez, postoji isto „nejednako postupanje” kao i ako se u slučaju veće dobiti mora platiti veći porez. To je nesumnjivo slučaj s proporcionalnom poreznom stopom (u tom se slučaju plaća veći porez u apsolutnom iznosu), a u slučaju progresivne porezne stope (u tom se slučaju plaća veći porez u apsolutnom i relativnom iznosu) iz prethodno navedenih razloga poreznog sustava.

122 Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/*World Duty Free Group* i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54., 67. i 74.)

123 U tom smislu i presuda od 19. prosinca 2018., *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 45.); drugačije presuda od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 52., 59. i 61.) – iako je porez također bio zasnovan na ideji oporezivanja prema sposobnosti plaćanja, Sud je ispitao samo neporezne razloge izričito navedene u preambuli, i to „zaštitu okoliša” i „prostorno planiranje”.

124 Presude od 28. lipnja 2018., *Andres* (*Insolvenz Heitkamp BauHolding*)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 91.), od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 47.), od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 40.), od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 35.), te od 22. prosinca 2008., *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 89.)

125 U tom smislu izričito presuda od 8. rujna 2011., *Paint Graphos* (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 70.)

126 Obavijest Komisije o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije – SL 2016., C 262, str. 1. (31), t. 139.

127 Presuda od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, t. 65. i sljedeće točke).

184. Veličina prometa upućuje (barem ne očigledno pogrešno) na određenu financijsku sposobnost (vidjeti u tom pogledu točku 118. i sljedeće točke ovog mišljenja). Promet se u tom se smislu, kao što i sama Komisija pokazuje nacrtom poreza na digitalne usluge¹²⁸, može također smatrati (ponešto većim) pokazateljem veće gospodarske snage, a time i veće financijske sposobnosti.

185. Ni sa stajališta upravnog postupka nije sporno da se ograničenjem smanji broj registriranih te zatim i nadziranih maloprodajnih objekata. Tako se, primjerice, propisima Unije o PDV-u (vidjeti članak 282. i sljedeće članke Direktive o PDV-u) ne oporezuju ni takozvani mali poduzetnici (tj. poduzetnici čiji promet ne prelazi određeni „neoporezivi iznos“).

186. Osim toga, i u pogledu zadanih zakonskih ciljeva razumljiva je usmjerenost na promet umjesto na dobit jer je promet lakše utvrditi (jednostavna i učinkovita uprava¹²⁹) te se teže može zaobići nego, primjerice, dobit (vidjeti u tom smislu točku 123. ovog mišljenja). Kao što je Sud već ocijenio, i sprečavanje zlouporabe u poreznom pravu može također predstavljati opravdanje u području državnih potpora¹³⁰.

187. Smatram da se idejom načela socijalne države, koju je Europska unija prihvatila u članku 3. stavku 3. UEU-a, također opravdava progresivna porezna stopa, koja također relativno više opterećuje financijski sposobnije u odnosu na manje financijski sposobne porezne obveznike. To se u svakom slučaju odnosi na porez kojim su obuhvaćene i fizičke osobe (vidjeti članak 3. stavke 1. i 2. Zakona o posebnom porezu).

3. Zaključak

188. Konačno, manje prosječno oporezivanje (u ovom slučaju poduzeća s manjim prometom), koje je nužno povezano s progresivnom poreznom stopom (u ovom slučaju tvrtkama s nižim prometom), ne predstavlja selektivnu prednost za ta poduzeća.

VI. Prijedlog odluke

189. Iz tih razloga predlažem da se na pitanja koja je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Budimpešti, Mađarska) odgovori kako slijedi:

1. Različito oporezivanje koje proizlazi iz progresivne porezne stope ne predstavlja neizravno ograničenje slobode poslovnog nastana u skladu s člankom 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a. To vrijedi i ako se oporezivanjem prihoda utemeljenom na prometu više oporezuju veća poduzeća koja su *de facto* uglavnom u stranom vlasništvu. Drugačije bi bilo isključivo ako se može dokazati da je država članica u tom pogledu zloupotrijebila pravo. To nije slučaj u ovom predmetu.
2. Različito oporezivanje koje proizlazi iz progresivne porezne stope niti predstavlja selektivnu prednost u korist poduzeća s manjim prometom (dakle potporu) niti se poduzeće s većim prometom može na to pozivati kako bi izbjeglo vlastitu poreznu obvezu.
3. Mađarski poseban porez, kao izravan porez na prihod utemeljen na prometu, nema obilježje poreza na promet, tako da se ne protivi članku 401. Direktive o PDV-u.

¹²⁸ Prijedlog Direktive Vijeća o zajedničkom sustavu digitalnog oporezivanja dohotka od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM (2018) 148 *final*

¹²⁹ Sama Komisija također smatra mogućnost lakšeg upravljanja upravom razlogom za opravdanje – vidjeti SL 2016., C 262, str. 1. (31), t. 139.

¹³⁰ Presuda od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 51); slično tomu presuda od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr. (C-308/01, EU:C:2004:252, t. 73. i sljedeće točke).