



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

3. ožujka 2020.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Porez na promet telekomunikacijskih operatora – Progresivni porez koji više utječe na poduzetnike u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica nego na domaće poduzetnike – Razredi progresivnog poreza koji se primjenjuju na sve porezne obveznike – Neutralnost iznosa prometa kao kriterij razlikovanja – Sposobnost plaćanja poreznih obveznika – Državne potpore – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Porez na promet – Pojam”

U predmetu C-75/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 23. studenoga 2017., koju je Sud zaprimio 6. veljače 2018., u postupku

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

protiv

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

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Prechal i M. Vilaras, predsjednici vijeća, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský i N. Piçarra, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Šereš, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 18. ožujka 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy i G. Séra, *ügyvédek*, i K. von Brocke, *Rechtsanwalt*,
- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér, G. Koós i D. R. Gesztelyi, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, M. Smolek, J. Vlácil i O. Serdula, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, R. Kanitz, u svojstvu agenta,

\* Jezik postupka: mađarski

- za poljsku vladu, B. Majczyna i M. Rzotkiewicz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal i A. Armenia, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 13. lipnja 2019.,

donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49., 54., 107 i 108. UFEU-a i članka 401. Direktive Vijeća 2006/112/EZ 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (u daljnjem tekstu: Vodafone), poduzetnika aktivnog u telekomunikacijskom sektoru, i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne uprave za poreze i carine, Mađarska, u daljnjem tekstu: žalbeni odjel) o plaćanju poreza na promet u tom sektoru (u daljnjem tekstu: posebni porez).

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

- 3 Članak 401. Direktive o PDV-u propisuje:

„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.”

#### ***Mađarsko pravo***

- 4 Preambula egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvényja (Zakon br. XCIV iz 2010. o posebnim porezima za određene sektore, u daljnjem tekstu: Zakon o posebnom porezu za određene sektore) glasi:

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

- 5 Člankom 1. Zakona o posebnom porezu za određene sektore određuje se:

„Za potrebe ovog zakona smatra se:

[...]

2. telekomunikacijskom djelatnošću: pružanje elektroničkih komunikacijskih usluga u smislu Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvényja (Zakon br. C iz 2003. o elektroničkim komunikacijama),

[...]

5. neto prometom: u slučaju poreznog obveznika koji podliježe Zakonu o računovodstvu, neto promet od prodaje u smislu Zakona o računovodstvu; u slučaju poreznog obveznika koji podliježe pojednostavnjenom porezu za poduzetnike koji ne potpadaju pod Zakon o računovodstvu, promet bez poreza na dodanu vrijednost u smislu Zakona o poreznom sustavu; u slučaju poreznog obveznika koji podliježe Zakonu o porezu na dohodak pojedinaca, prihodi bez poreza na dodanu vrijednost u smislu Zakona o porezu na dohodak.”

6 U skladu s člankom 2. Zakona o posebnom porezu za određene sektore:

„Oporezuju se:

[...]

(b) obavljanje telekomunikacijske djelatnosti,

[...]”

7 Članak 3. tog zakona porezne obveznike definira kako slijedi:

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

2. Porezni obveznici su i organizacije i pojedinci nerezidenti, za djelatnosti koje podliježu porezu iz članka 2., ako djelatnosti obavljaju na unutarnjem tržištu putem društava kćeri.”

8 Članak 4. stavak 1. navedenog zakona glasi:

„Porezna osnovica je neto promet poreznog obveznika koji proizlazi iz djelatnosti iz članka 2., [...]”

9 Člankom 5. istog zakona propisuje se:

„Porezna stopa:

[...]

(b) u slučaju obavljanja djelatnosti iz članka 2. točke (b), stopa je 0 % za dio porezne osnovice koji ne prelazi 500 milijuna [mađarskih forinti (HUF)], 4,5 % za dio porezne osnovice iznad 500 milijuna forinti, ali ispod 5 milijardi forinti, te 6,5 % za dio porezne osnovice koji prelazi iznos od 5 milijardi forinti.

[...]”

## Glavni postupak i prethodna pitanja

- 10 Vodafone je trgovačko društvo osnovano u skladu s mađarskim pravom, aktivno na telekomunikacijskom tržištu, a njegov je jedini dioničar Vodafone Europe BV, sa sjedištem u Nizozemskoj. To mađarsko društvo kći dio je društva Vodafone Group plc, čije je sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini. To društvo kći, s više od 20 % tržišnog udjela, treći je najveći operator mađarskog telekomunikacijskog tržišta.
- 11 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Državna uprava za poreze i carine, Odjel za velike porezne obveznike, Mađarska, u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) proveo je porezni nadzor nad Vodafoneom koji se odnosio na sve plaćene poreze i proračunske potpore primljene od 1. travnja 2011. do 31. ožujka 2015.
- 12 Nakon tog nadzora, prvostupanjsko porezno tijelo utvrdilo je postojanje porezne razlike na Vodafoneov teret u iznosu od 8 371 000 forinti (oko 25 155 eura), od čega je 7 417 000 forinti (oko 22 293 eura) bilo porezni dug, te mu je izreklo novčanu kaznu od 3 708 000 forinti (oko 11 145,39 eura), uz zatezne kamate i kaznu zbog neispunjenja obveza.
- 13 Žalbeni odjel, kojem je podnesen prigovor protiv odluke prvostupanjskog poreznog tijela, preinačio je tu odluku na način da je smanjio iznos novčane kazne i zateznih kamata.
- 14 Vodafone je pred Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósággal (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) podnio tužbu protiv odluke žalbenog odjela. Tvrdi da je obveza plaćanja posebnog poreza koja mu je naložena neosnovana i ističe da je zakonodavstvo koje se odnosi na taj porez zabranjena državna potpora i protivno je članku 401. Direktive o PDV-u.
- 15 Sud koji je uputio zahtjev smatra da navedeni porez, koji se temelji na prometu i izračunava se prema ljestvici progresivnih stopa koje se primjenjuju na njezine različite razrede, može imati neizravno diskriminatoran učinak prema poreznim obveznicima u vlasništvu stranih fizičkih ili pravnih osoba i, slijedom toga, biti protivan člancima 49., 54., 107. i 108. UFEU-a, osobito zbog toga što zapravo jedino mađarska društva kćeri stranih društava majki plaćaju posebni porez po stopi predviđenoj za najviši razred prometa.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev usto dvoji o usklađenosti posebnog poreza s člankom 401. Direktive o PDV-u.
- 17 U tim je okolnostima Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
  - „1. Treba li odredbe članaka 49., 54., 107. i 108. UFEU-a tumačiti na način da im je protivna nacionalna mjera u okviru koje je učinak nacionalnog propisa ([Zakon o posebnom porezu za određene sektore]) taj da stvarni porezni teret snose porezni obveznici koji su u vlasništvu stranog kapitala te je li taj učinak neizravno diskriminirajući?
  2. Je li člancima 107. i 108. UFEU-a protivan nacionalni propis kojim se propisuje obveza plaćanja poreza na promet s progresivnom stopom te je li ta obveza neizravno diskriminirajuća ako je učinak tog poreza to da stvarni porezni teret u najvišim razredima većinom snose porezni obveznici koji su u vlasništvu stranog kapitala i mora li se ta mjera smatrati zabranjenom državnom potporom?
  3. Treba li članak 401. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu je protivan nacionalni propis čiji je učinak diskriminacija između stranih i domaćih poreznih obveznika te mora li se poseban porez smatrati porezom koji ima obilježje poreza na promet, odnosno treba li se smatrati porezom na promet koji je usklađen s Direktivom o PDV-u?“

## O prethodnim pitanjima

### *Dopuštenost drugog pitanja*

- 18 Češka vlada i Komisija ističu da se obveznici određenog poreza ne mogu pozivati na to da je oslobođenje koje uživaju druge osobe nezakonita državna potpora kako bi izbjegli plaćanje tog poreza, tako da je drugo pitanje nedopušteno.
- 19 U tom pogledu prije svega treba podsjetiti na to da članak 108. stavak 3. UFEU-a uređuje preventivni nadzor planova o novim potporama. Na taj način organizirana prevencija ima za cilj osigurati primjenu samo onih mjera koje su spojive s unutarnjim tržištem. Kako bi se ostvario ovaj cilj, odgađa se provedba plana o potpore sve dok Komisija svojom konačnom odlukom ne otkloni sumnju o njegovoj spojivosti s unutarnjim tržištem (presude od 21. studenoga 2013., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 25. i 26. i od 5. ožujka 2019., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 84.).
- 20 Provođenje tog sustava nadzora pripada s jedne strane Komisiji, a s druge strane nacionalnim sudovima, pri čemu su njihove uloge komplementarne, ali različite (presuda od 21. studenoga 2013., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 21 Dok ocjena spojivosti mjera potpore s unutarnjim tržištem pripada isključivoj nadležnosti Komisije, koja djeluje pod nadzorom sudova Unije, nacionalni sudovi do konačne Komisijine odluke paze na zaštitu prava pojedinaca u slučaju eventualnog kršenja državnih vlasti zabrane predviđene u članku 108. stavku 3. UFEU-a (presuda od 21. studenoga 2013., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 28.).
- 22 Intervencija nacionalnih sudova posljedica je izravnog učinka koji je priznat zabrani izvršavanja planova potpore propisanoj u toj odredbi. Neposredna primjenjivost te zabrane odnosi se na svaku potporu koja bi se primijenila, a koja nije prijavljena (presude od 21. studenoga 2013., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 29. i od 5. ožujka 2019., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 88.).
- 23 Nacionalni sudovi moraju jamčiti pojedincima da će se, sukladno njihovom nacionalnom pravu, donijeti cjelovit zaključak o povredi posljednje rečenice članka 108. stavka 3. UFEU-a što se tiče kako valjanosti provedbenih akata tako i povrata financijskih potpora dodijeljenih uz kršenje ove odredbe ili eventualnih privremenih mjera (presude od 21. studenoga 2013., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 30. i od 5. ožujka 2019., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 89.).
- 24 Sud je, međutim, presudio i da moguća nezakonitost oslobođenja od poreza s aspekta pravila prava Unije o državnim potporama ne može utjecati na zakonitost samog poreza, tako da se njegovi obveznici ne mogu pozvati na to da je oslobođenje koje uživaju druge osobe nezakonita državna potpora kako ne bi platili taj porez (vidjeti u tom smislu presude 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. 44.; od 15. lipnja 2006., *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43. i od 26. travnja 2018., *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 26.).
- 25 Međutim, situacija je drukčija kada se glavni postupak ne odnosi na zahtjev za izuzeće od spornog poreza, nego na zakonitost pravila koja se na taj porez odnose s obzirom na pravo Unije (presuda od 26. travnja 2018., *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 26.).
- 26 Osim toga, Sud je nekoliko puta presudio da porezi ne ulaze u područje primjene odredbi UFEU-a koje se odnose na državne potpore, osim ako predstavljaju način financiranja mjere potpore i tako čine njezin sastavni dio. Ako je način financiranja potpore porezom sastavni dio mjere potpore, posljedice koje proizlaze iz toga da su nacionalna tijela povrijedila zabranu primjene mjere iz članka 108.

stavka 3. posljednje rečenice UFEU-a također obuhvaćaju taj aspekt mjere potpore, tako da su nacionalna tijela u načelu obvezna nadoknaditi poreze ubrane u suprotnosti s pravom Unije (presuda od 20. rujna 2018., Carrefour Hypermarket i dr., C-510/16, EU:C:2018:751, t. 14. i navedena sudska praksa).

- 27 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, kako bi se porez mogao smatrati sastavnim dijelom mjere potpore, mora postojati nužna namjenska veza između poreza i potpore utemeljene na relevantnim nacionalnim propisima, u smislu da je porezni prihod nužno namijenjen financiranju potpore i izravno utječe na njezinu visinu (presude od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 46. i od 7. rujna 2006., Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, t. 44.).
- 28 Dakle, u slučaju nepostojanja nužne namjenske veze nekog poreza s potporom, moguća nezakonitost osporavane mjere potpore s aspekta prava Unije ne može utjecati na zakonitost samog poreza, tako da se poduzetnici koji su njegovi obveznici ne mogu pozvati na to da je porezna mjera koju uživaju druge osobe državna potpora kako bi izbjegli plaćanje tog poreza ili ishodili njegov povrat (vidjeti u tom smislu presude od 5. listopada 2006., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, t. 51. i od 26. travnja 2018., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 26.).
- 29 U ovom slučaju glavni postupak odnosi se na zahtjev za izuzeće od posebnog poreza koji je Vodafone podnio mađarskoj poreznoj upravi. Kao što je to u bitnome nezavisna odvjetnica istaknula u točki 138. svojeg mišljenja, Vodafoneovo porezno opterećenje proizlazi iz poreza opće primjene koji se uplaćuje u državni proračun a da pritom nije posebno namijenjen financiranju pogodnosti u korist određene kategorije poreznih obveznika.
- 30 Iz toga slijedi, čak i pod pretpostavkom da se *de facto* oslobođenje od posebnog poreza koje određeni porezni obveznici uživaju može kvalificirati državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, da ne postoji nikakva nužna namjenska veza između tog poreza i mjere oslobođenja o kojoj je riječ u glavnom postupku.
- 31 Iz toga proizlazi da moguća nezakonitost s obzirom na pravo Unije *de facto* oslobođenja od posebnog poreza koje uživaju određeni porezni obveznici ne može utjecati na zakonitost samog tog poreza, tako da se Vodafone ne može pred nacionalnim sudovima pozivati na nezakonitost tog oslobođenja kako bi izbjegao plaćanje navedenog poreza ili ishodio njegov povrat.
- 32 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da je drugo pitanje nedopušteno.

### **Prvo pitanje**

#### *Dopuštenost*

- 33 Mađarska vlada tvrdi da odgovor na prvo pitanje nije nužan za odlučivanje u glavnom postupku jer je Sud u svojoj presudi od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) odlučio o usklađenosti Zakona o posebnom porezu za određene sektore s člancima 49. i 54. UFEU-a.
- 34 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, čak i uz postojanje sudske prakse Suda koja rješava predmetno pravno pitanje, nacionalni sudovi imaju potpunu slobodu obratiti se Sudu kada to smatraju svrsishodnim a da okolnost da je odredbe tumačenje kojih se traži Sud već tumačio ne stvara prepreku tomu da on o tome ponovno odlučuje (presuda od 6. studenoga 2018., Bauer i Willmeroth, C-569/16 i C-570/16, EU:C:2018:871, t. 21. i navedena sudska praksa).

- 35 Iz toga slijedi da okolnost da je Sud u presudi od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) već tumačio članke 49. i 54. UFEU-a u odnosu na isti nacionalni propis poput onoga u glavnom postupku ne čini nedopuštenima pitanja postavljena u ovom predmetu.
- 36 Povrh toga, sud koji je uputio zahtjev naglašava da je u svojoj presudi od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) Sud u okviru posebnog poreza o djelatnosti maloprodaje ispitao učinak koji se proizvodi primjenom pravila o konsolidaciji prometa koji su ostvarila povezana društva u smislu Zakona o posebnom porezu za određene sektore. Dodaje da je taj porez u bitnome istovrstan posebnom porezu o kojem je riječ u ovom predmetu. Međutim, kako bi odlučio u glavnom postupku, on smatra nužnim odrediti može li progresivna stopa po razredima posebnog poreza sama po sebi, neovisno o primjeni tog pravila o konsolidaciji, biti neizravno diskriminatorna prema poreznim obveznicima koje kontroliraju fizičke ili pravne osobe iz drugih država članica, a koji snose stvarno porezno opterećenje, i, slijedom toga, biti protivna člancima 49. i 54. UFEU-a.
- 37 U tim je okolnostima prvo pitanje dopušteno u dijelu koji se odnosi na tumačenje članaka 49. i 54. UFEU-a. Nasuprot tomu, zbog razloga navedenih u točkama 19. do 32. ove presude, nedopušteno je u dijelu u kojem se odnosi na tumačenje članaka 107. i 108. UFEU-a.

### *Meritum*

- 38 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice o porezu na promet čija progresivna priroda za učinak ima to da glavni dio njegova tereta snose poduzetnici koje izravno ili neizravno kontroliraju državljani drugih država članica ili društva sa sjedištem u drugoj državi članici.
- 39 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, cilj je slobode poslovnog nastana jamstvo korištenja nacionalnim tretmanom u državi članici primateljici državljanima drugih država članica i društvima iz članka 54. UFEU-a te ona, kad je riječ o društvima, zabranjuje svaku diskriminaciju na temelju njihova sjedišta (presuda od 26. travnja 2018., ANGED, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 16. i navedena sudska praksa).
- 40 Kako bi bila djelotvorna, sloboda poslovnog nastana mora sadržavati mogućnost za trgovačko društvo da se pozove na ograničavanje te slobode drugog društva s kojim je povezano u mjeri u kojoj to ograničavanje utječe na njegovu vlastitu poreznu obvezu (vidjeti u tom smislu presudu od 1. travnja 2014., Felixstowe Dock and Railway Company i dr., C-80/12, EU:C:2014:200, t. 23.).
- 41 U ovom slučaju Vodafone ima sjedište u Mađarskoj, ali je u 100-postotnom vlasništvu Vodafonea Europe, čije se sjedište nalazi u Nizozemskoj. Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 43. svojeg mišljenja, ako to društvo majka obavlja svoju djelatnost na mađarskom tržištu posredstvom društva kćeri, svako ograničenje koje se odnosi na to društvo može utjecati na njegovu slobodu poslovnog nastana. Dakle, protivno onomu što tvrdi mađarska vlada, u glavnom postupku moguće je valjano se pozivati na ograničenje slobode poslovnog nastana navedenog društva majke.
- 42 U vezi s tim ne samo da je zabranjena očita diskriminacija na temelju sjedišta društava nego i svi oblici prikrivene diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata (presude od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, t. 30. i od 26. travnja 2018., ANGED, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 17.).
- 43 Osim toga, obvezno opterećenje koje predviđa na prvi pogled objektivni kriterij razlikovanja – ali, uzimajući u obzir njegove značajke, u većini slučajeva stavlja u nepovoljniji položaj društva koja imaju sjedišta u drugim državama članicama i koja se nalaze u situaciji koja je usporediva s onom društava

koja imaju sjedište u državi članici oporezivanja – čini neizravnu diskriminaciju na temelju sjedišta društava, koja je zabranjena člancima 49. i 54. UFEU-a (presuda od 26. travnja 2018., ANGED, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 18.).

- 44 U ovom slučaju Zakon o posebnom porezu za određene sektore ne uvodi nikakvo razlikovanje među poduzetnicima s obzirom na mjesto njihova sjedišta. Naime, svi poduzetnici koji posluju u Mađarskoj u telekomunikacijskom sektoru obveznici su tog poreza i porezne stope koje se primjenjuju na različite razrede prometa određene tim zakonom vrijede za sve te poduzetnike. Dakle, tim zakonom ne uspostavlja se nikakva izravna diskriminacija.
- 45 Nasuprot tomu, Vodafone i Komisija tvrde da progresivnost posebnog poreza sama po sebi za učinak ima to da stavlja u povoljniji položaj porezne obveznike koji su u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba na štetu poreznih obveznika u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica, tako da posebni porez, uzimajući u obzir sve njegove značajke, čini neizravnu diskriminaciju.
- 46 Kao što je to navedeno u točki 9. ove presude, posebni porez, koji je progresivni porez koji se zasniva na prometu, sadržava osnovni razred, koji se oporezuje 0 % za dio porezne osnovice koji ne prelazi 500 milijuna forinti (trenutačno oko 1,5 milijuna eura), srednji razred, koji se oporezuje 4,5 % za dio porezne osnovice iznad 500 milijuna, ali ispod 5 milijardi forinti (trenutačno između 1,5 milijuna i 15 milijuna eura), i najviši razred, koji se oporezuje 6,5 % za dio porezne osnovice iznad 5 milijardi forinti (trenutačno oko 15 milijuna eura).
- 47 Međutim, iz podataka mađarskih tijela o poreznim razdobljima o kojima je riječ u ovom slučaju, kako su ih priopćile Komisija i Mađarska, proizlazi da su u razdoblju o kojem je riječ u glavnom postupku u djelatnosti telekomunikacija svi porezni obveznici koji ulaze samo u osnovni razred bili porezni obveznici u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba, među onima koji ulaze u srednji razred polovica su bili porezni obveznici u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba, a polovica u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica, dok su oni koji ulaze u najviši razred većinom bili porezni obveznici u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica.
- 48 Usto, iz očitovanja mađarske vlade proizlazi da su tijekom tog razdoblja najveći dio posebnog poreza snosili porezni obveznici koji su u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica. Prema Vodafoneovu i Komisijinu mišljenju, njihovo porezno opterećenje bilo je proporcionalno više od poreznog opterećenja poreznih obveznika u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba s obzirom na njihovu poreznu osnovicu jer su ti potonji zapravo bili izuzeti od posebnog poreza ili su mu podliježali samo po graničnoj stopi i po stvarnoj stopi koja je u bitnome bila znatno niža od stope poreznih obveznika s većim prometom.
- 49 Međutim, valja podsjetiti na to da su države članice slobodne, prema sadašnjem stanju harmonizacije poreznog prava Unije, uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju najprikladnijim, tako da primjena progresivnog oporezivanja ulazi u diskrecijske ovlasti svake države članice (vidjeti u tom smislu presude od 22. lipnja 1976., Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, t. 9. i od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, t. 51. i 53.).
- 50 U vezi s tim, i protivno onomu što tvrdi Komisija, progresivno oporezivanje može se zasnivati na prometu jer je, s jedne strane, iznos prometa neutralan kriterij razlikovanja i, s druge strane, relevantan je pokazatelj sposobnosti plaćanja poreznih obveznika.
- 51 U ovom slučaju iz elemenata kojima raspolaže Sud, a osobito iz ulomka preambule Zakona o posebnom porezu za određene sektore prikazanog u točki 4. ove presude, proizlazi da se primjenom vrlo progresivne porezne ljestvice koja se zasniva na prometu tim zakonom nastoji oporezovati porezne obveznike čija sposobnost plaćanja „prelazi opću poreznu obvezu”.



- 52 Okolnost da najveći dio takvog posebnog poreza snose porezni obveznici koji su u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica ne može sama po sebi značiti diskriminaciju. Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 66., 69. i 82. svojeg mišljenja, takva okolnost objašnjava se činjenicom da mađarskim telekomunikacijskim tržištem vladaju takvi porezni obveznici, koji na njemu ostvaruju najveći promet. Dakle, ta okolnost slučajan je pokazatelj suodnosa koji može postojati – i u slučaju proporcionalnog poreznog sustava – svaki put kada dotičnim tržištem vladaju poduzetnici iz drugih država članica ili trećih država odnosno domaći poduzetnici koji su u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica ili trećih država.
- 53 Osim toga, treba istaknuti da osnovni razred koji se oporezuje 0 % ne obuhvaća samo mađarske fizičke ili pravne osobe jer, kao u svakom progresivnom poreznom sustavu, svaki poduzetnik koji posluje na dotičnom tržištu ima korist od olakšica za dio svojeg prometa koji ne prelazi najviši prag koji odgovara tom razredu.
- 54 Iz tih elemenata proizlazi da se progresivnim stopama posebnog poreza po samoj njihovoj prirodi ne uspostavlja diskriminacija koja se temelji na sjedištu društava između poreznih obveznika u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba i poreznih obveznika u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica.
- 55 Nadalje, valja naglasiti da se ovaj predmet razlikuje od onoga u kojem je donesena presuda od 5. veljače 2014., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*. Naime, kao što to proizlazi iz točaka 34. do 36. te presude, taj se predmet odnosio na zajedničku primjenu progresivnih ljestvica oporezivanja prometa i pravila o konsolidaciji prometa povezanih poduzetnika, što je za posljedicu imalo to da su porezni obveznici koji pripadaju koncernu bili oporezovani na temelju „pretpostavljenog” prometa. U tom pogledu Sud je u biti presudio, u točkama 39. do 41. navedene presude, da bi – ako bi se utvrdilo da su na tržištu trgovine na malo u prodavaonicama u državi članici u pitanju porezni obveznici koji pripadaju koncernu i ulaze u najviši razred posebnog poreza u većini slučajeva „povezani” u smislu nacionalnih propisa s društvima koja imaju sjedište u drugim državama članicama – „primjena vrlo progresivne stope posebnog poreza na konsolidiranu osnovicu prometa” mogla, među ostalim, biti na štetu poreznih obveznika „povezanih” s takvim društvima i stoga činiti neizravnu diskriminaciju na temelju sjedišta društava u smislu članaka 49. i 54. UFEU-a.
- 56 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države članice kojim se uspostavlja progresivan porez na promet, čiji stvarni teret većinom snose poduzetnici koje izravno ili neizravno kontroliraju državljani drugih država članica ili društva sa sjedištem u drugoj državi članici zbog činjenice da ti poduzetnici ostvaruju najveći promet na dotičnom tržištu.

### *Treće pitanje*

- 57 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 401. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi uvođenje poreza uspostavljenog Zakonom o posebnom porezu za određene sektore.
- 58 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, na temelju članka 401. Direktive o PDV-u, njezine odredbe ne sprečavaju državu članicu da zadrži ili 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.

- 59 Prilikom ocjene ima li porez, davanje ili namet obilježja poreza na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u osobito valja razmotriti je li njegov učinak to da oporezivanjem kretanja robe i usluga te utjecanjem na poslovne transakcije na način koji je usporediv s PDV-om ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr., C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 34. i navedenu sudsku praksu).
- 60 Sud je u tom pogledu pojasnio da se porezi, davanja i nameti koji imaju bitna obilježja PDV-a, čak iako mu nisu u svim elementima istovjetni, u svakom slučaju moraju smatrati oporezivanjem kretanja robe i usluga na način koji je usporediv s PDV-om (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 26. i navedena sudska praksa).
- 61 Nasuprot tomu, članku 401. Direktive o PDV-u, kao ni članku 33. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), ne protivi se zadržavanje ili uvođenje poreza koji nema jedno od bitnih obilježja PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 7. kolovoza 2018., Viking Motors i dr., C-475/17, EU:C:2018:636, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 62 Iz sudske prakse proizlazi da postoje četiri navedena obilježja, odnosno općenita primjena PDV-a na transakcije u pogledu robe ili usluga, utvrđivanje iznosa PDV-a proporcionalno cijeni koju je porezni obveznik primio kao protučinidbu za isporučenu robu i usluge, ubiranje tog poreza u svakoj fazi postupka proizvodnje i distribucije, uključujući maloprodaju, neovisno o broju prethodno provedenih transakcija, i odbitak iznosa plaćenih tijekom prethodnih faza u postupku proizvodnje i distribucije od PDV-a koje porezni obveznik duguje, tako da se u svakoj određenoj fazi taj porez primjenjuje samo na vrijednost koja je dodana u toj fazi i da konačno porezno opterećenje na kraju snosi potrošač (presuda od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, t. 28.).
- 63 U ovom slučaju treba utvrditi da posebni porez ne sadržava treće i četvrto bitno obilježje PDV-a, odnosno ubiranje poreza u svakoj fazi postupka proizvodnje i distribucije te postojanje prava na odbitak poreza plaćenog u prethodnoj fazi tog postupka.
- 64 Naime, za razliku od PDV-a, taj porez, osnovica kojeg je neto promet dotičnog poreznog obveznika, ne ubire se u svakom stadiju navedenog postupka, ne sadržava mehanizam analogan onomu prava na odbitak PDV-a niti se temelji samo na dodanoj vrijednosti različitih stadija tog postupka.
- 65 Doista, ta je okolnost dostatna za zaključak da posebni porez o kojem je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćen zabranom iz članka 401. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da ne sadržava sva bitna obilježja PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 12. lipnja 2018., Viking Motors i dr., C-475/17, EU:C:2018:636, t. 43.).
- 66 Slijedom toga, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članak 401. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se ne protivi uvođenje poreza osnovica kojeg je ukupan promet poreznog obveznika i koji se ubire periodično, a ne u svakom stadiju proizvodnog i distribucijskog postupka, i da pritom ne postoji pravo na odbitak poreza plaćenog u prethodnoj fazi tog postupka.

## **Troškovi**

- 67 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

- 1. Članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države članice kojim se uspostavlja progresivan porez na promet, čiji stvarni teret većinom snose poduzetnici koje izravno ili neizravno kontroliraju državljani drugih država članica ili društva sa sjedištem u drugoj državi članici zbog činjenice da ti poduzetnici ostvaruju najveći promet na dotičnom tržištu.**
- 2. Članak 401. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se ne protivi uvođenje poreza osnovica kojeg je ukupan promet poreznog obveznika i koji se ubire periodično, a ne u svakom stadiju proizvodnog i distribucijskog postupka, i da pritom ne postoji pravo na odbitak poreza plaćenog u prethodnoj fazi tog postupka.**

Potpisi