



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 4. srpnja 2019.¹

Predmet C-323/18

**Tesco-Global Áruházak 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”

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud ponovno² razmatra pitanje neizravne diskriminacije na temelju poreznog zakonodavstva, čiji diskriminatoran učinak može proizlaziti isključivo iz njegove progresivne skale, kojom se više opterećuju gospodarski snažnije osobe³. S obzirom na to da gospodarski snažnije osobe posluju prekogranično, to se može smatrati neizravnom diskriminacijom, osobito ako se progresija primjenjuje u cilju obuhvaćanja gospodarski snažnijih multinacionalnih poduzeća.

2. Osim povrede slobode poslovnog nastana, može se raditi i o povredi zabrane potpora. Progresivno oporezivanje gospodarski snažnijih poduzeća moglo bi predstavljati i potporu protivnu unutarnjem tržištu u korist gospodarski slabijih poduzeća, koja se manje oporezuju zbog progresivne porezne stope.

1 Izvorni jezik: njemački.

2 Postupak u predmetu Vodafone (C-75/18), koji je još uvijek u tijeku, odnosi se na poseban porez na telekomunikacije. Vidjeti, osim toga, 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).

3 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.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Člankom 401. Direktive 2006/112/EZ⁴ (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

4. 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.

5. 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”.

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

„Za potrebe ovog zakona smatra se:

1. Djelatnost maloprodaje u trgovinama: djelatnosti koje su u skladu s Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre (jedinствена klasifikacija gospodarskih djelatnosti), koji je na snazi od 1. siječnja 2009., svrstane u sektor 45.1, izuzev maloprodaje motornih vozila i prikolica, u sektore 45.32 i 45.40, izuzev popravka i trgovine na veliko motociklima, te u sektore 47.1 do 47.9. [...]”

7. Članak 2. Zakona o posebnom porezu glasi:

„Oporezuju se:

- a) maloprodaja u trgovinama,
- b) telekomunikacijska djelatnost,
- c) opskrba energijom.”

8. 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.

4 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.)

(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.”

9. 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.”.

10. Posebni porez ima progresivnu strukturu poreznih stopa. U skladu s člankom 5. točkom (a) Zakona o posebnom porezu, porezna stopa iznosi

„U slučaju obavljanja djelatnosti u smislu članka 2. točke (a), za dio porezne osnovice manji od 500 milijuna forinti, 0 %; za dio porezne osnovice iznad 500 milijuna forinti, ali ispod 30 milijardi forinti, 0,1 %; za dio porezne osnovice iznad 30 milijardi forinti, ali ispod 100 milijardi forinti, 0,4 %; i 2,5 % za dio iznad 100 milijardi forinti.”

11. Člankom 7. tog zakona utvrđuju se uvjeti pod kojima se porez primjenjuje na takozvana 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.”

12. Osim toga, Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o Općem poreznom zakoniku, u daljnjem tekstu: Opći porezni zakonik) sadržava u članku 124./B sljedeće pravilo:

„Porezno tijelo odlučuje o samostalnoj procjeni poreznog obveznika u roku od petnaest dana od dana njezina podnošenja bez provođenja procjene ako je porezni obveznik podnio samostalnu procjenu isključivo zbog toga što je pravno pravilo na kojem se temelji porezna obveza protivno ustavu ili obvezujućem pravnom aktu Europske unije ili zbog toga što je akt samouprave protivan drugom pravnom pravilu, osim ako Ustavni sud, Kúria [(Vrhovni sud, Mađarska)] ili Sud Europske unije još nisu donijeli odluku o tom pitanju u vrijeme podnošenja samostalne procjene ili ako samostalna procjena nije u skladu s utvrđenjima donesene odluke. Odluka o dodatnoj prijavi može se u skladu s općim odredbama ovog zakona osporavati prigovorom ili tužbom.”

13. Člankom 128. stavkom 2. Općeg poreznog zakonika propisano je:

„Ako se porezi ili proračunske potpore ne mogu ispraviti na temelju samostalne procjene, nije dopušteno naknadno utvrđivanje poreza.”

III. Glavni postupak

14. Tužitelj u glavnom postupku, društvo Tesco-Global Áruházak Zrt. (u daljnjem tekstu: Tesco), dioničko je društvo osnovano u skladu s mađarskim pravom koje se bavi maloprodajom u trgovinama i trgovinom na veliko. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku nije naveo kakva je bila dioničarska struktura tijekom spornih godina. Tek iz Komisijina podneska proizlazi da je Tesco dio grupacije Tesco Plc, čije se sjedište nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini. Međutim, iz njega ne proizlazi točna vlasnička struktura. Trenutačno je Tesco Plc uglavnom u vlasništvu više dioničara na temelju slobodne prodaje i pojedinih većih dioničara iz trećih zemalja.

15. Tesco je u okviru svojeg poslovanja tijekom poreznih godina na koje se odnosio nadzor uplatio u državnu riznicu otprilike 35 500 milijuna forinti (mađarskih forinti) po osnovi posebnog poreza za određene sektore te ispunio svoju obvezu pravodobnog podnošenja poreznih prijava.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (5. odjel za nadzor II. glavnog odjela za nadzor Porezne i carinske uprave za velike porezne obveznike u okviru nacionalne porezne i carinske uprave, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) proveo je nadzor nad Tescom. Nakon provedenog nadzora porezno tijelo naložilo je Tescu rješenjem da plati utvrđene porezne razlike. Tesco je protiv tog rješenja podnio prigovor. Rješenje je potvrđeno u pogledu posebnog poreza na maloprodaju u trgovinama. Zbog toga je Tescu dodatno naloženo da plati posebni porez na maloprodaju u trgovinama u iznosu od otprilike 1 397 milijuna forinti (zajedno s novčanom kaznom i penalom za kašnjenje).

17. Tužitelj svoju tužbu protiv poreznog rješenja temelji na tome da ne postoji osnova za utvrđenu poreznu obvezu koja mu je nametnuta. Posebice ističe da posebni porez na maloprodaju u trgovinama nije u skladu s pravom Unije.

18. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku dvoji u pogledu usklađenosti posebnog poreza s pravom Unije s obzirom na obilježja mađarskog maloprodajnog tržišta. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da taj porez dovodi do toga da „stvarni porezni teret pretežno snose porezni obveznici koji su u vlasništvu stranog kapitala”.

19. To potvrđuju i statistike dostavljene Sudu. Iz podataka koje su dostavile Komisija i Mađarska proizlazi u tom pogledu da su u prvoj godini oporezivanja (2010.) najvišom poreznom stopom (2,5 %) bila obuhvaćena isključivo društva u većinskom vlasništvu stranih dioničara, dok je drugom najvišom poreznom stopom (0,4 %) bilo obuhvaćeno ukupno 90 % takvih društava (čak 100 % ako pravilno razumijem statističke podatke koje je dostavila Mađarska). Trećom najvišom poreznom stopom (0,1 %) obuhvaćeno je još 40,3 % društva u većinskom vlasništvu stranih dioničara. Međutim, iz tih statističkih podataka ne proizlazi jesu li strani dioničari iz država članica ili iz trećih zemalja.

20. Doduše, ti podaci pokazuju da je 2010. od sedam poduzeća s najvećim prometom u tom sektoru tek tri platilo i porez na dobit. I 2012. (zadnja godina oporezivanja) je od sedam poduzeća s najvećim prometom u tom sektoru tek tri platilo i porez na dobit. Međutim, drugim najvišim poreznim razredom (0,4 %) obuhvaćeno je bilo 2012. „samo još” 70 % poduzeća u većinskom vlasništvu stranih dioničara. Na temelju dostavljenih statističkih podataka ne može se zaključiti kakav je odnos između poduzeća u prvom razredu (oslobođenom od poreza).

21. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku pita se bi li se diskriminacijom trebala smatrati činjenica da porezni obveznik koji obavlja djelatnost maloprodaje u više trgovina podliježe posebnom porezu s progresivnom poreznom stopom i zapravo ulazi u najviši porezni razred, dok (u pravilu nacionalni) porezni obveznici, koji djeluju prema modelu franšize pod zajedničkom trgovačkom oznakom pri čemu je uobičajeno svaka trgovina zasebno trgovačko društvo, ulaze u razred koji je oslobođen od navedenog poreza ili u jedan od razreda koji se niže oporezuje u odnosu na taj najviši razred.

22. 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

23. Odlukom od 19. ožujka 2018., zaprimljenom 16. svibnja 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. Je li u skladu s odredbama UFEU-a kojima se uređuju načela nediskriminacije (članci 18. i 26. UFEU-a), slobode poslovnog nastana (članak 49. UFEU-a), jednakog postupanja (članak 54. UFEU-a), jednakosti u vezi sa sudjelovanjem u kapitalu trgovačkih društava u smislu članka 54. (članak 55. UFEU-a), slobodnog pružanja usluga (članak 56. UFEU-a), slobodnog kretanja kapitala (članci 63. i 65. UFEU-a) i jednakosti u pogledu oporezivanja poduzetnika (članak 110. UFEU-a) činjenica da strani porezni obveznik, koji obavlja djelatnost maloprodaje i vodi više trgovina u okviru jednog trgovačkog društva, podliježe posebnom porezu s vrlo progresivnom poreznom stopom i zapravo ulazi u najviši porezni razred, dok se u praksi pokazalo da nacionalni porezni obveznici, koji djeluju prema modelu franšize pod zajedničkom trgovačkom oznakom pri čemu je uobičajeno svaka trgovina zasebno trgovačko društvo, ulaze u razred koji je oslobođen od navedenog poreza ili u jedan od razreda koji se niže oporezuje u odnosu na taj najviši razred pa su tako porez koji plaćaju strana trgovačka društva i ukupan omjer poreznih prihoda koji se na njih odnose u biti znatno viši nego u slučaju nacionalnih poreznih obveznika?
2. Je li u skladu s odredbama UFEU-a kojima se uređuje načelo zabrane državnih potpora (članak 107. stavak 1. UFEU-a) činjenica da porezni obveznik, koji obavlja djelatnost maloprodaje i vodi više trgovina u okviru jednog trgovačkog društva, podliježe posebnom porezu s vrlo progresivnom poreznom stopom i zapravo ulazi u najviši porezni razred, dok se u praksi pokazalo da nacionalni porezni obveznici, koji su njihovi izravni konkurenti i koji djeluju prema modelu franšize pod zajedničkom trgovačkom oznakom pri čemu je uobičajeno svaka trgovina zasebno trgovačko društvo, zapravo ulaze u razred koji je oslobođen od navedenog poreza ili u jedan od razreda koji se niže oporezuje u odnosu na taj najviši razred pa su tako porez koji plaćaju strana trgovačka društva i ukupan omjer poreznih prihoda koji se na njih odnose u biti znatno viši nego u slučaju nacionalnih poreznih obveznika?
3. Treba li članak 107. UFEU-a i članak 108. stavak 3. UFEU-a tumačiti na način da njihovi učinci obuhvaćaju poreznu mjeru čiji je sastavni dio oslobođenje od poreza – koje čini državnu potporu – koja se financira prihodima od navedene porezne mjere, s obzirom na to da je prije donošenja posebnog poreza na maloprodaju zakonodavac primjenom progresivnih stopa ovisno o prometu, a ne općom poreznom stopom, odredio iznos predviđenih proračunskih prihoda (na temelju prometa tržišnih subjekata) što je rezultiralo ciljanim oslobođenjem od poreza jednog dijela tržišnih subjekata?
4. Protivi li se načelu postupovne jednakosti te načelima djelotvornosti i nadređenosti prava Unije praksa države članice prema kojoj je, unatoč načelu djelotvornosti i obvezi izuzimanja od primjene neusklađenog pravila nacionalnog prava, tijekom postupka poreznog nadzora po službenoj dužnosti ili sljedećeg sudskog postupka nemoguće podnijeti zahtjev za povrat poreza prijavljenog primjenom nacionalnog poreznog propisa protivnog pravu Unije, zbog toga što porezno tijelo ili sud razmatraju pitanje povrede prava Unije isključivo u okviru posebnog postupka pokrenutog na zahtjev i isključivo prije postupka koji se pokreće po službenoj dužnosti, dok, naprotiv, u pogledu poreza koji je prijavljen protivno nacionalnom pravu ne postoji prepreka za podnošenje zahtjeva za povrat u okviru upravnog ili sudskog postupka?

24. U postupku pred Sudom o tim su pitanjima Tesco, Mađarska, Republika Poljska i Europska komisija podnijeli pisana očitovanja te sudjelovali na raspravi održanoj 29. travnja 2019.

V. Pravna ocjena

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

26. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku postavlja u tom pogledu nekoliko pitanja: kao prvo, je li opisan porez protivan, među ostalim, slobodi poslovnog nastana iz članaka 49. i 54. UFEU-a (vidjeti u tom pogledu točku B.) te, kao drugo, je li taj porez u skladu sa zabranom potpora iz članaka 107. i 108. UFEU-a (vidjeti u tom pogledu točku C.). S obzirom na to da sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku izričito naglašava da je za rješavanje spora nužno tumačenje članka 401. Direktive o PDV-u, to će se pitanje prvo ukratko razmotriti (vidjeti u tom pogledu točku A) iako se nijedno od pitanja ne odnosi na tu odredbu.

27. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku postavlja i pitanje je li posebno isključenje naknadne izmjene već donesenih poreznih rješenja u skladu s načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, što ću zaključno razmotriti (vidjeti u tom smislu točku D).

A. Povreda članka 401. Direktive o PDV-u

28. 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. Međutim, u ovom slučaju trebalo bi zaključiti da ne postoji obilježje poreza na promet, kao što sam već navela u svojim mišljenjima u vezi s posebnim porezom na telekomunikacijske usluge⁵.

29. Iz sudske prakse Suda proizlaze četiri bitna obilježja PDV-a koja su relevantna za ocjenu o tome ima li određeni porez obilježje poreza na promet: 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 potrošač⁶.

30. U predmetnom slučaju nipošto nisu ispunjeni prvi, drugi ni četvrti uvjet. S jedne strane, mađarskim posebnim porezom nisu obuhvaćene sve transakcije, nego isključivo transakcije maloprodajnih poduzeća. Prema tome, to nije (opći) porez na promet u smislu prvog kriterija, nego bi se u krajnjem slučaju radilo o posebnoj trošarini. S druge strane, ne oporezuje se svaka pojedinačna transakcija razmjerno njezinoj cijeni (drugi kriterij), nego u skladu s člancima 1. i 2. Zakona o posebnom porezu ukupan (neto) promet ostvaren maloprodajnim djelatnostima u trgovinama.

31. Naposljetku, taj se porez ne prebacuje 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 maloprodaju, porez se mora konkretno prebaciti na potrošača.

⁵ Vidjeti moje mišljenje u predmetu Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, t. 25. i sljedeće točke).

⁶ 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.)

32. 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, maloprodajno poduzeće još uvijek nije u trenutku izvršenja isporuke upoznato s poreznim teretom koji bi se prema potrebi trebao prebaciti, barem ne s njegovim točnim iznosom⁷. U tom pogledu ne radi se o porezu *utemeljenom na prevaljivanju*.

33. Naprotiv, pojam mađarskog posebnog poreza na maloprodaju podrazumijeva izravno oporezivanje maloprodajnih poduzeća, kao što Mađarska pravilno ističe. U skladu s preambulom, potrebno je oporezivati posebnu financijsku sposobnost tih maloprodajnih poduzeća, a ne njihovih kupaca.

34. I zbog toga je poseban porez na promet maloprodajnih 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, to ne mijenja obilježje *izravnog* poreza.

35. Prema tome, 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

36. Prvim prethodnim pitanjem želi se u biti doznati protivi li se mađarski posebni porez na maloprodaju slobodi poslovnog nastana na temelju članaka 49. i 54. UFEU-a, koja je isključivo mjerodavna u predmetnom slučaju.

37. Pritom valja ponajprije utvrditi da, iako izravni porezi, među koje spada predmetni posebni porez (u tom pogledu vidjeti točku 33. 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 slobode⁸.

38. 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 zastupništva⁹.

39. 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.).

⁷ 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.).

⁸ 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.).

⁹ 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

40. Prilikom ocjene radi li se o prekograničnoj situaciji valja ponajprije napomenuti da u skladu s ustaljenom sudskom praksom sjedište društva, kao i državljanstvo fizičkih osoba, služi za određivanje njegove povezanosti s pravnim poretkom određene države¹⁰. S obzirom na to da Tesco ima sjedište u Mađarskoj, treba se posljedično smatrati mađarskim društvom, tako da se u tom pogledu ne radi o prekograničnoj situaciji.

41. Međutim, društvo majka Tesca jest društvo sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini. 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.

42. 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 obvezu¹¹. Stoga se tužitelj u glavnom postupku može pozvati na eventualno ograničenje slobode poslovnog nastana svojeg društva majke.

2. Ograničenje slobode poslovnog nastana

43. Ograničenjima slobode poslovnog nastana smatraju se prema ustaljenoj sudskoj praksi sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim¹². 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 pitanja¹³.

44. 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 situaciju¹⁴.

45. Ograničenje slobode poslovnog nastana pretpostavlja, dakle, ponajprije različito postupanje s dvjema ili više usporedivih skupina (vidjeti u tom pogledu točku a). Ako je to slučaj, postavlja se kao sljedeće pitanje utječe li se tim različitim postupanjem s prekograničnim i isključivo unutarnjim situacijama negativno na prekogranične situacije, pri čemu je moguća i otvorena i prikrivena diskriminacija (vidjeti u tom smislu točku b).

46. U vezi s predmetnim slučajem valja u konačnici ponajprije pojasniti da se, za razliku od predmeta *Hervis Sport*¹⁵, 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.

10 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.).

11 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).

12 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.)

13 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.).

14 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.).

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

47. Karakteristično za činjenice u tom predmetu bila je kombinacija progresivnog poreza na prihod na maloprodaju, 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.

48. Međutim, Sud je izrazio zabrinutost u pogledu usklađenosti pravila o zbrajanju s pravom Unije¹⁶. Međutim, čak i ako se pravilom o zbrajanju u predmetnom slučaju krši pravo Unije, 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. S obzirom na to da se to pravilo ne primjenjuje na Tesca, to ni na koji način ne utječe na glavni postupak.

49. 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 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, kao što pravilno ističu Tesco i Komisija, da bi i progresivna stopa sama po sebi mogla predstavljati diskriminaciju¹⁷.

a) Različito postupanje

50. 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.

51. 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 takvo 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 odbaciti postojanje nejednakog postupanja.

52. 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 pojedini razred. 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 poduzećima¹⁸.

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

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

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

b) Diskriminacija prekograničnih situacija

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

54. Ne postoji otvorena ili izravna diskriminacija stranih poduzeća. Naime, načini naplate posebnog poreza ne razlikuju se prema sjedištu odnosno „podrijetlu” poduzeća.

55. 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 rezultata¹⁹. Stoga je u pogledu diskriminatornog obilježja u smislu članaka 49. i 54. UFEU-a odlučujuće pitanje je li različito postupanje prema maloprodajnim poduzećima s obzirom na kriterij godišnjeg neto prometa istovjetno nejednakom postupanju na temelju podrijetla odnosno sjedišta poduzeća.

56. 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 57. 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 79. i sljedeće točke ovog mišljenja).

1) Relevantna korelacija

57. 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 slučajeva²⁰ tako i jednostavni povećani utjecaj na nerezidente²¹; djelomično čak govori tek o pukoj opasnosti od diskriminacije²². U kvalitativnom smislu, nije jasno mora li korelacija obično²³ postojati odnosno proizlaziti iz biti kriterija razlikovanja, kao što se u nekoliko presuda navodi²⁴, ili se može temeljiti i na slučajnim činjeničnim odnosima²⁵. Osim toga, nejasno je moraju li kumulativno postojati kvantitativna i kvalitativna korelacija ili je eventualno dovoljna alternativna kumulacija.

58. 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 učinke²⁶.

19 Presuda 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.)

20 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).

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

22 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.)

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

24 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), u pogledu 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).

25 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)

26 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.).

i) Kvantitativni kriterij

59. 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 slučajeva²⁷.

60. 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 majkama²⁸.

61. 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 diskriminatornog obilježja. Osim toga, ispitivanje isključivo na temelju najvišeg razreda još je upitnije što je više progresivnih razreda predviđenih porezom. Taj je pristup u potpunosti neodgovarajuć ako postoji klizna krivulja progresije koja ne sadržava razrede, kao što je često slučaj s oporezivanjem prihoda.

62. Nije uvjerljivo ni Komisijino pozivanje na činjenicu da većinu ukupnog iznosa posebnog poreza snose strana poduzeća²⁹. 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. Naime, tom se obilježju uvijek udovoljava ako na tržištu većinom dominiraju strana poduzeća.

63. 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.

64. Isto vrijedi i za razmatranje prosječne porezne stope. S obzirom na to da se progresivnim porezima nejednako postupa tek primjenom različitih *prosječnih* poreznih stopa, moglo bi se u krajnjem slučaju postaviti pitanje diskriminiraju li se u pogledu te stope u velikoj većini slučajeva sva strana u odnosu na domaća poduzeća. 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.

65. 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.

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

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

29 U tom smislu t. 40. njezina pisanog očitovanja

66. Osim toga, nedostatak isključivo kvantitativnog ispitivanja, pored prethodno navedenih poteškoća u vezi s izračunom (vidjeti u tom pogledu točku 59. i sljedeće točke ovog mišljenja), jest znatna pravna nesigurnost koju uzrokuje, osim ako se ne utvrdi konkretna granična vrijednost³⁰. 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. Tako se u predmetnom slučaju u dvije godine utrostručio broj „domaćih” poduzeća obuhvaćenih drugim najvišim poreznim razredom (od 10 % na 30 %).

67. Na primjer, i porezom na digitalne usluge, koji je upravo usvojen 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 tek kasnije dostupnim statistikama.

68. 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. 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 unutar koncerna) i njegove dioničare kako bi se utvrdilo utječe li se stvarno na poduzeće izvan EU-a, poduzeće iz treće zemlje ili domaće poduzeće?

69. U predmetnom slučaju Sud uopće nije upoznat s dioničarskom strukturom društva majke odnosno stvarnog društva majke koncerna. Prema tome, ovaj slučaj dobro pokazuje neprikladnost kvantitativnog pristupa, koji se također temelji na dioničarskoj strukturi društva.

ii) Kvalitativni kriterij

70. 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 društva³¹. Puka slučajna povezanost, koliko god bila znatna u kvantitativnom smislu, ne može u načelu biti dovoljna za postojanje neizravne diskriminacije.

71. Međutim, kriterij bitne korelacije zahtijeva daljnju konkretizaciju. 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 ljekarni³². 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.

30 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.

31 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/Njemačka (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).

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

72. Isto vrijedi, kao što je nedavno naveo nezavisni odvjetnik N. Wahl³³, 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 vozila³⁴.

73. 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, ona prema svojoj prirodi korelira s prednosti koja se daje domaćim poduzećima³⁵.

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

75. 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 članicama³⁶.

76. Međutim, to samo po sebi nije dovoljno. Poduzećima s velikim prometom mogu jednako dobro upravljati i rezidenti³⁷. To je osobito slučaj ako se, kao u ovom predmetu (vidjeti članak 3. stavak 2. 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 maloprodaje u *Mađarskoj* od domaćih poduzeća.

77. Drugim riječima, kriterij prometa nije razlikovno, nego neutralno, obilježje prekogranične prirode. 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 maloprodajnog tržišta, koju je mađarski zakonodavac možda namjerno iskoristio (o tom pitanju vidjeti točku 79. i sljedeće točke ovog mišljenja).

78. To potvrđuju i statistike dostavljene Sudu. Tako jedna od statistika u predmetu *Vodafone* (C-75/18) 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 cjelokupno mađarsko gospodarstvo obilježeno visokim udjelom uspješnih poduzeća (tj. većih, s većim prometom i dobiti) u vlasništvu stranih dioničara. Znatne dijelove mađarskog gospodarstva, poput, primjerice, prerađivačke industrije, čine prema podacima koje je dostavila Mađarska uglavnom strana trgovačka društva, koja ostvaruju 85 % do 97 % ukupnog prometa³⁸. Međutim, ta očigledno povijesno uvjetovana okolnost ne znači da se svakim porezom kojim se opterećuju poduzeća koja su osobito uspješna na tržištu ujedno neizravno diskriminira.

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

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

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

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

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

38 Vidjeti u tom pogledu t. 53. pisanog očitovanja.

2) Učinci namjerne i ciljane diskriminacije

79. Međutim, Komisija također tvrdi da je mađarski zakonodavac namjerno i ciljano prouzročio diskriminatoran učinak posebnog poreza. Komisija se u tom pogledu poziva na izjave u parlamentarnoj raspravi i izvratke iz vladinih dokumenata.

80. U tom se smislu 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

81. Smatram da postoje određeni rizici u vezi sa subjektivnim razmatranjem stvarne neizravne diskriminacije koja se mora objektivno³⁹ utvrditi. Osobito neizvjesnosti povezane s utvrđivanjem subjektivne diskriminatorne namjere određene države članice izazivaju zabrinutost⁴⁰ i naknadne probleme (npr. u pogledu mogućnosti dokazivanja).

82. Međutim, na to pitanje s obzirom na smisao i svrhu kvalitativnog kriterija u kontekstu neizravne diskriminacije (vidjeti u tom pogledu točke 55. i 70. i sljedeće točke ovog mišljenja) te zabranu zlouporabe prava (odnosno zabranu proturječnog postupanja) utvrđenu pravom Unije valja potvrdno odgovoriti, ali isključivo pod vrlo strogim uvjetima.

83. 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.

84. Taj se pristup temelji na općem pravnom načelu zabrane zlouporabe prava⁴¹, koja se na razini Unije ne odnosi isključivo na porezne obveznike (vidjeti u tom smislu članak 6. Direktive 2016/1164⁴²). Kao i nezavisni odvjetnik M. Campos Sánchez-Bordona⁴³, smatram da i države članice u konačnici ulaze u područje primjene tog općeg pravnog načela iz članka 4. stavka 3. UEU-a.

39 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:99, t. 71. i 72.), 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 obveza daje objektivna ocjena. Međutim, ništa drugo se ne može u tom pogledu vrijediti za zahtjev za prethodnu odluku jer se u oba slučaja radi o ocjeni diskriminacije.

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

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

42 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.)

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

85. 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 Ugovora ili akata institucija Unije⁴⁴.

86. Konkretno, člankom 4. stavkom 3. trećim podstavkom UEU-a zahtijeva se da se države članice suzdrže od svih mjera koje bi mogle ugroziti postizanje ciljeva Unije. Međutim, namjerno i isključivo izvršavanje 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.

87. Međutim, iz prethodno navedenih dvojbi također proizlazi da to mora biti vrlo ograničena iznimka, koja se mora primjenjivati restriktivno kako bi se vodilo računa o autonomiji država članica, te zahtijeva konkretan dokaz. O neizravnom ograničenju temeljnih sloboda zbog postupanja određene države članice kojim zloupotrebljava pravo nipošto se ne smije olako zaključiti na temelju pukih spekulacija, nedovoljno potkrijepljenih statistika, isključivo pojedinačnih izjava⁴⁵ ili drugih nagađanja.

88. Naprotiv, 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, kao ni u drugim slučajevima zlouporabe, ne smije postojati nijedan drugi objektivni razlog za odabrano rješenje.

ii) Dokazivanje relevantne diskriminatorne namjere

89. U tom pogledu postoje znatne dvojbe. Komisija temelji svoje stajalište o postojanju diskriminatorne namjere na svojem zapažanju da linija koja dijeli najviši (iznad 100 milijardi mađarskih forinti) od srednjeg razreda prometa (između 30 i 100 milijardi mađarskih forinti) gotovo predstavlja liniju razdvajanja između domaćih i stranih društava.

90. Međutim, to ne proizlazi iz dostavljenih podataka iako u dva najviša porezna razreda zapravo ulaze poduzeća u većinskom stranom vlasništvu. Naime, i u treći razred ulaze brojna poduzeća u vlasništvu državljana određene druge države članice EU-a. Osim toga, barem od 2012. strana poduzeća čine 30 % drugog poreznog razreda. U tom je smislu vjerojatno teško govoriti o jasnoj liniji razdvajanja. Osim toga, prevelik je udio stranih poduzeća koja također imaju koristi od niže porezne stope. Uostalom, nije poznat udio stranih poduzeća koja također imaju koristi od poreznog oslobođenja.

91. To je logično ako, kao što navodi sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku, mađarsko gospodarstvo u sektoru maloprodaje doista karakterizira organizacijski model mnogih manjih trgovaca na malo pod jednom trgovačkom oznakom (model franšize). Mnogi porezni obveznici mogu imati isti promet u ukupnom iznosu, ali svaki pojedini ima tek mali promet, koji onda također podliježe nižoj poreznoj stopi. Međutim, Tesco u konačnici ne konkurira svim drugim oporezivim mađarskim trgovcima na malo, nego isključivo svakom pojedinačnom (neovisnom) oporezivom trgovcu na malo.

⁴⁴ 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.)

⁴⁵ Izjave političara, osobito u predizbornoj kampanji, nisu dovoljne, kao što se pravilno ističe u mišljenju nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Austrija/Njemačka (C-591/17, EU:C:2019:99, t. 70. i 71.). Ništa drugo ne može vrijediti za javnu parlamentarnu raspravu, na koju se, među ostalim, poziva Komisija u ovom predmetu.

92. No znači li centralizacija preostalog dijela europskog maloprodajnog sektora (mnoge trgovine u rukama jednog poreznog obveznika) da se progresivnim oporezivanjem prihoda od maloprodaje u Mađarskoj zloupotrebljava pravo ako određeni europski trgovački lanac uspostavi svoj organizacijski model u Mađarskoj?

93. To se mora preispitati. Konkretno, ništa nije sprečavalo Tesca da svoju organizacijsku strukturu prilagodi promijenjenim poreznim okolnostima te da njegove podružnice također posluju prema modelu franšize. Moguća je i organizacija u obliku više kontroliranih pravnih osoba. To bi također smanjilo prosječnu poreznu stopu, osim ako se primjenjuje pravilo o zbrajanju. Oporezivanje dakle ovisi o odabranom pravnom obliku. Međutim, temeljnim slobodama ne zahtijeva se oporezivanje neutralnog pravnog oblika,⁴⁶ nego isključivo oporezivanje kojim se ne diskriminira prekogranična situacija. U tom se smislu snažnije oporezivanje određenog centraliziranog organizacijskog oblika ne može se samo po sebi smatrati zlouporabom.

94. S druge strane, formulacije iz 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 dobiti⁴⁷. Naime, i u mađarskoj parlamentarnoj raspravi u bitnome je bilo govora o problemu koji nastaje 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. U tom je smislu to posebno porezno zakonodavstvo manje usmjereno protiv *stranik*, a više protiv međunarodnih (*multinacionalnih*) poduzeća.

95. To također upućuje na objektivian razlog u prilog spornom poreznom zakonodavstvu. Kao što pokazuje jedna statistika koja je dostavljena Sudu u predmetu Vodafone, tek polovica od deset poduzeća s najvećim prometom u Mađarskoj platila je 2010. porez na dobit. Pritom se radilo o poduzećima u domaćem vlasništvu i poduzećima u vlasništvu stranih državljana iz drugih država članica EU-a. Porez na dobit platilo je čak manje od polovice od sedam poduzeća s najvećim prometom u maloprodajnom sektoru (sve poduzeća u vlasništvu stranih državljana iz drugih država članica EU-a). To se može povezati sa stvarnim gubicima. Međutim, Komisija je na raspravi u više navrata naglasila da je prosječna dobit maloprodajnog sektora u Mađarskoj iznosila 2,68 % prometa. Posljedica toga morala je onda biti odgovarajuća obveza poreza na dobit. U tom se pogledu ne može isključiti da je prosječna dobit od 2,68 % prometa prenesena u zemlje s niskim poreznim stopama. Povezivanjem oporezivanja s prometom moglo bi se pokušati ispraviti tu situaciju.

96. Uostalom, to je također u skladu s Komisijinim pristupom u vezi s planiranim porezom na digitalne usluge na razini Unije⁴⁸. Komisija također nastoji povećati sudjelovanje multinacionalnih kompanija (uglavnom iz trećih zemalja) u troškovima javnih usluga ako one ostvaruju dobit u Uniji, a u njoj ne podliježu porezu na prihod. Ako već Komisija smatra da je progresivan 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.

46 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu X (C-68/15, EU:C:2016:886, t. 24.). Naposljetku, vidjeti također presude od 25. veljače 2010., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 37. i sljedeće točke), i od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, t. 53.).

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

48 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.

97. Konkretno, Komisija se poziva isključivo na izjave 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 biračima⁴⁹. Međutim, iz prvoga ne proizlazi da je primarni cilj tog poreza bilo oporezivanje stranih državljana iz drugih država članica EU-a.

99. Osim toga, granicom od 500 milijuna mađarskih forinti za prvi porezni razred nisu obuhvaćena isključivo domaća poduzeća. Svako novo domaće i strano poduzeće koje djeluje na mađarskom maloprodajnom tržištu također ima koristi od olakšice. U tom se smislu odabranom strukturom poreznih stopa osobito pogoduje novoosnovanim poduzećima u odnosu na veća poduzeća, koja su se već čvrsto etablirala na tržištu⁵⁰. Njome se također pogoduje, kao što je Poljska tvrdila na raspravi, manjim i srednjim poduzećima u odnosu na velike koncernne, a time i decentraliziranijoj strukturi tržišta. Je li granica od 30 do 100 milijardi mađarskih forinti prometa „najbolja” granica te bi li određeni drugi iznos bio „bolji” (Komisija je na raspravi „predložila” granicu od 10 do 50 milijuna mađarskih forinti) odluka je nacionalnog zakonodavca, koju, izuzev u pogledu zlouporabe, ne mogu preispitivati ni Sud ni Komisija.

100. Nasuprot tomu, Komisija je na raspravi u više navrata naglasila da porez na prihod utemeljen na prometu nema smisla („makes no sense”). Smatram da nije pravilna ta tvrdnja da je isključivo oporezivanje prihoda utemeljeno na dobiti u skladu s načelom oporezivanja prema platežnoj sposobnosti.

101. 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 da dodatni prihod (marginalni prihod) raste zbog padajućih fiksnih troškova po jedinici proizvoda⁵¹. 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 u skladu s tim valja oporezivati.

102. Nipošto stoga 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)⁵². (Privatni) bankarski sektor prilikom dodjele kredita također razlikuje korisnike kredita prema veličini njihova prometa. Čak se i planirani europski porez na digitalne usluge vjerojatno temelji na toj pretpostavci, ako bi se poduzeća trebala oporezivati tek iznad određene granice prometa (neovisno o tome ostvaruju li doista dobit). Stoga promet možda nije idealan, ali ni irelevantan pokazatelj financijske sposobnosti.

49 Nezavisni odvjetnik N. 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.”

50 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*.

51 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.).

52 Vidjeti u tom smislu i presudu od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, t. 75. i sljedeće točke).

103. 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 u 23. uvodnoj izjavi⁵³ također izričito obrazlaže svoj prijedlog za planirani europski porez na digitalne usluge činjenicom da „veća poduzeća imaju veće mogućnosti za agresivno porezno planiranje”.

c) Međuzaključak

104. Ne postoji neizravno ograničenje temeljnih sloboda zbog uvođenja progresivnog poreza na prihod maloprodajnih poduzeća utemeljenog 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 objektivan razlog u prilog strukturi takvog poreza državi članici Mađarskoj ne može se u tom smislu uputiti prigovor da svojim postupanjem zloupotrebljava pravo.

3. Podredno: opravdanje neizravne diskriminacije

105. Ako Sud ipak zaključi da postoji neizravna diskriminacija, valja podredno ispitati 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 ostvarenje⁵⁴.

a) Važni razlozi u općem interesu

106. 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 ponovno uspostavljanje proračunske ravnoteže povećanjem poreznih prihoda⁵⁵ ne opravdava diskriminaciju. 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.

107. Međutim, različita platežna sposobnost poreznih obveznika može opravdati različito postupanje prema poreznim obveznicima⁵⁶. U skladu s tim se u poreznom 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 troškovima⁵⁷. U mnogim državama članicama načelo oporezivanja prema financijskoj sposobnosti čak je i ustavno načelo, koje je djelomično izričito utvrđeno ustavima⁵⁸, a djelomično proizlazi iz načela jednakog postupanja⁵⁹.

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

54 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.)

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

56 Vidjeti moje mišljenje u predmetu 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.).

57 U pogledu načela oporezivanja prema financijskoj sposobnosti na razini Unije i Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018., § 3. t. 54. i sljedeće točke.

58 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 Temeljnog zakona.

59 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)

108. Pozadina je u socijalnoj državi cilj da se rasterete socijalno ugrožene osobe i u tom pogledu preraspodjele prilično neravnomjerno raspodijeljena sredstva pomoću poreznog prava. 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 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. Čak i Europska unija primjenjuje progresivno oporezivanje prihoda svojih dužnosnika i zaposlenika⁶⁰.

109. Sud je također priznao načelo oporezivanja u skladu s platežnom sposobnosti, barem u kontekstu opravdanja usklađenosti poreznog sustava⁶¹. Iznos prometa barem je prihvatljiv pokazatelj određene financijske sposobnosti (vidjeti točku 100. i sljedeće točke ovog mišljenja). Stoga se razlogom za opravdanje oporezivanja na temelju financijske sposobnosti može u vezi s načelom socijalne države opravdati ograničenje temeljnih sloboda.

b) Proporcionalnost ograničenja

110. 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 cilja⁶².

1) Prikladnost

111. 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 način⁶³.

112. Pri tome Sud uzima u obzir diskrecijsku ovlast država članica prilikom donošenja općih zakona⁶⁴. Od zakonodavca se osobito zahtijevaju političke, gospodarske i socijalne odluke. Isto tako, pozvan je izvršavati složene procjene⁶⁵. Zbog nepostojanja usklađenosti na razini Unije nacionalni zakonodavac ima određeno diskrecijsko pravo u području oporezivanja. Slijedom navedenog, ispunjen je zahtjev usklađenosti ako poseban porez nije očigledno neprikladan za postizanje cilja⁶⁶.

113. Ako se posebnim porezom u predmetnom slučaju uzima u obzir gospodarska sposobnost poduzeća koja se oporezuju, ona se očigledno temelji na pretpostavci da su poduzeća s većim prometom financijski sposobnija od onih s manjim prometom (vidjeti točku 102. ovog mišljenja).

60 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 %.

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

62 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.)

63 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.)

64 Vidjeti presude od 6. studenoga 2003., Gambelli i dr. (C-243/01, EU:C:2003:597, t. 63.), od 21. rujna 1999., Läära 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).

65 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.).

66 U tom pogledu vidjeti moje mišljenje u predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 48) i presude Suda 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), u pogledu diskrecijskog prava zakonodavca Unije, koje se može prenijeti na nacionalno zakonodavstvo, a 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.).

114. Nasuprot tomu, Komisija tvrdi da promet ukazuje isključivo 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 način⁶⁷.

115. Konkretno, nije potrebna *izravna* veza, koju sam 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 diskrecijskim pravom država članica. Umjesto toga, valja zaključiti da je određena mjera neprikladna isključivo ako ne postoji logična povezanost. Međutim, u predmetnom slučaju prilično je razvidna *neizravna* veza između ostvarenog godišnjeg prometa i financijske sposobnosti (vidjeti u tom smislu točku 101. i sljedeće točke ovog mišljenja).

116. Suprotno onomu što je Komisija navela na raspravi, različito postupanje stoga nije odlučujuće za ocjenu primjenjuje li se progresivna stopa na porez utemeljen na dobiti ili prometu. Uostalom, dobit poduzeća također je isključivo računska varijabla, koja pokazuje fiktivnu (oporezivu) financijsku sposobnost i ne odgovara uvijek onoj stvarnoj. To je jasno u slučaju velikih posebnih amortizacija, kojom 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).

117. Problem oporezivanja u obama slučajevima unatoč stvarnim gubicima (ili zbog fiktivnih dobiti) pitanje je nacionalnog prava. Njime se to može uzeti u obzir otpustom ili odgodom takvog poreza ako doista postoje stvarni gubici (tj. ne tek knjigovodstveni gubici) ili isključivo knjigovodstvene dobiti (tj. bez stvarnih dobiti).

118. 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 prometu⁶⁸.

119. Dakle, mađarski posebni porez nije očigledno neprikladan za navedeni cilj oporezivanja u skladu s financijskom sposobnosti.

2) Nužnost

120. Ni porez na prihod utemeljen na dobiti nije blaže ni jednako prikladno sredstvo, nego alternativa porezu na prihod utemeljenom na prometu. Kao što je navedeno u točki 116. ovog mišljenja, vrsta tehnike oporezivanja prihoda (na temelju prometa ili dobiti) ne govori ništa o tome trebaju li se porezi plaćati i u slučaju stvarnog gubitka.

67 U uvodnoj izjavi 23. prijedloga Komisije o porezu na digitalne usluge utemeljenom na prometu navodi se da bi se pragom na temelju prometa trebala ograničiti primjena poreza na digitalne usluge na poduzeća određene veličine. Riječ je o poduzećima koja se u velikoj mjeri oslanjaju na iskorištavanje snažnog položaja na tržištu. Pragom se također isključuju mali poduzetnici i novoosnovana poduzeća, za koje bi teret novog poreza bio neproporcionalan. Komisija to izričito obrazlaže (stranica 12.) time da zbog svojeg snažnog položaja na tržištu ta poduzeća (s velikim prometom) mogu ostvariti relativno veću korist od svojih poslovnih modela nego manja poduzeća. Zbog tog „gospodarskog kapaciteta” ta se poduzeća smatraju osobito „pogodnim za oporezivanje” te se proglašavaju poreznim obveznicima.

68 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*

121. Propisivanje konkretne tehnike oporezivanja pravom Unije u području neusklađenih poreza teško bi se moglo uskladiti s autonomijom država članica u području poreznog prava. Iz prava Unije ni u kojem slučaju ne proizlazi prednost poreza utemeljenog na dobiti pred onim utemeljenim na prometu.

122. Osim toga, porez na prihod utemeljen na dobiti radi postizanja učinkovitog oporezivanja koje je manje ovisno o aranžmanima također nije jednako prikladan. Naime, poveznica s obzirom na promet u pogledu porezne osnovice ima navedenu prednost, i to da ga je lakše utvrditi i da se njime otežavaju strategije zaobilaznja.

3) *Primjerenost*

123. Podredno pretpostavljeno ograničenje slobode poslovnog nastana također je razmjerno u odnosu na njegove legitimne ciljeve oporezivanja prema financijskoj sposobnosti, poštovanje kriterijâ stabilnosti i borbu protiv zlouporaba. Svi navedeni ciljevi priznati su u Uniji i imaju djelomično najveću prednost.

124. Konkretno, čini se da posebni porez ne onemogućuje gospodarski isplativu djelatnost na mađarskom maloprodajnom tržištu. Čini se da nema zagušujući učinak, kao što se pokazalo tijekom proteklih godina. Sâma Komisija je u nekoliko navrata tvrdila da je prosječna dobit maloprodajnog sektora u Mađarskoj bila viša od najveće porezne stope posebnog poreza od 2,5 %, a pogotovo od prosječne porezne stope (u Tescovu slučaju bila je između 2 % i 2,2 %⁶⁹).

125. Doduše, oporezivanje dohotka (porezna stopa od 2 % i profitna marža od 2,68 % odgovaraju poreznoj stopi od 75 %, a porezna stopa od 2,2 % i jednaka profitna marža odgovaraju poreznoj stopi od 82 % na dobit), koje iz navedenog proizlazi, jest znatno. Međutim, ono, s jedne strane, ovisi o Teskovoju profitnoj marži, koja je Sudu nepoznata i na koju Tesco u određenoj mjeri može utjecati. S druge strane, posebnim se porezom također smanjuje dobit, što uključuje smanjenje poreza na prihod utemeljenog na dobiti ako se plaća porez na prihod. Uz to, posebni porez naplaćivao se od početka kao takozvani krizni porez samo tri godine i stoga je bio isključivo privremene prirode.

126. Dakle bilo bi u svakom slučaju opravdano pretpostavljeno ograničenje slobode poslovnog nastana progresivnim porezom na prihod utemeljenim na prometu na teret maloprodajnih poduzeća s velikim prometom.

4. *Zaključak o prvom prethodnom pitanju*

127. Mađarski posebni porez na maloprodaju nije protivan člancima 49. i 54. UFEU-a.

C. Drugo i treće prethodno pitanje: povreda zabrane potpora

128. Drugo i treće prethodno pitanje odnose se na obilježje potpore mađarskog progresivnog posebnog poreza na maloprodaju. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku smatra da ono postoji, s jedne strane, zbog činjenice da porezni obveznik, koji obavlja djelatnost maloprodaje i vodi više trgovina u okviru jednog trgovačkog društva, „podliježe posebnom porezu s vrlo progresivnom poreznom stopom i *zapravo* ulazi u najviši porezni razred”, dok se *u praksi* pokazalo da porezni obveznik, koji je njegov konkurenti i koji djeluje prema modelu franšize tek s jednom trgovinom, ulazi „u razred koji je oslobođen od navedenog poreza ili u jedan od razreda koji se niže oporezuje u odnosu na taj najviši razred”.

⁶⁹ U tom smislu sâm Tesco u t. 62. njegova pisanog očitovanja

129. S druge strane, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku povezuje obilježje potpore s mogućom upotrebom prihoda od posebnog poreza u korist manjih poduzeća koja mu ne podliježu.

1. Dopuštenost drugog i trećeg prethodnog pitanja

130. Ponajprije valja pojasniti je li zahtjev za prethodnu odluku dopušten u pogledu drugog i trećeg prethodnog pitanja. Naime, porezni obveznik ne može se prema ustaljenoj sudskoj praksi pozivati na to da neka porezna mjera na koju imaju pravo drugi poduzetnici predstavlja državnu potporu kako bi izbjegao obvezu plaćanja tog poreza⁷⁰.

131. 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 potporu⁷¹. U takvom se slučaju dotični porezni obveznik može također protiviti vlastitom opterećenju, koje nužno podrazumijeva stavljanje trećih osoba u povoljniji položaj. Međutim, to pretpostavlja namjensku vezu između poreza i potpore. Porezni prihod mora nužno biti namijenjen financiranju potpore i izravno utjecati na njezinu visinu i posljedično na ocjenu spojivosti te potpore s unutarnjim tržištem⁷².

132. Međutim, namjena prikupljenih novčanih sredstava ne dovodi na temelju zakona do stavljanja određenih poduzeća u povoljniji položaj. Nasuprot tomu, tužitelj u glavnom postupku opterećen je 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.

133. To ne mijenja ni činjenica, koju je utvrdio sud, da je iznos potrebnog poreznog prihoda utvrđen prije otpusta poreza i da je iznos osnovice koja se ne oporezuje stoga utjecao na poreznu stopu u drugim poreznim razredima. Namjena poreznog prihoda stoga nije u korist drugih konkurenata, nego je i dalje u korist zajednice i u svrhu snošenja općih državnih troškova.

134. Stoga se Tesco ne može pred nacionalnim sudovima pozivati na nezakonitost oslobođenja od poreza koje je odobreno drugim poduzetnicima kako bi izbjegao plaćanje tog poreza.

135. Sud je čak i u presudi u predmetu *Air Liquide Industries Belgium*⁷³, koju je naveo Tesco, 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”⁷⁴.

70 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)

71 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).

72 U tom smislu presude od 20. rujna 2018., *Carrefour Hypermarchés i dr.* (C-510/16, EU:C:2018:751, t. 19.), od 10. studenoga 2016., *DTS Distribuidora de Televisión Digital/Komisija* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, t. 68.), te od 22. prosinca 2008., *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, t. 99.)

73 Presuda od 15. lipnja 2006. (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 25. i 26.)

74 Presuda od 15. lipnja 2006., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43.)

136. Naime, „logična posljedica” potpore nespojive s unutarnjim tržištem jest njezin povrat⁷⁵. Međutim, neoporezivanje Tesca ne bi predstavljalo povrat, nego bi se potpora proširila na drugu osobu (u ovom slučaju Tesca) i stoga ne bi uklonilo narušavanje tržišnog natjecanja, nego bi ga pojačalo. To je ujedno i bitna razlika u odnosu na slučajeve u kojima se, iako se pred nacionalnim sudom osporava „isključivo” porezno rješenje, sud koji je uputio zahtjev pita može li se primijeniti određena povoljna nacionalna odredba⁷⁶. U tim se slučajevima porezni obveznik poziva na nacionalnu odredbu kojom se stavlja u povoljniji položaj i koja može predstavljati potporu.

137. To se ne može opovrgnuti ni time da nije moguć povrat naknadnim oporezivanjem manjih poduzeća, tako da je prihvatljivo tek ukidanje poreza. Iznimno, ako nije moguć povrat potpore, on se ne može zatražiti ni u skladu s člankom 14. stavkom 1. Uredbe (EZ) br. 659/1999⁷⁷. Kao što je Sud ocijenio, načelo u skladu s kojim nitko ne može biti dužan ispuniti nemoguću obvezu spada u opća načela prava Unije⁷⁸. Međutim, 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.

138. Suprotno Komisijinu navodu, ni iz nedavnih odluka Suda u predmetu ANGED⁷⁹ 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.

139. Ništa ne sprečava Tesca da od nacionalnog suda ishodi apstraktno preispitivanje zakona. Međutim, u ovom su predmetu prethodna pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku ograničena na porezno rješenje koje se odnosi na Tesca i, prema tome, na pojedinačnu poreznu obvezu.

140. Stoga 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 poreza⁸⁰. Dakle, već zbog toga je nedopušten zahtjev za prethodnu odluku u odnosu na drugo i treće prethodno pitanje.

2. Podredno: pravna ocjena

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

75 Presude 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. 77.), 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. 116.), od 1. listopada 2015., Electrabel i Dunamenti Erőmű protiv Komisije (C-357/14 P, EU:C:2015:642, t. 111.) te od 15. prosinca 2005., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, t. 113. i navedena sudska praksa)

76 Na primjer, to je bila situacija na koju se odnosi presuda od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 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.)

78 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.).

79 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)

80 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)

142. 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 natjecanje⁸¹.

a) Pojam prednosti

143. Državnim potporama smatraju se prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda 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 uvjetima⁸².

144. 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-a⁸³. 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 učinke⁸⁴.

145. U predmetnom slučaju također je upitno postoji li selektivna prednost. Prednost ne postoji već u pogledu oslobođenja od poreza i manjeg oporezivanja. Nijedno poduzeće, ni malo ni veliko, ne oporezuje se ako mu je promet manji od 500 milijuna mađarskih forinti, a oporezuju se po znatno smanjenoj stopi u slučaju prometa od 500 milijuna do 30 milijardi mađarskih forinti te po smanjenoj stopi u slučaju prometa od 30 do 100 milijardi mađarskih forinti. To se odnosi i na Tesca.

146. Različita prosječna porezna stopa, koja proizlazi iz progresije, mogla bi u krajnjem slučaju predstavljati prednost kojom se pogoduje poreznim obveznicima s manjim prometom.

81 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.)

82 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.)

83 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.)

84 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

1) Kriterij ispitivanja selektivnosti općeg poreznog zakona

147. U sudskoj praksi kao polazna točka sustavno se ponavlja da porezno pravilo nije selektivno ako se bez razlike primjenjuje na sve gospodarske subjekte⁸⁵. 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 selektivno⁸⁶. Ipak, opći porezni zakoni također se moraju ispitati u pogledu zabrane potpore iz članka 107. UFEU-a⁸⁷.

148. Pritom je odlučujuće jesu li pretpostavke za porezne pogodnosti izabrane prema mjerilima nacionalnog poreznog sustava bez diskriminacije⁸⁸. 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 neopravdana iznimka i, stoga, selektivna⁸⁹.

149. Potonje podrazumijeva da postoji nejednako postupanje prema poduzetnicima u usporedivoj situaciji koje se ne može opravdati⁹⁰. Ispitivanje selektivnosti u konačnici je ispitivanje postojanja diskriminacije⁹¹.

150. Mjera koja predstavlja iznimku od primjene općeg poreznog sustava može se u tom smislu opravdati ako predmetna država članica dokaže da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih načela ili smjernica njezina poreznog sustava⁹². Opće razlike u okviru koherentnog poreznog sustava stoga teško mogu predstavljati selektivnu prednost.

151. Različiti nezavisni odvjetnici⁹³ izrazili su zabrinutost osobito u pogledu utvrđivanja pravilnog referentnog okvira i općeg ispitivanja jednakosti svih nacionalnih poreznih zakona u vezi s istodobnom poreznom autonomijom država članica. To se može 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. Taj blaži kriterij ispitivanja primjenjuje se osobito ako se, kao u predmetnom slučaju, radi o nedavno uvedenim poreznim zakonima.

85 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.).

86 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.).

87 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.).

88 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.).

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

90 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. 58.); vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 40.), od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 64. i 65.) te od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, t. 42. i 43.).

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

92 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)

93 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).

152. 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 očigledno usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na zadani cilj poreznog režima te države članice⁹⁴.

153. S druge strane, čak i ako je udovoljeno tom uvjetu, prednost se može opravdati prirodom ili općom strukturom sustava čiji je dio. To je osobito slučaj ako je porezni režim izravno utemeljen na osnovnim načelima ili smjernicama nacionalnog poreznog sustava,⁹⁵ 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 prostor⁹⁶.

154. Ako se pobliže razmotri, na toj se ideji temelji i bitna odluka u predmetu Gibraltar⁹⁷, na koju se Tesco⁹⁸ i Komisija⁹⁹ u biti pozivaju u svojim pisanim očitovanjima. I u tom je slučaju novim zakonom 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 Ujedinjena Kraljevina u postupku o državnoj potpori nije navela razloge za opravdanje, Sud prihvatio Komisijino utvrđenje o neusklađenosti¹⁰⁰. Naime, ni iznos plaće ni korištenje poslovnih prostora nisu vjerodostojni čimbenici za opće i jednakomjerno oporezivanje prihoda, što je bio navedeni cilj nacionalnog zakona.

155. Neusklađenost može u konačnici upućivati na zlouporabu poreznog prava. U ovom slučaju porezni obveznik nije u tom pogledu 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.

2) Primjena na predmetni slučaj

156. Novouvedeni progresivni posebni porez na prihod maloprodajnih poduzeća utemeljen na prometu valja ocijeniti primjenom tog kriterija ispitivanja. Pritom se postavlja pitanje predstavlja li naplaćivanje više poreza (u apsolutnom i relativnom iznosu) od maloprodajnog poduzeća s velikim prometom nego od maloprodajnog poduzeća s malim prometom doista neusklađenost. Također se postavlja pitanje predstavlja li neusklađenost činjenica da porezni obveznik koji ima samo jednu trgovinu (u okviru koncepta franšize) podliježe nižoj prosječnoj poreznoj stopi u odnosu na poreznog obveznika sa stotinama trgovina.

94 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.).

95 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/Komisije (173/73, EU:C:1974:71, t. 33.).

96 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)

97 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)

98 Vidjeti t. 135. Tescova pisanog očitovanja.

99 Vidjeti t. 79. i sljedeće točke pisanog očitovanja Komisije.

100 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.)

157. U tom je pogledu potrebno prvo ispitati postoji li nejednako postupanje prema poduzećima u usporedivoj situaciji koje se ne može opravdati u okviru poreznog sustava države članice.

i) Nejednako postupanje prema poduzećima u usporedivim situacijama

158. To je lako opovrgnuti u pogledu poreza poput onog u ovom predmetu. Veća i manja maloprodajna 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 situaciji¹⁰¹.

159. 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

160. Ako Sud ipak zaključi da je usporediva situacija, primjerice, maloprodajnog poduzeća s neto godišnjim prometom od 500 000 eura/ mađarskih forinti i maloprodajnog poduzeća s neto godišnjim prometom od 100 milijardi eura/mađarskih forinti, valja ispitati može li se nejednako postupanje koje uključuje različitu prosječnu poreznu stopu opravdati progresivnim porezom.

161. Presudno je, kao što je Sud naglasio u presudi u predmetu World Duty Free¹⁰², 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.

162. Pritom se ne uzimaju u obzir isključivo ciljevi koji su izričito navedeni u nacionalnom zakonu, nego i ciljevi koji proizlaze iz tumačenja nacionalnog zakona¹⁰³. 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 regulatornim tehnikama koje se primjenjuju.¹⁰⁴

163. 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, koje su irelevantne¹⁰⁵.

164. Međutim, kao što je prethodno navedeno (točka 106. 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”, što

¹⁰¹ U tom smislu i presuda od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, t. 102.)

¹⁰² 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.)

¹⁰³ 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”.

¹⁰⁴ 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.)

¹⁰⁵ U tom smislu izričito presuda od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 70.)

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 dohotka¹⁰⁶.

165. 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.

166. Nasuprot onomu što Komisija očigledno smatra te u skladu s nedavnom presudom Suda¹⁰⁷, proporcionalno oporezivanje prihoda na temelju dobiti nije jedini ispravan („uobičajen”) oblik oporezivanja, nego također tek jedna *tehnik*a računskog utvrđivanja i oporezivanja financijske sposobnosti poreznog obveznika na ujednačen način (vidjeti u tom smislu točku 116. ovog mišljenja).

167. 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, smatram da je ponovljena tvrdnja Komisije da takav porez „nema smisla”, s jedne strane, nepravilna (vidjeti točku 100. i sljedeće točke ovog mišljenja). S druge strane, pravila o državnim potporama nisu usmjerena na razuman i precizniji porezni sustav, nego na učinak narušavanja tržišnog natjecanja između dvaju konkurenata.

168. Narušavanje tržišnog natjecanja 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 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) proizlazi iz prethodno navedenih razloga poreznog sustava (točka 164. te točka 106. i sljedeće točke ovog mišljenja).

169. Veličina prometa upućuje (barem ne očigledno pogrešno) na određenu financijsku sposobnost (vidjeti u tom pogledu točku 113. i sljedeće točke ovog mišljenja). Promet se u tom se smislu, kao što i sama Komisija pokazuje nacrtom poreza na digitalne usluge¹⁰⁸, može također smatrati (ponešto većim) pokazateljem veće gospodarske snage, a time i veće financijske sposobnosti.

170. 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 ne oporezuju ni takozvani mali poduzetnici (tj. poduzetnici čiji promet ne prelazi određeni „neoporezivi iznos”; vidjeti članak 282. i sljedeće članke Direktive o PDV-u).

171. Osim toga, i u pogledu zadanih zakonskih ciljeva razumljiva je usmjerenost na promet umjesto na dobit jer se promet lakše utvrdi (jednostavna i učinkovita uprava¹⁰⁹) te se teže može zaobići nego, primjerice, dobit (vidjeti u tom smislu točku 118. ovog mišljenja). Kao što je Sud već ocijenio, i sprečavanje zlouporabe u poreznom pravu može također predstavljati opravdanje u području državnih potpora¹¹⁰.

106 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.

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

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

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

110 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)

172. 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

173. 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.

D. Ograničavanje izmjene poreznih procjena u slučaju poreza protivnih pravu Unije

174. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku četvrtim pitanjem želi saznati je li praksa utemeljena na članku 124./B Općeg poreznog zakonika, prema kojoj je povrat porezâ protivnih pravu Unije otežan u odnosu na povrat porezâ koji su nezakoniti isključivo prema nacionalnom pravu, protivna pravu Unije. Smatram da je to pitanje nedopušteno iz dva razloga.

175. Doduše, pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar pravnog i činjeničnog okvira koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda presumpciju relevantnosti. Međutim, Sud može odbiti odlučivati o nekom prethodnom pitanju nacionalnog suda isključivo ako zatraženo tumačenje prava Zajednice očigledno nije povezano sa stvarnošću ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetske prirode ili ako ne raspolaže podacima o činjenicama ili pravu koji su potrebni za svrsishodno odgovaranje na postavljena mu pitanja¹¹¹.

176. Upravnopravne odredbe koje se odnose na postupovno pravo ulaze u područje postupovne i institucionalne autonomije država članica, koja je, međutim, ograničena načelima proporcionalnosti i ekvivalentnosti¹¹².

177. Konačnost upravne odluke donesene nakon isteka razumnih rokova za podnošenje tužbe ili iscrpljivanja pravnih sredstava doprinosi pravnoj sigurnosti. Stoga se pravom Unije ne zahtijeva da upravno tijelo u načelu bude dužno povući konačnu upravnu odluku¹¹³. Države članice mogu na temelju načela pravne sigurnosti zahtijevati da se zahtjev za preispitivanje i ispravak konačne upravne odluke koja je protivna pravu Unije kako ga je naknadno protumačio Sud podnese nadležnom upravnom tijelu u razumnom roku¹¹⁴. U tom je pogledu u ovom predmetu, pod uvjetom da je riječ o naknadnoj izmjeni konačnog poreznog rješenja, moguća u krajnjem slučaju povreda načela ekvivalentnosti. Međutim, to pretpostavlja nepovoljno postupanje u situacijama na koje se primjenjuje pravo Unije.

111 Presude od 17. rujna 2014., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, t. 32.), od 30. travnja 2014., Pflieger i dr. (C-390/12, EU:C:2014:281, t. 26.), od 22. lipnja 2010., Melki i Abdeli (C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, t. 27.), te od 22. siječnja 2002., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, t. 19.)

112 Vidjeti u tom smislu presude od 17. siječnja 2019., Dzivev i dr. (C-310/16, EU:C:2019:30, t. 30.), te od 2. svibnja 2018., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, t. 29.).

113 U tom smislu izričito presuda od 13. siječnja 2004., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, t. 24.)

114 Presuda od 12. veljače 2008., Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, t. 59.), u kojoj se navode presude od 24. rujna 2002., Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, t. 34.), od 17. srpnja 1997., Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, t. 48.), te od 16. prosinca 1976., Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral (33/76, EEU:C:1976:188, t. 5.)

178. Sudu u tom smislu, s jedne strane, nedostaju u ovom predmetu potrebne informacije iz kojih doista proizlazi takvo nejednako postupanje. Tekstom članka 124./B ne razlikuje se je li pravna osnova poreznog rješenja (zakon na kojem se temelji) protivna pravu Unije ili je neustavna. U tom smislu stoga nije razumljivo zašto je upravo tim zakonom i praksom mađarskog Vrhovnog suda utemeljenom na njemu otežan isključivo povrat poreza protivnih pravu Unije, a ne i povrat neustavnih poreza. Podaci o mogućoj različitoj praksi mađarskog Vrhovnog suda nisu dovoljno jasno navedeni u zahtjevu za prethodnu odluku. Očitovanja stranaka o tome su proturječna te ostaje nejasno utječe li ta praksa na glavni postupak i na koji način. To se nije moglo razjasniti ni pitanjima Suda na raspravi.

179. S druge strane, čini se da se normativni sadržaj članka 124./B u vezi s člankom 128. stavkom 2. Općeg poreznog zakonika odnosi na izmjenu već konačno utvrđenog poreza. Tesco je i u pisanom očitovanju tek naveo da se tim odredbama otežava samostalni ispravak (tj. ispravak samostalne procjene). Međutim, u ovom predmetu nije riječ o samostalnom ispravku, nego se u glavnom postupku radi o tužbi za poništenje poreznog rješenja koje je naknadno doneseno, dakle o porezu koji još nije konačno utvrđen. No, navedenim pravilima mađarskog prava nije isključeno osporavanje i izmjena osporavanog poreznog rješenja.

180. Vjerojatno je zbog toga sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku naveo tek da je Tesco „u postupku pred sudom od suda” zatražio da se utvrdi da je porezni dug jednak nuli. Iz toga ne proizlazi jasno je li to u okviru osporavanja poreznog rješenja učinjeno u postupku koji je u tijeku i je li relevantno, a to nije tvrdio ni Tesco na raspravi. Naprotiv, na raspravi je Mađarska na upit Suda izričito potvrdila da u predmetnom postupku sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku nije bio spriječen poništiti osporavano porezno rješenje da je utvrdio da je Zakon o posebnom porezu protivan pravu Unije. Stoga, četvrto prethodno pitanje nije relevantno za odluku o Tescovu osporavanju poreznog rješenja, zbog čega je hipotetske prirode.

VI. Prijedlog odluke

181. Zbog tih razloga predlažem da Sud 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 poduzeća s većim prometom koja su *de facto* uglavnom u stranom vlasništvu, osim ako se dokaže da je država članica svojim postupanjem zloupotrijebila pravo. To nije slučaj u ovom predmetu.
2. Različito oporezivanje koje proizlazi iz progresivne porezne stope ne 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.