



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 13 czerwca 2019 r.¹

Sprawa C-75/18

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

[Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Swoboda przedsiębiorczości – Pomoc – System podatku od wartości dodanej – Podatek telekomunikacyjny uzależniony od obrotu – Niekorzystne traktowanie przedsiębiorstw zagranicznych na skutek progresywnej skali podatkowej – Dyskryminacja pośrednia – Uzasadnienie dla podatku o charakterze progresywnym ustalanego w oparciu o wysokość obrotu – Bezzasadne faworyzowanie małych przedsiębiorstw na skutek progresywnej skali podatkowej – Charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 401 dyrektywy VAT

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał zajmuje się kwestiami z zakresu prawa podatkowego i prawa pomocy państwa, które mają jednocześnie szczególne znaczenie dla proponowanego obecnie przez Komisję Europejską podatku od usług cyfrowych opartego na obrocie². Tak też na tle niniejszej sprawy powstaje pytanie, czy opodatkowanie dochodu przedsiębiorstwa w oparciu o obrót stanowi już podatek obrotowy, czy też taki podatek jest bezpośrednim podatkiem dochodowym?

2. Ponadto Trybunał po raz kolejny³ zajmuje się kwestią dyskryminacji pośredniej na skutek przepisów podatkowych, których dyskryminujący charakter tym razem może wynikać już z samego progresywnego charakteru skali podatkowej. W końcu Trybunał musi zająć się kwestią, czy progresywne opodatkowanie silniejszych ekonomicznie przedsiębiorstw stanowi dodatkowo również niezasadzoną pomoc na rzecz innych przedsiębiorstw.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych COM(2018) 148 final z dnia 21 marca 2018 r.

3 Zobacz m.in. wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291); z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

3. Efekt redystrybucyjny zamierzony zazwyczaj przez progresywną skalę podatkową sam w sobie prowadzi do tego, że podmioty silniejsze ekonomicznie podlegają wyższemu opodatkowaniu, a tym samym są gorzej traktowane niż podmioty słabsze ekonomicznie. Jako że podmioty silniejsze ekonomicznie częściej prowadzą działalność transgraniczną, można by uznać progresywną skalę podatkową za pośrednią dyskryminację tych podmiotów, zwłaszcza jeżeli progresja podatkowa jest celowo wykorzystywana, aby objąć nią silniejsze ekonomicznie przedsiębiorstwa zagraniczne.

4. W konsekwencji Trybunał musi orzec o dopuszczalności, w świetle prawa Unii, progresywnej skali podatkowej i podstawowej kwoty wolnej od podatku⁴, która w wielu państwach członkowskich ma podłoże historyczne, uważana jest za konieczną z punktu widzenia zasady państwa socjalnego oraz w związku z tym stosowana jest w państwach członkowskich również w odniesieniu do opodatkowania podatkiem dochodowym. Ponadto progresywna skala podatkowa i podstawowa kwota wolna od podatku leżą także u podstaw planowanego dla całej Unii i wprowadzonego już w różnych państwach członkowskich podatku od usług cyfrowych.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Artykuł 401 dyrektywy (WE) 2006/112/WE⁵ (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic”.

B. Prawo krajowe

6. Spór w postępowaniu głównym dotyczy az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (ustawy nr XCIV z 2010 r. o podatku specjalnym dla określonych sektorów; zwanej dalej „ustawą o podatku specjalnym”), która przewidywała w odniesieniu do lat 2010 do 2012 oparty na obrocie podatek specjalny dotyczący przedsiębiorstw działających w określonych sektorach.

7. Preambuła do ustawy o podatku specjalnym stanowi:

„W ramach przywrócenia równowagi budżetowej parlament uchwala poniższą ustawę dotyczącą wprowadzenia specjalnego podatku obciążającego podatników, których zdolność wniesienia wkładu do danin publicznych przewyższa ogólny obowiązek podatkowy”.

8. Paragraf 1 ustawy o podatku specjalnym zawiera następujące przepisy wyjaśniające:

„Dla celów niniejszej ustawy: [...]

4 Również proporcjonalna stawka podatkowa w połączeniu podstawową kwotą wolną od podatku prowadzi do progresywnego działania podatku. W przypadku proporcjonalnego podatku w wysokości 10% i podstawowej kwoty wolnej od podatku w wysokości 10 000 średnia stawka podatkowa wynosi na przykład w przypadku dochodu w wysokości 10 000 dokładnie 0%, w przypadku dochodu w wysokości 20 000 dokładnie 5%, a w przypadku dochodu w wysokości 100 000 dokładnie 9%.

5 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2. działalność telekomunikacyjna oznacza świadczenie usług komunikacji elektronicznej zgodnie z az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [ustawą C z 2003 r. o komunikacji elektronicznej] [...]

9. Zgodnie z § 2 ustawy o podatku specjalnym:

„Opodatkowaniu podlega:

- a) handel detaliczny w sklepach,
- b) prowadzenie działalności telekomunikacyjnej,
- c) dostawa energii”.

10. Paragraf 3 ustawy o podatku specjalnym definiuje podatników w następujący sposób:

„1. Podatnikami są osoby prawne, inne organizacje w rozumieniu ogólnego kodeksu podatkowego oraz osoby prowadzące działalność na własny rachunek podlegającą opodatkowaniu w rozumieniu § 2.

2. Opodatkowaniu podlegają również organizacje i osoby fizyczne niebędące rezydentami w zakresie działalności podlegającej opodatkowaniu wymienionej w § 2, jeżeli wykonują ją na rynku wewnętrznym za pośrednictwem oddziałów”.

11. Zgodnie z § 4 ust. 1 ustawy o podatku specjalnym podstawę opodatkowania stanowi

„obrot netto podatnika pochodzący w roku podatkowym z jego działalności określonej w § 2”.

12. Podatek specjalny przewiduje progresywną strukturę stawek. Stosownie do § 5 lit. b) ustawy o podatku specjalnym dotyczące stawki podatkowej

„wykonywanie działalności określonej w § 2 lit. b) jest objęte stawką 0% w odniesieniu do przedziału podstawy opodatkowania nieprzekraczającego 500 mln HUF; stawką 4,5% w odniesieniu do przedziału podstawy opodatkowania, który jest wyższy niż 500 mln HUF, ale nie przekracza 5 mld HUF, i 6,5% w odniesieniu do przedziału podstawy opodatkowania przekraczającego 5 mld HUF”.

13. Paragraf 7 tej ustawy określa przesłanki, na jakich ów podatek ma zastosowanie do tzw. przedsiębiorstw powiązanych:

„Podatek podatników uznanych za przedsiębiorstwo powiązane w rozumieniu ustawy [nr LXXXI z 1996 r.] w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych i dywidend ustala się poprzez połączenie obrotów netto pochodzących z działalności określonej w § 2 lit. a) i b), wykonywanej przez podatników działających jako przedsiębiorstwo powiązane, a kwota uzyskana po zastosowaniu stawki określonej w § 5 do tej całości powinna zostać podzielona między podatników proporcjonalnie do ich odpowiednich obrotów netto pochodzących z działalności określonej w § 2 lit. a) i b) w stosunku do łącznego obrotu netto pochodzącego z działalności określonej w § 2 lit. a) i b) osiągniętego przez wszystkich podatników powiązanych”.

III. Postępowanie główne

14. Skarżąca w postępowaniu głównym, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (zwana dalej „Vodafone”) jest spółką akcyjną prawa węgierskiego. Jej jedynym udziałowcem jest zarejestrowana w Niderlandach spółka Vodafone Europe B.V.

15. Główną działalnością skarżącej jest świadczenie usług na rynku telekomunikacyjnym. Według sądu odsyłającego była ona w spornych latach trzecim pod względem wielkości operatorem na węgierskim rynku telekomunikacyjnym.

16. W ramach przeprowadzonej u skarżącej kontroli podatkowej a posteriori za okres od dnia 1 kwietnia 2011 r. do dnia 31 marca 2015 r. organy podatkowe obciążyły skarżącą kwotą w wysokości 8 371 000 HUF z tytułu różnicy podatkowej oraz obciążyły ją odsetkami z tytułu opóźnienia oraz grzywną. Po tym, gdy odwołanie od tej decyzji zostało uwzględnione jedynie częściowo, skarżąca wniosła skargę do sądu odsyłającego.

17. Sąd odsyłający powziął wątpliwości co do podatku specjalnego z uwagi na swoiste cechy węgierskiego rynku telekomunikacyjnego. Przejawiają się one w tym, że – według sądu odsyłającego – „w istocie najniższej stawce podatkowej podlegają w całości obroty podatników należących do podmiotów węgierskich, podczas gdy podatek według stawki ustalonej dla najwyższego przedziału obrotów uiszczają węgierskie spółki zależne należące do zagranicznych spółek dominujących, tak że podatnicy należący do najwyższego przedziału obrotów uiszczają zasadniczą część specjalnego podatku na podstawie tego najwyższego przedziału”.

18. Dokumenty przedłożone Trybunałowi przez Komisję i Węgry nie potwierdzają jednak w pełni tego stwierdzenia sądu odsyłającego. Zgodnie z nimi w pierwszym roku (2010) spośród 16 przedsiębiorstw podlegających najwyższej stawce podatkowej znajdowało się jednak sześć przedsiębiorstw, które nie były kontrolowane przez cudzoziemców. Z dalszych statystyk wynika, że stawce tej podlegają w każdym razie nie tylko przedsiębiorstwa będące własnością podmiotów zagranicznych. Ze statystyk tych wynika również, że środkowa stawka podatkowa obejmuje także przedsiębiorstwa, które należą do udziałowców zagranicznych.

19. Sąd odsyłający wskazuje dodatkowo, że w 2012 r. Komisja Europejska wszczęła przeciwko Węgom postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, które zostało jednak umorzone w 2013 r. Jako uzasadnienie Komisja wskazała, że podatek specjalny przestał już obowiązywać i nie miał zastosowania w odniesieniu do 2013 r.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

20. Postanowieniem z dnia 23 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lutego 2018 r., sąd odsyłający postanowił przeprowadzić postępowanie prejudycjalne i zwrócił się do Trybunału, na podstawie art. 267 TFUE, z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1. Czy postanowienia art. 49, 54, 107 i 108 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie środkowi krajowemu, w ramach którego uregulowanie krajowe (ustawa nakładająca specjalny podatek telekomunikacyjny) skutkuje tym, że rzeczywiste obciążenie podatkowe spoczywa na podatnikach należących do kapitału zagranicznego, i czy wspomniany skutek jest pośrednio dyskryminujący?
2. Czy art. 107 i 108 TFUE stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje obowiązek uiszczenia podatku o progresywnej stawce podatkowej obciążającego obrót, i czy obowiązek ten jest pośrednio dyskryminujący, jeśli skutkuje tym, że rzeczywiste obciążenie podatkowe, w najwyższym przedziale podatkowym, spoczywa głównie na podatnikach należących do kapitału zagranicznego, oraz czy skutek ten należy uznać za zakazaną pomoc państwa?

3. Czy art. 401 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które wprowadza rozróżnienie między podatnikami zagranicznymi a podatnikami krajowymi, i czy należy uznać, iż ten specjalny podatek ma charakter podatków obrotowych, to znaczy czy stanowi on podatek obrotowy zgodny z dyrektywą VAT, czy też niezgodny ze wspomnianą dyrektywą?

21. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie w przedmiocie tych pytań przedstawili: Vodafone, Węgry, Rzeczpospolita Polska, Republika Czeska i Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 18 marca 2019 r. uczestniczyli wyżej wymienieni, z wyjątkiem Republiki Czeskiej, jak również Republika Federalna Niemiec.

V. Ocena prawna

22. Przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zgodność węgierskiej ustawy o podatku specjalnym z prawem Unii.

23. Zagadnienie zgodności z prawem Unii powstaje w kontekście określonej struktury podatku specjalnego. Z jednej strony podstawa opodatkowania nie jest powiązana z zyskiem, lecz z obrotem netto przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu. Z drugiej strony podatek ten opiera się na złożonej z kilku przedziałów progresywnej strukturze stawek podatkowych. Rozróżnia się trzy różne przedziały, które podlegają trzem różnym stawkom podatkowym: stawka podatkowa w wysokości 0% ma zastosowanie w przypadku, gdy kwota obrotu netto nie przekracza wartości 500 mln HUF; stawka podatkowa w wysokości 4,5% ma zastosowanie w przypadku, gdy kwota obrotu netto przekracza wartość 500 mln HUF, ale nie przekracza wartości 5 mld HUF; stawka podatkowa w wysokości 6,5% ma zastosowanie w przypadku, gdy kwota obrotu netto przekracza wartość 5 mld HUF.

24. Sąd odsyłający zadaje przy tym pytanie, czy podatek tego rodzaju jak opisany powyżej narusza art. 49, 54 TFUE (w tym zakresie zob. pkt B.), art. 107, 108 TFUE (w tym zakresie zob. pkt C.), jak również art. 401 dyrektywy VAT (w tym zakresie zob. pkt A.). Celowe jest przy tym udzielenie w pierwszej kolejności odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne, aby na wstępie ustalić charakter rozpatrywanego podatku opartego na obrocie. Gdyby omawiany podatek był już objęty zakazem wynikającym z art. 401 dyrektywy VAT, dwa pozostałe pytania prejudycjalne nie wymagałyby odpowiedzi.

A. Trzecie pytanie prejudycjalne: naruszenie art. 401 dyrektywy VAT

25. Artykuł 401 dyrektywy VAT stwierdza jednoznacznie, że państwa członkowskie mogą wprowadzać nowe podatki, które nie mają charakteru podatków obrotowych. W tym kontekście sąd krajowy dąży do ustalenia, czy oparty na obrocie specjalny podatek telekomunikacyjny należy uznać za podatek, który ma charakter podatku obrotowego. W takim przypadku Węgry nie mogłyby go wprowadzić z uwagi na art. 401 dyrektywy VAT.

26. W swoim utrwalonym orzecznictwie Trybunał podkreśla, że aby dokonać wykładni art. 401 dyrektywy VAT, należy umieścić ten przepis w kontekście prawnym, w jakim on występuje⁶.

6 Wyroki: z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in. (C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 29 i nast.); z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 18); z dnia 8 czerwca 1999 r., Pelzl i in. (C-338/97, C-344/97 oraz C-390/97, EU:C:1999:285, pkt 13 do 20).

27. Z motywów pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych⁷ wynika, że harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych powinna umożliwić ustanowienie wspólnego rynku, na którym istnieje zdrowa konkurencja i którego cechy są podobne do rynku krajowego poprzez wyeliminowanie różnic w opodatkowaniu mogących naruszyć zasady konkurencji i zakłócających wymianę handlową⁸. Dyrektywa VAT⁹ wprowadziła taki wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT).

28. Wspólny system podatku VAT zasadza się na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany¹⁰. Jak podkreśla Trybunał, ostatecznie ma go ponosić tylko konsument końcowy¹¹.

29. Dla realizacji celu, jakim są równe zasady opodatkowania tej samej czynności niezależnie od państwa członkowskiego, w którym ma ona miejsce, wspólny system podatku VAT powinien zastąpić podatki obrotowe obowiązujące w różnych państwach członkowskich. W tym duchu art. 401 dyrektywy VAT pozwala na utrzymywanie lub wprowadzanie przez państwo członkowskie jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat nakładanych na dostawy towarów i świadczenie usług bądź na przywóz tylko wtedy, gdy nie mogą być one uznane za podatki obrotowe.

30. W tym względzie Trybunał orzekł, że za obciążające obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje VAT, należy w każdym razie uznać podatki mające zasadnicze cechy charakterystyczne VAT, nawet jeśli nie są one we wszystkich aspektach względem niego identyczne¹².

31. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że wskazać można cztery zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT: (1) generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi; (2) ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; (3) pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; (4) odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument¹³.

32. Z jednej strony węgierski podatek specjalny nie obejmuje jednak całości transakcji, lecz jedynie szczególne transakcje przedsiębiorstw telekomunikacyjnych. Tym samym nie jest on zatem (ogólnym) podatkiem obrotowym w rozumieniu pierwszego kryterium, lecz co najwyżej mógłby być szczególnym podatkiem konsumpcyjnym, którego wprowadzenie przez państwa członkowskie byłoby jednak obecnie zakazane tylko w okolicznościach określonych w art. 1 ust. 2 i 3 dyrektywy 2008/118/WE¹⁴.

7 Dz.U. 1967, 71, s. 1301; zwana dalej „pierwszą dyrektywą”.

8 Wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 19).

9 Była to najpierw druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, L 71, s. 1303), a następnie szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

10 Wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 21).

11 Wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 22 in fine).

12 Wyroki: z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in. (C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 37); z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 26); z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in. (C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 32); z dnia 31 marca 1992 r., Dansk Denkavit i Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, pkt 11 i 14).

13 Wyroki: z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28); z dnia 8 czerwca 1999 r., Pelzl i in. (C-338/97, C-344/97 i C-390/97, EU:C:1999:285, pkt 21); z dnia 7 maja 1992 r., Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, pkt 12).

14 Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG – Dz.U. 2009, L 9, s. 12.

33. Z drugiej strony nie jest on nastawiony na przerzucenie obciążenia podatkowego na konsumenta (czwarte kryterium). Nie można przyjmować, że kryterium to jest spełnione tylko z tej przyczyny, że podatek został w kalkulowany w cenę towarów lub usług. Jest tak bowiem w zasadzie w przypadku każdego obciążenia podatkowego nałożonego na przedsiębiorstwo. Jest raczej tak, że jeżeli konsument – jak w przypadku ocenianego w niniejszej sprawie węgierskiego specjalnego podatku telekomunikacyjnego – nie jest osobą zobowiązaną do zapłaty podatku, podatek taki musi być nastawiony na przerzucenie go właśnie na konsumenta.

34. Wymagałoby to, aby wysokość podatku była ustalona w chwili realizacji transakcji (tj. w chwili zaopatrzenia konsumenta) – co ma miejsce w przypadku podatku VAT. Jednak z uwagi na to, że podatek można obliczyć dopiero z końcem roku, a jego wysokość zależy od wysokości rocznego obrotu, świadczące usługi przedsiębiorstwo telekomunikacyjne w ogóle jeszcze nie zna, a w każdym razie nie zna dokładnie, wysokości obciążenia podatkowego, które ewentualnie miałyby przerzucić na konsumenta, w chwili realizacji usługi¹⁵. Przykładowo w przypadku nieosiągnięcia dolnego progu na koniec roku nie powstanie w ogóle obciążenie podatkowe, które trzeba by przerzucić na konsumenta. W związku z tym nie mamy do czynienia z podatkiem, który jest *nastawiony na to, aby przerzucić go na konsumenta*.

35. Jest więc raczej tak, że z konstrukcji węgierskiego specjalnego podatku telekomunikacyjnego wynika, iż to przedsiębiorstwa telekomunikacyjne mają bezpośrednio podlegać opodatkowaniu, na co Węgry trafnie zwracają uwagę. Zgodnie z preambułą ich zdolność wniesienia wkładu do danin publicznych ma przewyższać ogólny obowiązek podatkowy (jak się wydaje chodzi tu o ogólną zdolność do płacenia podatków). W konsekwencji opodatkowaniu podlega szczególna zdolność finansowa tych przedsiębiorstw, a nie zdolność finansowa odbiorców usług telekomunikacyjnych. W tym względzie węgierski podatek specjalny jest podobny do specjalnego (bezpośredniego) podatku od przedsiębiorstw obciążającego określone przedsiębiorstwa, w tym przypadku przedsiębiorstwa telekomunikacyjne.

36. Jest również tak, że opodatkowaniu podlega nie każda pojedyncza transakcja w oparciu o wysokość zastosowanej ceny, lecz – zgodnie z art. [§§] 1 i 2 ustawy o podatku specjalnym – całkowity obrót (netto) z tytułu świadczenia usług komunikacji elektronicznej w roku podatkowym: od wartości granicznej 500 mln HUF stawką w początkowej wysokości 4,5%, a od 5 mld HUF – w wysokości 6,5%. Również w tym aspekcie ten specjalny podatek od przedsiębiorstw jest podobny do specjalnego bezpośredniego podatku dochodowego. W przeciwieństwie jednak do „normalnych” bezpośrednich podatków dochodowych podstawą opodatkowania nie jest osiągnięty zysk – będący różnicą pomiędzy dwiema wartościami majątku przedsiębiorstwa w danym okresie – lecz obrót osiągnięty w danym okresie. Nie zmienia to jednak – odmiennie niż, jak się wydaje, twierdziła Komisja na rozprawie – niczego, jeżeli chodzi o jego charakter jako podatku *bezpośredniego*.

37. W konsekwencji węgierski podatek specjalny stanowi oparty na obrocie specjalny (bezpośredni) podatek dochodowy, który ma na celu zaabsorbowanie szczególnej zdolności finansowej przedsiębiorstw telekomunikacyjnych. Tym samym, podatek ten – jak trafnie podkreśliła to w rezultacie Komisja – nie ma charakteru podatku obrotowego, który zmierza do opodatkowania konsumenta. W konsekwencji art. 401 dyrektywy VAT nie uniemożliwia Węgrom wprowadzenia tego podatku niezależnie od podatku VAT.

¹⁵ Co do tego wymogu por. m.in. wyroki: z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in. (C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 46 i nast.) – szkodliwe, jeżeli przerzucenie ciężaru podatku jest niepewne, oraz z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 33).

B. Pierwsze pytanie prejudycjalne: naruszenie swobody przedsiębiorczości

38. Pierwsze pytanie dotyczy tego, czy swoboda przedsiębiorczości przewidziana w art. 49 i 54 TFUE stoi na przeszkodzie wprowadzeniu węgierskiego specjalnego podatku telekomunikacyjnego. Przywołane również w tym pytaniu prejudycjalnym art. 107 i 108 TFUE będą natomiast przedmiotem kompleksowego rozważenia w związku z drugim pytaniem prejudycjalnym.

39. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że o ile obszar opodatkowania bezpośredniego – do którego zaliczyć należy rozpatrywany podatek specjalny (w tym zakresie zob. pkt 35 i nast. powyżej) – jako taki nie należy do kompetencji Unii, to jednak państwa członkowskie powinny wykonywać pozostawione im kompetencje z poszanowaniem prawa Unii, którego częścią są w szczególności swobody podstawowe¹⁶.

40. Swoboda przedsiębiorczości, jaką art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE w przypadku spółek utworzonych zgodnie z przepisami państwa członkowskiego i mających statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii, prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji¹⁷.

41. Swoboda przedsiębiorczości miałyby przy tym zastosowanie w niniejszej sprawie jedynie w przypadku występowania sytuacji transgranicznej (w tym zakresie zob. pkt 1). Jeżeli tak jest, należy następnie ustalić, czy podatek specjalny stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości (w tym zakresie zob. pkt 2) oraz czy ograniczenie takie ewentualnie uzasadnione jest nadrzędnymi względami interesu ogólnego (w tym zakresie zob. pkt 3).

1. Sytuacja transgraniczna

42. Rząd węgierski wyraża wątpliwości co do tego, w jakich okolicznościach spółki można uznać za „krajowe” lub „zagraniczne”. W tym kontekście należy przede wszystkim stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w przypadku spółek to ich siedziba służy określeniu łącznika z porządkiem prawnym danego państwa, podobnie jak przynależność państwowa w przypadku osób fizycznych¹⁸. Ponieważ skarżąca w postępowaniu głównym ma siedzibę na Węgrzech, należy ją uznać za spółkę węgierską, co sprawia, że nie mamy do czynienia z sytuacją transgraniczną.

43. Niemniej spółka dominująca skarżącej jest spółką z siedzibą w Niderlandach. W zakresie, w jakim ta spółka zagraniczna wykonuje działalność na rynku węgierskim za pośrednictwem spółki zależnej – a więc skarżącej w postępowaniu głównym – sprawa dotyczy swobody przedsiębiorczości spółki dominującej.

44. W tym kontekście Trybunał orzekł już bowiem, że do celów podatkowych spółka może powołać się na ograniczenie swobody przedsiębiorczości innej spółki, z którą jest ona powiązana, jeżeli takie ograniczenie ma wpływ na jej własne opodatkowanie¹⁹. Skarżąca w postępowaniu głównym może zatem powoływać się na ewentualne ograniczenie swobody przedsiębiorczości swojej spółki dominującej, Vodafone Europe B.V.

16 Wyroki: z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 40); z dnia 11 sierpnia 1995 r., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, pkt 16); z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 21).

17 Wyroki: z dnia 4 lipca 2018 r., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, pkt 17); z dnia 1 kwietnia 2014 r., Felixstowe Dock and Railway Company i in. (C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 17); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 41).

18 Wyroki: z dnia 2 października 2008 r., Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, pkt 25); z dnia 14 grudnia 2000 r., AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, pkt 20); zob. również moja opinia w sprawie ANGED (C-233/16, EU: 2017:852, pkt 40).

19 Wyroki: z dnia 1 kwietnia 2014 r., Felixstowe Dock and Railway Company i in. (C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 23); z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 39); podobnie już wyrok z dnia 12 kwietnia 1994 r., Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, pkt 18 i nast.).

2. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości

45. Ograniczeniami swobody przedsiębiorczości są, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie środki, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność²⁰. Zasadniczo obejmuje to dyskryminację, ale również ograniczenia o charakterze niedyskryminującym. Niemniej w przypadku podatków trzeba uwzględnić, że stanowią one *same w sobie* obciążenie, a tym samym zmniejszają atrakcyjność oddziału w innym państwie członkowskim. Ocena wedle kryterium ograniczeń o charakterze niedyskryminującym sprawiałaby, że w rezultacie wszystkie krajowe zdarzenia podatkowe poddane byłyby prawu Unii, co istotnie zagrażałoby suwerenności państw członkowskich w kwestiach podatkowych²¹.

46. Dlatego też Trybunał już wielokrotnie orzekał, że przepisy państw członkowskich dotyczące warunków i poziomu opodatkowania objęte są autonomią w sprawach podatkowych, z zastrzeżeniem traktowania sytuacji transgranicznych w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do sytuacji krajowych²².

47. Stwierdzenie ograniczenia swobody przedsiębiorczości wymaga zatem w pierwszej kolejności ustalenia, że w ogóle dochodzi do odmiennego traktowania dwóch lub większej liczby grup porównawczych (w tym zakresie zob. lit. b). Jeżeli tak jest, w dalszej kolejności powstaje pytanie, czy takie odmierne traktowanie sytuacji transgranicznych względem sytuacji czysto krajowych prowadzi do gorszego traktowania tej pierwszej grupy spraw, przy czym chodzić może tak o dyskryminację jawną, jak i ukrytą (w tym zakresie zob. lit. c)). Jako dodatkowy element bada się czasem, czy odmierne traktowanie dotyczy sytuacji, które są ze sobą obiektywnie porównywalne (w tym zakresie zob. lit. d)).

48. Należy wreszcie w niniejszej sprawie na wstępie krótko wyjaśnić, że występowania istotnego odmiennego traktowania – inaczej niż w sprawie *Hervis Sport*²³ – nie można oprzeć na tak zwanej zasadzie konsolidacji wynikającej z § 7 ustawy o podatku specjalnym, lecz wyłącznie na progresywnie ukształtowanej skali podatkowej (w tym zakresie zob. lit. a)).

a) Brak doniosłości zasady konsolidacji w rozpatrywanym kontekście

49. Nie można zgodzić się ze stanowiskiem Komisji w zakresie, w jakim uważa ona, że naruszenie swobody przedsiębiorczości wynika bezpośrednio z wyroku w sprawie *Hervis Sport*.

50. Charakterystycznym elementem stanu faktycznego tamtej sprawy była zależność między progresywnym, opartym na obrocie podatkiem dochodowym od handlu detalicznego a tak zwaną zasadą konsolidacji dotyczącą grup spółek. Zasada ta określała, że w celu ustalenia przynależności do poszczególnych przedziałów progresji podatkowej doniosły był nie obrót poszczególnych spółek, lecz skonsolidowany obrót całej grupy spółek. Podstawą tej regulacji jest raczej nietypowe z perspektywy prawa podatkowego stosowanie podatku progresywnego również w odniesieniu do osób prawnych. Taka zasada konsolidacji jest co do zasady niezbędna, aby nie dopuścić do obejścia progresywnego efektu opodatkowania przez podział na większą liczbę osób prawnych.

20 Wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 34); z dnia 16 kwietnia 2015 r., *Komisja/Niemcy* (C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 29 listopada 2011 r., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36).

21 Zobacz w tym względzie moje opinie w sprawach: X (C-498/10, EU:C:2011:870, pkt 28); *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 82 i nast.); X (C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 40); C (C-122/15, EU:C:2016:65, pkt 66) oraz *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 28).

22 Porównaj wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, pkt 29); postanowienie z dnia 4 lipca 2009 r., *KBC-bank* (C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 80); wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r., *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 51 i 53).

23 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

51. Trybunał wyraził jednak zastrzeżenia w odniesieniu do zgodności zasady konsolidacji z prawem Unii²⁴. Jako że ta sama zasada konsolidacji występuje w § 7 ustawy o podatku specjalnym również w odniesieniu do rozpatrywanego specjalnego podatku telekomunikacyjnego, Komisja upatruje już w tej okoliczności naruszenia prawa Unii.

52. Jednak nawet jeżeli w niniejszej sprawie zasada konsolidacji miałyby naruszać prawo Unii – czego nie można tak po prostu wywodzić z przywołanego wyroku –, to nie miałyby to decydującego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy i nie stanowiłyby odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego. Skutkowałoby to jedynie tym, że nie można by stosować zasady konsolidacji. Jako że, według ustaleń sądu odsyłającego, zasada ta i tak nie ma zastosowania w stosunku do skarżącej w postępowaniu głównym – prawdopodobnie z uwagi na brak powiązań z innymi przedsiębiorstwami telekomunikacyjnymi działającymi na węgierskim rynku, brak stosowania zasady konsolidacji nie miałby żadnego wpływu na spór w postępowaniu głównym.

53. Stąd też Trybunał musi w niniejszej sprawie odnieść się do pytania, czy ukształtowanie podatku specjalnego jako takie – niezależnie do zasady konsolidacji – wywołuje skutek dyskryminacyjny. W wyroku w sprawie Hervis Sport nie udzielono odpowiedzi na to pytanie, w tym również – co słusznie podkreśla Vodafone – nie stwierdzono, jak twierdzi rząd węgierski, że progresywny charakter podatku jako taki nie jest wystarczający do przyjęcia dyskryminacji. Na gruncie przywołanej sprawy Trybunał zajmował się jedynie połączeniem progresywnej stawki podatkowej i zasady konsolidacji, nie wykluczając przy tym, że progresywna stawka sama w sobie może prowadzić do wystąpienia dyskryminacji²⁵.

b) Odmienne traktowanie

54. Dlatego też w pierwszej kolejności należy zadać pytanie, czy ustawa o podatku specjalnym w ogóle traktuje różne przedsiębiorstwa w odmienny sposób. Przeciw takiemu twierdzeniu zdaje się przemawiać to, że ustawa nie przewiduje różnych stawek podatkowych dla różnych przedsiębiorstw. Jest raczej tak, że zdefiniowano wyłącznie określone progi obrotowe, które zasadniczo mogą obejmować wszystkie przedsiębiorstwa. Stawki podatkowe, które wiążą się z tymi progami obrotowymi, stosuje się jednolicie wobec każdego przedsiębiorstwa. W związku z tym rząd węgierski stoi na stanowisku, że nie mamy do czynienia z odmiennym traktowaniem.

55. Przeciwno temu argumentowi nie można podnieść, że odmierne traktowanie polega na samym fakcie, że przedsiębiorstwa mające większe obroty płacą w wartościach bezwzględnych więcej z tytułu podatku specjalnego niż przedsiębiorstwa mające mniejsze obroty. Okoliczność ta samodzielnie nie stanowi jeszcze odmiennego traktowania, gdyż odmierne opodatkowanie odpowiada powszechnie przyjmowanej zasadzie opodatkowania z uwzględnieniem zdolności płatniczej. Dopóki podstawa opodatkowania i zobowiązanie podatkowe pozostają względem siebie w tej samej relacji, co ma przykładowo miejsce w przypadku proporcjonalnej stawki podatkowej („flat tax”), odmierne traktowanie nie występuje.

56. W przypadku progresywnej stawki podatkowej podstawa opodatkowania i zobowiązanie podatkowe nie pozostają jednak w takiej samej relacji dla wszystkich podatników. Jest to szczególnie widoczne w niniejszej sprawie, jeżeli porówna się średnie stawki podatkowe, którym podlegają podatnicy w odniesieniu do całości osiąganego przez nich obrotu, a nie tylko co do poszczególnych progów obrotowych. Średnia stawka podatkowa wzrasta wraz z osiągnięciem danych progów obrotowych, co

24 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 39 i nast.).

25 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 34).

sprawa, że przedsiębiorstwa mające większe obroty łącznie rzecz ujmując podlegają również wyższej średniej stawce podatkowej niż przedsiębiorstwa mające mniejsze obroty. Tym samym płacą one wyższe podatki nie tylko w wartościach bezwzględnych, ale również w wartościach względnych. Stanowi to odmienne traktowanie danych przedsiębiorstw²⁶.

c) Gorsze traktowanie sytuacji transgranicznej

57. Powstaje zatem pytanie, czy przez takie odmienne traktowanie zagraniczne przedsiębiorstwa są gorzej traktowane od przedsiębiorstw krajowych.

58. Nie można przy tym stwierdzić jawnej lub bezpośredniej dyskryminacji przedsiębiorstw zagranicznych. Warunki poboru podatku specjalnego nie są bowiem zróżnicowane w zależności od siedziby lub „pochodzenia” przedsiębiorstwa. Ustawa o podatku specjalnym nie traktuje zatem przedsiębiorstw zagranicznych inaczej niż przedsiębiorstw krajowych.

59. Niemniej podstawowe swobody zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji, ale również wszelkich ukrytych lub pośrednich form dyskryminacji, które poprzez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą do tego samego skutku²⁷. Decydujące dla przyjęcia dyskryminującego charakteru w rozumieniu art. 49 i 54 TFUE jest zatem to, czy odmienne traktowanie przedsiębiorstw telekomunikacyjnych ze względu na kryterium rocznego obrotu netto jest równoznaczne z odmiennym traktowaniem ze względu na pochodzenie lub siedzibę przedsiębiorstwa.

60. W tym kontekście należy po pierwsze ustalić, jakie wymagania należy przyjąć dla występowania korelacji pomiędzy wybranym kryterium rozróżnienia – w tym przypadku obrotem – a siedzibą przedsiębiorstwa (w tym zakresie zob. pkt 61 i nast.). Po drugie trzeba zbadać, czy należy przyjąć występowanie dyskryminacji pośredniej przynajmniej wtedy, gdy kryterium rozróżnienia zostało wybrane świadomie z zamiarem dyskryminacji (w tym zakresie zob. pkt 83 i nast.).

1) Istotna korelacja

61. Z dotychczasowego orzecznictwa nie wyłania się spójny obraz tak co do zakresu, jak i charakteru omawianej korelacji. Jeżeli chodzi o zakres w ujęciu ilościowym, Trybunał brał dotychczas pod uwagę zarówno zgodność w większości przypadków²⁸, jak też okoliczność, że dany przepis dotyka po prostu większej liczby nierezydentów²⁹; w niektórych przypadkach mówił on nawet jedynie o samym ryzyku gorszego traktowania³⁰. Jeżeli chodzi o kryterium jakościowe, niepewne jest nie tylko to, czy korelacja ta musi istnieć w typowych okolicznościach³¹, względnie czy musi ona wynikać z natury kryterium

26 Podobnie także moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 49).

27 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 30); z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 30); z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13); z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 26).

28 Porównaj wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 31); z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 39); z dnia 22 marca 2007 r., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, pkt 32); z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13); z dnia 13 lipca 1993 r., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, pkt 15); z dnia 7 lipca 1988 r., Stanton i L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, pkt 9); por. także wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 48 w odniesieniu do swobody świadczenia usług); z dnia 3 marca 1988 r., Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, pkt 28 w odniesieniu do art. 95 EWG).

29 Wyrok z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119).

30 Wyrok z dnia 22 marca 2007 r., Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, pkt 32); podobnie również wyrok z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300; pkt 119).

31 Porównaj wyrok z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13).

rozdzielenia, na co wskazuje kilka wyroków³², czy też może opierać się na raczej przypadkowych stosunkach faktycznych³³. Ponadto nie jest jasne, czy korelacja ilościowa i jakościowa muszą występować łącznie, czy też ewentualnie wystarczające jest także występowanie jednego z tych elementów.

62. Jak już wspominałam w innym miejscu, dla przyjęcia ukrytej dyskryminacji konieczne jest oparcie się na restrykcyjnych kryteriach. Ukryta dyskryminacja nie powinna bowiem powodować rozszerzenia przypadków dyskryminacji, lecz jedynie obejmować również takie sytuacje, które z czysto formalnego punktu widzenia nie stanowią dyskryminacji, jednak materialnie działają jako taka dyskryminacja³⁴.

i) Kryterium ilościowe

63. Nie jest zatem w żadnym razie wystarczająca w ujęciu ilościowym sama przewaga liczebna w rozumieniu sytuacji, w której danym środkiem dotkniętych jest ponad 50% przedsiębiorstw; jest raczej tak, że korelacja między zastosowanym kryterium rozdzielenia i siedzibą spółki musi podlegać stwierdzeniu w znacznie przeważającej większości przypadków³⁵.

64. Niemniej ten element ilościowy może powodować znaczące utrudnienia w procesie stosowania prawa. Wynik analizy zależy bowiem od każdorazowo wybranych punktów odniesienia w danym wypadku. Tak więc w sprawie Hervis Sport Trybunał pytał, czy większość spółek powiązanych *objętych najwyższym przedziałem podatku specjalnego* była powiązana z zagranicznymi spółkami dominującymi³⁶.

65. Odniesienie się wyłącznie do najwyższego przedziału podatku jako kryterium ogólnego nie jest jednak uzasadnione. Nie jest jasne, dlaczego tylko ten przedział miałby być doniosły dla stwierdzenia dyskryminującego charakteru danego środka. W tamtym konkretnym przypadku można było to wyjaśnić w ten sposób, że pozostałe przedziały podatku w porównaniu z przedziałem najwyższym wydawały się być na tyle niskie, że pozwalało to na ich pominięcie³⁷. W niniejszej sprawie nie można jednak pomijać już średniego przedziału ze stawką podatkową wynoszącą 4,5%. Badanie wyłącznie w oparciu o najwyższy przedział podatku jest tym bardziej wątpliwe, im większą liczbę przedziałów progresji podatkowej przewiduje dany podatek. Podejście to zawodzi całkowicie, gdy występuje krocząca krzywa progresji, w której w ogóle brak jest przedziałów, co ma często miejsce na przykład w zakresie podatku dochodowego.

66. Nie przekonuje również propozycja Komisji, aby ustalać, czy większość łącznych wpływów z tytułu podatku specjalnego pochodzi od przedsiębiorców zagranicznych. Nie jest to bowiem pewny wskaźnik występowania korelacji, lecz wskaźnik o charakterze przypadkowym. Z jednej strony byłoby tak w konkretnym przypadku – na co wskazują Węgry – najprawdopodobniej również w razie podatku proporcjonalnego, który Komisja słusznie uznaje za niebudzący wątpliwości. Ta cecha występowałaby również zawsze wtedy, gdy rynek w przeważającej mierze zdominowany jest przez przedsiębiorców zagranicznych.

32 Porównaj wyrok z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119) w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości; w odniesieniu do swobodnego przepływu pracowników zob. również wyroki: z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 36); z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, pkt 26); z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 41); z dnia 10 września 2009 r., Komisja/Niemcy (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Tak w wyrokach: z dnia 9 maja 1985 r., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, pkt 14); z dnia 5 grudnia 1989 r., Komisja/Włochy (C-3/88, EU:C:1989:606, pkt 9 w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości).

34 Zobacz moje opinie: w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 40); w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 38) oraz w sprawie Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 36).

35 Porównaj moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 41).

36 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 45).

37 Najwyższa stawka podatkowa wynosiła 2,4%, podczas gdy niższe stawki wynosiły 0%, 0,1% i 0,4%; por. wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 8).

67. Z drugiej strony poza zakresem pozostawałyby np. takie przypadki, w których pojedyncze przedsiębiorstwa zagraniczne podlegają całkiem znaczącym stawkom podatkowym, jednak jednocześnie wiele mniejszych przedsiębiorstw krajowych z niskimi stawkami podatkowymi wciąż w tak dużym stopniu przyczynia się do całkowitej wysokości wpływów z tytułu podatku specjalnego, że należałoby uznać, iż korelacja taka nie występuje. Uzależnianie dyskryminującego charakteru od wspomnianej wysokości udziału małych przedsiębiorstw krajowych prowadziłoby więc do przypadkowych rezultatów, a zatem nie jest właściwe.

68. Podobnie jest w przypadku odnoszenia się do średniej stawki podatkowej. Jako że w przypadku podatków progresywnych odmienne traktowanie polega na stosowaniu różnych *średnich* stawek podatkowych, można by co najwyżej spytać, czy w zdecydowanej większości przypadków wszystkie przedsiębiorstwa zagraniczne traktowane są gorzej w odniesieniu do takiej stawki. Byłoby tak jedynie w przypadku, gdyby w zdecydowanej większości przypadków ta średnia stawka podatkowa znacznie przewyższała stawkę, której przeciętnie podlegają przedsiębiorstwa krajowe. To, czy tak było w omawianym przypadku, nie wynika ani z wniosku prejudycjalnego, ani z danych liczbowych przedstawionych przez uczestników postępowania.

69. Jednak również w tym przypadku przyjęcie dyskryminacyjnego charakteru danego środka uzależnione byłoby od średniej stawki podatkowej obciążającej mniejsze przedsiębiorstwa krajowe. Również to prowadziłoby do przypadkowych rezultatów, a zatem jest niewłaściwe. Państwa członkowskie, które celowo zabiegają o pozyskanie zagranicznych inwestorów, nagle nie byłyby w stanie pobierać progresywnego podatku dochodowego, jeżeli i dlatego że nowi inwestorzy – zgodnie zresztą z zamierzeniami – na skutek sukcesu gospodarczego przyczynialiby się do uzyskania większości wpływów podatkowych (albo w wartościach bezwzględnych, albo przez wzgląd na wyższe średnie stawki podatkowe). Prowadziłoby to do absurdalnych rezultatów, co pokazuje, że ocena ilościowa jest nieodpowiednia.

70. Badanie czysto ilościowe ma – poza wskazanymi już trudnościami przy obliczaniu (w tym zakresie zob. pkt 63 i nast. powyżej) – dodatkowo tę wadę, że prowadzi do istotnej niepewności prawnej, jeżeli nie określi się konkretnej wartości granicznej³⁸. Niemniej również konkretna wartość graniczna prowadziłaby do kolejnych problemów jak przykładowo trudne do rozstrzygnięcia spory pomiędzy sprzecznymi danymi statystycznymi oraz występującymi z upływem czasu wahaniem danych liczbowych.

71. Przykładowo ustanowiony właśnie we Francji „podatek od usług cyfrowych” zgodnie z doniesieniami prasowymi obejmuje obecnie łącznie ok. 26 przedsiębiorstw, z których tylko cztery mają siedzibę we Francji. Jeżeli zmiana danych w kolejnym roku miałaby prowadzić do odmiennej oceny prawnej, wystąpienie ograniczenia podstawowych swobód (przy założeniu, że pozostałe 22 przedsiębiorstwa mogą powołać się na podstawowe swobody) zależałoby zawsze od danych statystycznych dostępnych dopiero po latach.

72. Ponadto odwołanie do udziałowców powoduje poważne problemy przy określaniu kryterium ilościowego w przypadku spółek z rozproszonym akcjonariatem (spółki akcyjne z tysiącami akcjonariuszy). Poza tym nie jest także jasne, jak oceniać spółkę z dwoma wspólnikami, z których jeden ma siedzibę za granicą, a drugi w kraju.

73. Jeżeli nawet – zgodnie ze stanowiskiem Komisji i sądu odsyłającego – odwołać się do udziałowców, to czy w przypadku większych grup spółek nie trzeba by odwołać się nie tylko do samego wierzchołka grupy (tj. do spółki dominującej w grupie) i jego udziałowców w celu określenia, czy dotknięte jest rzeczywiście przedsiębiorstwo pochodzące z Unii Europejskiej, z państwa trzeciego, czy też

38 W wyroku z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 38) Trybunał uznał najwyraźniej, że wartość 61,5%, względnie 52%, nie jest wystarczająca dla przyjęcia pośredniej dyskryminacji, choć nie odniesiono się do tego, jaka wartość musiałaby zostać osiągnięta, aby przyjąć występowanie takiej dyskryminacji.

przedsiębiorstwo krajowe? W niniejszej sprawie struktura wspólników spółki dominującej Vodafone Europe B.V. lub właściwej spółki dominującej w grupie nie jest znana Trybunałowi. Niniejsza sprawa pokazuje bardzo dobrze nieprzydatność podejścia ilościowego, które ponadto opiera się na tym, jak ukształtowana jest struktura wspólników danej spółki.

ii) Kryterium jakościowe

74. Stąd też wydaje mi się, że ważniejsze niż element czysto ilościowy jest coraz częściej obecnie stosowane przez Trybunał kryterium jakościowe, zgodnie z którym kryterium rozróżnienia musi *ze swej natury* lub *w typowych okolicznościach* dotyczyć spółek zagranicznych³⁹. Czysto przypadkowy związek, nawet jeżeli ilościowo jest bardzo istotny, może więc co do zasady nie być wystarczający, aby prowadzić do dyskryminacji pośredniej.

75. Kryterium korelacji wynikającej z natury rzeczy wymaga jednak konkretyzacji w celu uniknięcia stosowania go bez określonej treści. Trybunał przyjął występowanie korelacji wynikającej z natury rzeczy przykładowo w przypadku, gdy farmaceuci wykonujący już działalność na terenie kraju byli uprzywilejowani przy wydawaniu zezwoleń na podjęcie działalności⁴⁰. Podstawą takiego stanowiska jest trafne spostrzeżenie, że korelacja między siedzibą a miejscem prowadzenia działalności przedsiębiorstwa opiera się na swoistej wewnętrznej logice i typowym charakterze, a nie tylko na przypadkowej strukturze określonego rynku lub branży.

76. To samo dotyczy – jak niedawno stwierdził rzecznik generalny N. Wahl⁴¹ – sytuacji właścicieli pojazdów zarejestrowanych w danym państwie członkowskim, którzy w większości posiadają obywatelstwo danego państwa, gdyż rejestracja pojazdów wiąże się z miejscem zamieszkania właścicieli pojazdów. Również wybór kryterium, które mogą spełnić wyłącznie pojazdy wyprodukowane za granicą, ponieważ w kraju nie produkuje się takich pojazdów, stanowi taki przypadek⁴².

77. Występowanie korelacji wynikającej z natury rzeczy przyjąć należy ponadto również w przypadku cechy w postaci osiągania przychodów podlegających opodatkowaniu. Podstawą takiego stwierdzenia jest okoliczność, że prawo podatkowe dotyczące przedsiębiorstw charakteryzuje się dualizmem przychodów osiągniętych i podlegających opodatkowaniu w kraju z jednej strony oraz osiągniętych za granicą i dlatego niepodlegających opodatkowaniu w kraju z drugiej strony. Jeżeli więc korzyść związana jest z równoczesnym osiągnięciem przychodów podlegających opodatkowaniu, to w swojej istocie jest ona skorelowana z korzyścią dla przedsiębiorstw krajowych⁴³.

78. Tym samym chodzi o powiązanie nieodłącznie związane z danym kryterium rozróżnienia, które już w przypadku abstrakcyjnej oceny nakazuje przypuszczać, że w znaczącej większości przypadków wystąpi prawdopodobieństwo korelacji.

39 Porównaj wyroki: z dnia 2 marca 2017 r., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, pkt 36) – w odniesieniu do swobodnego przepływu pracowników; z dnia 5 grudnia 2013 r., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, pkt 26); z dnia 28 czerwca 2012 r., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, pkt 41); z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 119) – w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości; z dnia 10 września 2009 r., Komisja/Niemcy (C-269/07, EU:C:2009:527); z dnia 8 lipca 1999 r., Baxter i in. (C-254/97, EU:C:1999:368, pkt 13).

Porównaj również moje opinie: w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 38) oraz w sprawie Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 36); odmiennie jeszcze moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 42 i nast.).

40 Wyrok z dnia 1 czerwca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 122).

41 Opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Austria/Niemcy (C-591/17, EU:C:2019:99, pkt 47).

42 Wyrok z dnia 9 maja 1985 r., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, pkt 14 i 16).

43 Porównaj w tym względzie moja opinia w sprawie Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 38).

79. Stosując te zasady do niniejszej sprawy, decydującego znaczenia nabiera to, czy wielkość obrotu danego przedsiębiorstwa z natury rzeczy skorelowana jest z (zagraniczną) siedzibą tego przedsiębiorstwa lub udziałowców sprawujących kontrolę nad tym przedsiębiorstwem. W tym względzie już w mojej opinii w sprawie Hervis Sport stwierdziłam, iż prawdą jest, że z reguły przedsiębiorstwa mające duże obroty będą raczej skłonne do działania ponad krajowymi granicami na rynku wewnętrznym i wskutek tego może istnieć pewne prawdopodobieństwo, że takie przedsiębiorstwa działają również w innych państwach członkowskich⁴⁴.

80. Nie jest to jednak jeszcze samo w sobie wystarczające, co podkreślała również Republika Federalna Niemiec w toku rozprawy. Przedsiębiorstwa mające duże obroty mogą być równie dobrze prowadzone przez rezydentów⁴⁵. Dotyczy to w równej mierze handlu detalicznego istotnego w sprawie Hervis Sport oraz rozpatrywanego w niniejszej sprawie sektora telekomunikacyjnego. Ma to szczególnie znaczenie, gdy jak w niniejszej sprawie – por. art. 3 ust. 2 ustawy o podatku specjalnym – odniesiono się do obrotu osiągniętego w kraju, a nie do obrotu na rynku światowym. Nie widać powodu, dlaczego należałoby wyjść z ogólnego założenia, że przedsiębiorstwa zagraniczne działające na Węgrzech będą uzyskiwać wyższy obrót z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych *na Węgrzech* niż przedsiębiorstwa krajowe.

81. Innymi słowy, kryterium obrotu nie jest ze swej natury kryterium rozróżnienia o charakterze transgranicznym, lecz – co trafnie zauważyła Republika Czeska w uwagach na piśmie oraz Republika Federalna Niemiec w toku rozprawy – o charakterze neutralnym. Obrót jako podstawa opodatkowania dla obliczenia podatku bezpośredniego jest tak samo neutralny jak np. zysk (lub wartość majątku). Podstawowe swobody nie faworyzują ani jednego, ani drugiego. W tym względzie występuje historycznie uwarunkowana „przypadkowość” węgierskiego rynku telekomunikacyjnego, co ewentualnie mogło zostać świadomie wykorzystane przez węgierskiego ustawodawcę (co do tej problematyki zob. pkt 83 i nast. poniżej).

82. Potwierdzają to również dane statystyczne przedstawione Trybunałowi. Jedna ze statystyk pokazuje, że spośród dziesięciu największych płatników podatku od osób prawnych w 2010 r. na Węgrzech znajdują się tylko trzy przedsiębiorstwa, które nie należą do zagranicznych udziałowców. Gospodarka węgierska charakteryzuje się najwyraźniej ogólnie wysokim udziałem działających z powodzeniem przedsiębiorstw, które należą do zagranicznych udziałowców. Ta, najwyraźniej historycznie uwarunkowana okoliczność nie prowadzi jednak do tego, że każdy dodatkowy podatek, który w większym stopniu obciąża działających ze szczególnym powodzeniem na rynku przedsiębiorców, ma charakter pośrednio dyskryminujący.

2) Skutki świadomego i celowego gorszego traktowania

83. Komisja twierdzi jednak również, że ustawodawca węgierski świadomie i celowo doprowadził do wystąpienia dyskryminujących skutków podatku specjalnego.

84. W związku z tym pojawia się pytanie, czy należy przyjąć, że doszło do ograniczenia podstawowej swobody również wówczas, jeśli kryterium rozróżnienia – ze swojej natury niemające charakteru dyskryminującego – zostało subiektywnie świadomie wybrane w celu znaczącego utrudnienia działalności przedsiębiorstwom, które co do zasady posiadają zagranicznych udziałowców. Aby tak było, zamiar taki musi być prawnie doniosły (w tym zakresie zob. pkt i) oraz musi zostać odpowiednio wykazany (w tym zakresie zob. pkt ii).

⁴⁴ Zobacz moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 51).

⁴⁵ Tak już w mojej opinii w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 51).

i) Doniosłość politycznych zamiarów dla oceny dyskryminacji pośredniej

85. Dostrzegam pewne ryzyka związane z przyjęciem subiektywnej oceny występowania pośredniej dyskryminacji, która to ocena właściwie powinna mieć charakter obiektywny⁴⁶. W szczególności niepewność związana ze stwierdzeniem subiektywnego zamiaru dyskryminacyjnego ze strony państwa członkowskiego budzi wątpliwości⁴⁷ oraz wiąże się z dalszymi problemami (np. w zakresie możliwości dowodzenia).

86. Niemniej, w kontekście celu kryterium jakościowego w ramach badania dyskryminacji pośredniej (w tym zakresie zob. pkt 59 i 74 i nast. powyżej) oraz uznanego w prawie Unii zakazu nadużywania prawa (lub zakazu działania w sposób sprzeczny), na pytanie to należy co do zasady – lecz tylko w bardzo ściśle określonych warunkach – udzielić odpowiedzi twierdzącej.

87. Celem kryterium jakościowego jest bowiem to, aby wyłączyć z zakresu dyskryminacji pośredniej czysto przypadkowe korelacje ilościowe. W pewnym sensie kryterium to chroni suwerenność podatkową danego państwa członkowskiego przed ograniczeniami ze strony prawa Unii, które przy czysto ilościowej ocenie mogłyby wynikać już tylko z przypadkowej przewagi liczebnej zagranicznych podatników w danej dziedzinie. Jeżeli jednak do wyboru korelacji doszło świadomie i wyłącznie w takiej postaci, aby celowo gorzej traktować zagranicznych podatników, to nie występuje element przypadkowości, a tym samym nie ma potrzeby ochrony danego państwa członkowskiego.

88. Takie podejście można oprzeć na ogólnej zasadzie prawnej w postaci zakazu nadużywania prawa⁴⁸, która to zasada obowiązuje na terenie całej Unii nie tylko w stosunku do podatników (por. obecnie na poziomie unijnym art. 6 dyrektywy 2016/1164⁴⁹). Podobnie jak rzecznik generalny M. Campos Sánchez-Bordona⁵⁰ jestem zdania, że ta ogólna zasada prawna na podstawie art. 4 ust. 3 TUE obejmuje w rezultacie również państwa członkowskie.

89. Trybunał orzekł już więc, że prawo Unii opiera się na zasadniczym założeniu, zgodnie z którym każde państwo członkowskie dzieli z wszystkimi innymi państwami członkowskimi – i przyjmuje, że państwa te dzielą z nim – szereg wspólnych wartości, na których opiera się Unia, jak sprecyzowano w art. 2 TUE. Dokładnie w tym kontekście państwa członkowskie są zobowiązane – między innymi zgodnie z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 akapit pierwszy TUE – zapewnić na swym terytorium stosowanie i poszanowanie prawa Unii oraz podjąć w tym celu wszelkie środki ogólne lub szczególne, które są odpowiednie dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii⁵¹.

90. W szczególności art. 4 ust. 3 akapit trzeci TUE wymaga, aby państwa członkowskie powstrzymały się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii. Jeżeli jednak dokonuje się wyboru istniejących kompetencji krajowych (w tym przypadku do wprowadzenia kolejnego podatku dochodowego) świadomie i wyłącznie w takiej postaci, aby gorzej traktować

46 Opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Austria/Niemcy (C-591/17, EU:C:2019:99, pkt 71), w której z powołaniem na wyrok z dnia 16 września 2004 r., Komisja/Hiszpania (C-227/01, EU:C:2004:528, pkt 56 i nast.) trafnie podkreślono, że w ramach postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dokonuje się obiektywnej oceny. Nie może być jednak inaczej w przypadku wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, gdyż w obu sytuacjach chodzi o ocenę wystąpienia dyskryminacji.

47 Zobacz np. w pełni trafnie podniesione wątpliwości omawiane w opinii rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Austria/Niemcy (C-591/17, EU:C:2019:99, pkt 70 i nast.).

48 Porównaj np. wyrok z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, pkt 38).

49 Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1).

50 Opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Wightman i in. (C-621/18, EU:C:2018:978, pkt 153 i 170).

51 Wyrok z dnia 6 marca 2018 r., Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 34); opinia 2/13 (przystąpienie Unii do EKPC) z dnia 18 grudnia 2014 r., EU:C:2014:2454, pkt 168, 173; opinia 1/09 (porozumienie w sprawie utworzenia jednolitego systemu sądowego rozstrzygania sporów patentowych) z dnia 8 marca 2011 r. (EU:C:2011:123, pkt 68).

wyłącznie przedsiębiorstwa zagraniczne, a tym samym ograniczać ich podstawowe swobody przyznane na mocy prawa Unii (omijając tym samym prawo UE), wówczas narusza to założenia art. 4 ust. 3 TUE i może w pewnych okolicznościach zostać uznane za nadużycie prawa. W tych okolicznościach można w takim działaniu dostrzec również dyskryminację pośrednią.

91. Z powyższych rozważań wynika jednak również to, że chodzi o bardzo ograniczony wyjątek, który musi być stosowany restrykcyjnie z uwzględnieniem autonomii państw członkowskich i wymaga konkretnego dowodu. W żadnym razie nie można zbyt pochopnie przyjąć przypadku nadużycia prawa przez państwo członkowskie na podstawie samych spekulacji, niewystarczająco uzasadnionych danych statystycznych, pojedynczych wypowiedzi⁵² lub innych przypuszczeń.

92. Tak więc istnieć muszą jednoznaczne wskazówki na okoliczność, że gorsze traktowanie spółek zagranicznych stanowiło główny cel danego środka, który to cel był zamierzony i realizowany przez państwo członkowskie (a nie tylko pojedyncze zaangażowane osoby), a ponadto nie jest dostrzegalny żaden inny obiektywny powód dla wybranej regulacji.

ii) Dowody doniosłego zamiaru dyskryminacyjnego

93. W tym zakresie istnieją jednak w niniejszej sprawie poważne wątpliwości. Komisja opiera istnienie takiego zamiaru dyskryminacyjnego z jednej strony na spostrzeżeniu, że linia oddzielająca najwyższy próg obrotowy (ponad 5 mld HUF) od średniego (pomiędzy 500 mln HUF a 5 mld HUF) prawie dokładnie pokrywa się z linią oddzielającą spółki krajowe i zagraniczne.

94. Nie w pełni wynika to jednak z dostarczonych danych liczbowych. Według Komisji w pierwszym roku obowiązywania podatku 16 przedsiębiorstw podlegało najwyższemu przedziałowi progresji podatkowej, z czego 6 nie było kontrolowanych przez cudzoziemców z Unii, a w dwóch największych cudzoziemcy z Unii posiadali „tylko” 70,5%, względnie 75%. Według informacji Komisji w kolejnym przedziale progresji podatkowej spośród ok. 30 objętych nim przedsiębiorców znajduje się również dziewięć, w którym udział większościowy mają cudzoziemcy z Unii. Nie można zatem mówić o istnieniu wyraźnej linii podziału.

95. Z drugiej strony Komisja odwołuje się do wypowiedzi w debacie parlamentarnej, a także fragmentów dokumentów rządowych, z których wynikać miałyby dyskryminacyjny cel podatku. Jednakże język użyty w tej debacie parlamentarnej, która dotyczyła wprowadzenia tzw. podatku kryzysowego (Węgry próbowały ponownie zastosować się do kryteriów deficytu budżetowego Unii), bardzo przypomina obecną debatę w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS)⁵³. W obu tych debatach nie chodziło, względnie nie chodzi o większe opodatkowanie *zagranicznych* przedsiębiorstw, lecz o większe opodatkowanie przedsiębiorstw *wielonarodowych*.

96. Przedmiotem debaty parlamentarnej był ogólnie rzecz ujmując problem polegający na tym, że wielkie wielonarodowe grupy spółek minimalizują swoje zyski na Węgrzech, co sprawia, że obciążenia podatkowe ponoszą w zasadniczej części małe i średnie przedsiębiorstwa, zaś ustawa o podatku specjalnym miała częściowo temu zapobiec. Główny nacisk położono na przedsiębiorstwa wielonarodowe, których praktyki podatkowe były także jednym z głównych powodów prowadzenia debaty w sprawie BEPS⁵⁴. Z kolejnych statystyk przekazanych Trybunałowi wynika, że w 2010 r.

52 Jak trafnie podkreślono w opinii rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Austria/Niemcy (C-591/17, EU:C:2019:99, pkt 70 i 71), nie są w tym zakresie wystarczające wypowiedzi polityków, w szczególności w kampanii wyborczej. Nie może być inaczej w przypadku publicznej debaty w parlamencie.

53 W pewnym uproszczeniu pojęcie to oznacza strukturę podatkową tak zwanych wielonarodowych grup spółek, które w ramach dotychczas istniejących systemów podatkowych dysponują (prawnie dopuszczalnymi) możliwościami, aby minimalizować podstawę opodatkowania w krajach o wysokich podatkach oraz przenosić zyski do krajów o niskich podatkach (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

54 Porównaj m.in. OECD „Action Plan on base Erosion and Profit shifting” – dostępny pod adresem: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – s. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it”.

spośród dziesięciu przedsiębiorstw mających największe obroty na Węgrzech tylko połowa płaciła podatek dochodowy od osób prawnych. Dotyczy to przy tym zarówno przedsiębiorstw należących do osób krajowych, jak i cudzoziemców z Unii. Powiązanie podstawy opodatkowania z obrotem mogłoby służyć temu, aby zaradzić takiemu stanowi rzeczy. Odpowiada to również podejściu Komisji w odniesieniu do planowanego ogólnounijnego podatku od usług cyfrowych⁵⁵. Stanowi to również próbę zwiększenia udziału wielonarodowych przedsiębiorstw (w tym przypadku pochodzących głównie z określonych państw trzecich) w kosztach publicznych, jeżeli generują one zyski na terenie Unii, lecz nie podlegają tam podatkowi dochodowemu. Na tej okoliczności nie można oprzeć zarzutu nadużycia prawa wobec Węgier.

97. Komisja powołuje się w szczególności wyłącznie na wypowiedzi trzech parlamentarzystów w debacie parlamentarnej oraz na fragmenty dokumentów rządowych. Również to wydaje mi się niewystarczające dla wykazania zarzutu nadużycia prawa pod adresem państwa członkowskiego. Gdyby wypowiedzi w ramach debaty parlamentarnej miały być wystarczające, wówczas opozycja (czy nawet pojedynczy poseł) byłaby w stanie poprzez odpowiednią wypowiedź zniweczyć wszelkie decyzje podejmowane przez ustawodawcę.

98. Jako że zazwyczaj rząd związany jest decyzją parlamentu, a nie na odwrót, mam również wątpliwości dotyczące odwoływania się do pojedynczych dokumentów rządowych. Istotniejsze jest urzędowe (prawne) uzasadnienie projektu ustawy, a nie czysto polityczne uzasadnienie treści ustawy dla wyborców⁵⁶. Z tego pierwszego uzasadnienia nie wynika jednak, aby celem podatku było przede wszystkim opodatkowanie cudzoziemców z Unii.

99. Ponadto próg 500 mln HUF dla pierwszego przedziału podatkowego obejmuje nie tylko przedsiębiorstwa zagraniczne. Każde nowe, krajowe i zagraniczne, przedsiębiorstwo działające na węgierskim rynku telekomunikacyjnym również korzystałoby z tej kwoty wolnej od podatku. Tym samym, wybrana struktura skali podatkowej faworyzuje przede wszystkim mniejsze przedsiębiorstwa, w szczególności tzw. przedsiębiorstwa typu start-up, w stosunku do przedsiębiorstw większych, które mają już ustaloną pozycję na rynku⁵⁷. To, czy próg 5 mld HUF obrotu jest progiem „najlepszym”, czy też jakaś inna kwota byłaby „lepsza”, należy do decyzji ustawodawcy krajowego, która poza przypadkiem nadużycia prawa nie podlega kontroli Trybunału ani Komisji.

100. Uważam, że nie jest trafna teza postawiona przez Vodafone oraz częściowo również przez Komisję, jakoby wyłącznie opodatkowanie dochodowe oparte na zysku odpowiadało zasadzie opodatkowania według zdolności płatniczej. Nawet jeżeli obrót niekoniecznie jest wskaźnikiem zdolności finansowej, to jednak przyjęte najwyraźniej przez węgierskiego ustawodawcę ogólne założenie, że większe (tj. mające większe obroty) przedsiębiorstwa zasadniczo posiadają większą zdolność finansową niż przedsiębiorstwa mniejsze (por. w tym względzie również preambułę ustawy o podatku specjalnym), nie jest w każdym razie pozamerytoryczne⁵⁸. Jak trafnie zauważyła Polska w toku rozprawy, przykładowo także (prywatny) sektor bankowy różnicuje przy udzielaniu kredytów kredytobiorców według wielkości obrotu.

55 Zobacz m.in. motyw 23 wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych z dnia 21 marca 2018 r., COM(2018) 148 final, oraz uzasadnienie na stronie 2 wniosku, zgodnie z którym obowiązujące przepisy opodatkowania osób prawnych są niedostosowane do warunków gospodarki cyfrowej.

56 Trafnie wskazuje na to również rzecznik generalny N. Wahl w swojej opinii w sprawie Austria/Niemcy (C-591/17, EU:C:2019:99, pkt 70): „W tym kontekście nie ma znaczenia, że pewni niemieccy politycy otwarcie stwierdzali w czasie kampanii wyborczej, że zamierzają wprowadzić opłatę dla zagranicznych podróżnych poruszających się po niemieckich autostradach. Stwierdzenia te są najpewniej manifestacją – parafrazując znane słowa – widma, które krąży po Europie w ostatnich latach: widma populizmu i suwerenizmu”.

57 Co ciekawe, Komisja uzasadnia wprowadzenie przedziałów planowanego podatku od usług cyfrowych właśnie tym, że „próg pozwala też na wyłączenie z podatku małych przedsiębiorstw i przedsiębiorstw typu start-up, dla których obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów dotyczących tego nowego podatku byłyby prawdopodobnie niewspółmiernie duże” – motyw 23 wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych z dnia 21 marca 2018 r., COM(2018) 148 final.

58 Również podobnie wyrok z dnia 16 maja 2019 r., Polska/Komisja (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, pkt 75 i nast.).

101. Ponadto odniesienie się do obrotu pozostawia mniejsze pole manewru jeżeli chodzi o kształtowanie struktury przedsiębiorstw wielonarodowych, co jest jednym z kluczowych elementów debaty dotyczącej erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS), która toczy się w ostatnim dziesięcioleciu, a co również było kluczowym elementem węgierskiej debaty parlamentarnej. Również Komisja proponuje oparty na obrocie podatek od usług cyfrowych dotyczący określonych przedsiębiorstw branży cyfrowej mających duże obroty. W motywie 23⁵⁹ taka technika opodatkowania została wyraźnie uzasadniona tym, że „większe przedsiębiorstwa mają możliwość prowadzenia agresywnego planowania podatkowego”.

102. Jeżeli nawet Komisja uznaje oparte na obrocie progresywne opodatkowanie określonych przedsiębiorstw za konieczne, aby wprowadzić sprawiedliwość podatkową pomiędzy przedsiębiorstwami większymi i globalnymi oraz mniejszymi i działającymi (tylko) na obszarze Europy, to co do zasady porównywalny podatek krajowy, który zmierza do tego, by zaangażować większe przedsiębiorstwa w ponoszenie ciężarów publicznych w szerszym zakresie, niż przedsiębiorstwa mniejsze, nie może być uznany za nadużycie prawa.

d) Wniosek częściowy

103. Nie występuje pośrednie ograniczenie podstawowych swobód przez wprowadzenie opartego na obrocie, progresywnego podatku dochodowego od przedsiębiorstw telekomunikacyjnych. Z jednej strony wybrane przez ustawodawcę węgierskiego kryterium w postaci obrotu nie prowadzi ze swej natury do gorszego traktowania sytuacji transgranicznej. Z drugiej strony wobec braku wystarczająco uzasadnionych dowodów i w związku z wystąpieniem rzeczowego względu uzasadniającego ukształtowanie sytuacji prawnej nie można w tym zakresie zarzucić państwu członkowskiemu Węgrom działania z nadużyciem prawa.

e) Obiektywnie porównywalna sytuacja

104. Zakładając, że dojdzie jednak do przyjęcia (pośredniej) dyskryminacji, wówczas niekiedy w orzecznictwie Trybunału bada się jako dodatkowy warunek dyskryminacji, czy obie odmiennie traktowane grupy znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji⁶⁰.

105. Jak już wielokrotnie wskazywałam w swoich opiniach⁶¹, jest to kryterium, które nie pozwala na operatywne dokonanie rozgraniczenia. Jest raczej tak, że w ramach takiego badania poszczególne względy uzasadniające – w nieokreślonym ostatecznie zakresie⁶² – zostają przesunięte na wcześniejszy etap analizy, a tym samym nie podlegają badaniu proporcjonalności. Stąd też również Trybunał po części słusznie rezygnuje z badania obiektywnej porównywalności⁶³. Dlatego też należy zrezygnować z tego kryterium.

59 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych COM(2018) 148 final z dnia 21 marca 2018 r.

60 Porównaj w ostatnim czasie wyrok z dnia 4 lipca 2018 r., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, pkt 31–38) oraz obszerne orzecznictwo przytoczone w pkt. 31 tego wyroku.

61 Porównaj w tym względzie moja opinia w sprawie Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, pkt 21 do 28) oraz w sprawie A (C-123/11, EU:C:2012:488, pkt 40 i nast.). Podobnie również już moje opinie w połączonych sprawach Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen i in. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:104, pkt 32), w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 59), w sprawie Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 46) oraz w sprawie Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, pkt 38).

62 Porównaj moja opinia w sprawie Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

63 Porównaj wyroki: z dnia 4 lipca 2013 r., Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 18 do 34); z dnia 23 października 2008 r., Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 27 do 39); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 18 do 26).

106. Jeżeli jednak trzymać się kryterium obiektywnie porównywalnej sytuacji, powstałoby w szczególności pytanie, czy przedsiębiorstwa mające większe obroty oraz przedsiębiorstwa mające mniejsze obroty nie znajdują się w obiektywnie odmiennej sytuacji z tego powodu, że mają różną zdolność podatkową. Zagadnieniem tym zajmę się poniżej w ramach – dokonanego również posiłkowo – badania uzasadnienia.

3. Posiłkowo: uzasadnienie dyskryminacji pośredniej

107. W przypadku, gdyby Trybunał przyjął występowanie dyskryminacji pośredniej ze względu na powiązanie opodatkowania z wysokością obrotu, należy posiłkowo zapytać, czy wynikająca z tego różna średnia stawka podatkowa jest uzasadniona. Ograniczenie swobód podstawowych może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, pod warunkiem że jest ono odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia⁶⁴.

a) Nadrzędne względy interesu ogólnego

108. Jak wynika z preambuły ustawy o podatku specjalnym, podatek specjalny służy przywróceniu równowagi budżetowej obciążając podatników, których zdolność wniesienia wkładu do danin publicznych przewyższa ogólny obowiązek podatkowy. Jakkolwiek Trybunał wyraźnie stwierdził, że przywrócenie równowagi budżetowej poprzez zwiększenie wpływów podatkowych nie może uzasadniać systemu podatkowego takiego jak ten w niniejszej sprawie⁶⁵, to jednak w rozpatrywanym przypadku szczególny sposób działania podatku nie jest uzasadniany wyłącznie interesem fiskalnym, lecz powiązaniem z różnym potencjałem gospodarczym podatników, a więc z uwzględnieniem sprawiedliwego podziału obciążeń w społeczeństwie.

109. Jak już wielokrotnie dawałam temu wyraz w moich opiniach, uważam wraz z Komisją⁶⁶, że różna zdolność płatnicza podatnika zasadniczo może uprawniać do różnego traktowania podatników⁶⁷. Również Trybunał uznał zasadę opodatkowania stosownie do zdolności płatniczej – w każdym razie w ramach uzasadnienia w postaci spójności systemu podatkowego⁶⁸.

110. Podłożem dla tego jest prawdopodobnie okoliczność, że w wielu państwach członkowskich zasada opodatkowania według zdolności płatniczej stanowi wręcz zasadę konstytucyjną, co po części wynika z wyraźnego umocowania w konstytucjach⁶⁹, a po części zostało wywiedzione przez orzecznictwo sądów najwyższych instancji z zasady równego traktowania⁷⁰. Jako że także wysokość obrotu może być uznana za wskaźnik określonej zdolności płatniczej (zob. pkt 100 powyżej), omawiane uzasadnienie znajduje w niniejszym przypadku zastosowanie.

64 Wyroki: z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 42); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-400/08, EU:C:2011:172, pkt 73); z dnia 5 października 2004 r., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, pkt 17).

65 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 44).

66 To, że Komisja zasadniczo uznaje takie uzasadnienie, lecz jedynie uważa, że jego przesłanki nie zostały spełnione w niniejszej sprawie, wynika z pkt 30 i 71 jej stanowiska.

67 Porównaj moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 60) oraz moja opinia w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 44).

68 Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 49 i 50).

69 Porównaj przykładowo: art. 4 ust. 5 konstytucji greckiej; art. 53 ust. 1 konstytucji włoskiej; art. 31 ust. 1 konstytucji hiszpańskiej; art. 24 ust. 1 konstytucji cypryjskiej oraz w szczególności także art. O i Artykuł XXX węgierskiej ustawy zasadniczej.

70 Tak na przykład w Niemczech m.in.: Bundesverfassungsgericht (BVerfG, federalny trybunał konstytucyjny), postanowienie z dnia 15 stycznia 2014 r. (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, pkt 55 i nast.).

111. Ponadto w prawie podatkowym uznaje się, że co do zasady państwo ma uzasadniony interes w stosowaniu również progresywnych stawek podatkowych. To, że osoby o zwiększonej zdolności finansowej mogą uczestniczyć również w sposób nieproporcjonalny w kosztach ogółu społeczeństwa, jest także szeroko rozpowszechnione w państwach członkowskich, w każdym razie w przypadku podatków opartych na zysku. Sama Unia Europejska stosuje progresywną skalę podatkową przy opodatkowaniu swoich urzędników i pracowników⁷¹.

112. Motywowane jest to zazwyczaj – w każdym razie w państwie socjalnym – celem w postaci zmniejszenia obciążeń jednostek słabszych socjalnie i dokonanie w tym zakresie przy pomocy prawa podatkowego redystrybucji środków pieniężnych, które w niektórych przypadkach podzielone są w sposób nierównomierny. Ten cel wynikający z założeń państwa socjalnego uzasadnia zasadniczo również pewne różnice w traktowaniu będące skutkiem progresywnej stawki podatkowej.

113. Jako że zgodnie z art. 3 ust. 3 akapit drugi TUE Unia nie tylko ustanawia rynek wewnętrzny, lecz również wspiera sprawiedliwość społeczną, również względy wynikające z założeń państwa socjalnego – jak podniosła Polska w toku rozprawy – uzasadniają na gruncie prawa Unii progresywną skalę podatkową. Dotyczy to w każdym razie podatku, który obejmuje nie tylko przedsiębiorstwa, lecz również osoby fizyczne, co zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 ustawy o podatku specjalnym ma miejsce w niniejszym przypadku.

114. W konsekwencji uzasadnienie w postaci opodatkowania w oparciu o zdolność finansową w powiązaniu z zasadą państwa socjalnego uzasadniają ograniczenie podstawowych swobód.

b) Proporcjonalność ograniczenia

115. Ograniczenie swobody podstawowej musi być ponadto odpowiednie do zapewnienia osiągnięcia celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia⁷².

1) Odpowiedni charakter

116. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepis krajowy jest odpowiedni do zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu jedynie wtedy, gdy rzeczywiście odzwierciedla zamiar osiągnięcia tego celu w sposób spójny i systematyczny⁷³.

71 Porównaj art. 4 rozporządzenia Rady (EWG, Euratom, EWWiS) nr 260/68 z dnia 29 lutego 1968 r. ustanawiającego warunki i procedurę stosowania podatku na rzecz Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1968, L 56, s. 8) przewidujący progresywną stawkę podatkową wynoszącą od 8% do 45%.

72 Wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 27); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 47); z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, pkt 23); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

73 Wyroki: z dnia 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in. (C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 64); z dnia 12 lipca 2012 r., HIT i HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 42).

117. Trybunał respektuje przy tym swobodę decyzyjną państw członkowskich przy uchwalaniu powszechnych ustaw⁷⁴. W szczególności od ustawodawcy wymagane jest podejmowanie decyzji politycznych, gospodarczych i socjalnych. Musi on również dokonywać kompleksowych ocen⁷⁵. W braku unijnej harmonizacji ustawodawca krajowy dysponuje w dziedzinie prawa podatkowego pewnym zakresem swobody przy ustanawianiu podatku. Oznacza to, że wymóg spójności jest spełniony, jeżeli podatek specjalny w sposób oczywisty nie jest nieodpowiedni do osiągnięcia celu⁷⁶.

118. W zakresie, w jakim podatek specjalny w niniejszej sprawie uwzględnia zdolność gospodarczą przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu, opiera się on, jak wskazano wyżej, najwyraźniej na założeniu, że przedsiębiorstwa z wyższym obrotem mają większą zdolność finansową niż przedsiębiorstwa z niższym obrotem.

119. Komisja sprzeciwia się temu założeniu podnosząc w niniejszym postępowaniu, że obrót wskazuje jedynie na wielkość i pozycję rynkową przedsiębiorstwa, a nie na jego zdolność finansową. Wzrost obrotu nie wiąże się automatycznie ze wzrostem zysku. Nie istnieje zatem bezpośredni związek pomiędzy obrotem a zdolnością finansową przedsiębiorstwa. Ta argumentacja Komisji budzi zdziwienie, gdyż planowany ogólnounijny podatek od usług cyfrowych uzależniony od obrotu uzasadnia się ostatecznie wręcz odwrotnie⁷⁷.

120. W rezultacie Komisja pomija w niniejszym postępowaniu okoliczność, że nie jest konieczne występowanie *bezpośredniego* związku, czego wymaga Komisja, pomiędzy przedmiotem opodatkowania (w tym przypadku obrotem) oraz celem podatku (w tym przypadku opodatkowaniem zdolności finansowej), aby uzasadnić odpowiedni charakter danego środka. Takie rygorystyczne wymogi byłyby sprzeczne z zakresem swobody państw członkowskich, o którym mowa powyżej. Należy raczej założyć, że dany środek nie jest odpowiedni tylko wówczas, gdy w ogóle nie jest dostrzegalny jakikolwiek związek.

121. W niniejszej sprawie widoczny jest jednak *pośredni* związek pomiędzy osiągniętym obrotem rocznym a zdolnością finansową. Jak już wskazywałam w mojej opinii w sprawie Hervis Sport, wysokość obrotu może bowiem stanowić standaryzujący wskaźnik zdolności podatkowej. Przemawia za tym z jednej strony okoliczność, że bez wysokich obrotów wysokie zyski nie są w ogóle możliwe, zaś z drugiej strony okoliczność, że z reguły dochód z dodatkowych transakcji (dochód graniczny) zwiększa się w związku ze zmniejszającymi się stałymi kosztami za każdą jednostkę produktu⁷⁸. W każdym razie nie wydaje się zatem nieuzasadnione, aby uznać obrót za wyraz wielkości lub pozycji rynkowej oraz potencjalnych zysków danego przedsiębiorstwa, jak również wyraz jego zdolności finansowej, a w konsekwencji dokonać opodatkowania w oparciu o tę wartość.

74 Porównaj wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r., Gambelli i in. (C-243/01, EU:C:2003:597, pkt 63); z dnia 21 września 1999 r., Läärä i in. (C-124/97, EU:C:1999:435, pkt 14 i 15); z dnia 24 marca 1994 r., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, pkt 61) – wszystkie dotyczące gier losowych; jak również z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, pkt 48 i nast.) w przedmiocie przepisów dotyczących artykułów żywnościowych.

75 W przedmiocie podobnego kryterium kontroli przy ocenie działania instytucji Unii i państw członkowskich por. także wyrok z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, pkt 47).

76 Zobacz w tym zakresie już moja opinia w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 48) oraz wyroki Trybunału w sprawach: z dnia 4 maja 2016 r., Polska/Parlament i Rada (C-358/14, EU:C:2016:323, pkt 79) i z dnia 10 grudnia 2002 r., British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 123 oraz przytoczone tam orzecznictwo), w przedmiocie zakresu swobody decyzji prawodawcy Unii, które mogą zostać zastosowane do sytuacji ustawodawcy krajowego – por. w przedmiocie porównywalnego kryterium oceny przy badaniu działania organów Unii i państw członkowskich również wyrok z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur und Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79, pkt 47).

77 Motyw 23 uzasadnienia proponowanego przez Komisję opartego na obrocie podatku od usług cyfrowych stanowi natomiast, że celem opartego na obrocie progu jest ograniczenie stosowania DST do przedsiębiorstw o określonej wielkości. Chodzi przy tym o te przedsiębiorstwa, które opierają się w dużej mierze na wykorzystaniu silnej pozycji rynkowej. Proóg pozwala też na wyłączenie z podatku małych przedsiębiorstw i przedsiębiorstw typu start-up, dla których obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów dotyczących tego nowego podatku byłyby prawdopodobnie niewspółmiernie duże. W uzasadnieniu powyższego (s. 12) Komisja wskazała w sposób wyraźny, że owe przedsiębiorstwa (o dużych obrotach) są w stanie, ze względu na ich silną pozycję rynkową, uzyskać stosunkowo więcej korzyści z ich modeli działania, niż małe przedsiębiorstwa. Ze względu na ową „wydajność gospodarczą” owe przedsiębiorstwa są postrzegane jako szczególnie „zdatne do opodatkowania” i są uznawane za podatników.

78 Porównaj moja opinia w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 61). Podobnie również moja opinia w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 57).

122. Wbrew odmiennym twierdzeniom Komisji przedstawionym w toku rozprawy, o odmiennym traktowaniu nie decyduje to, czy skala progresywna stosowana jest w przypadku podatku opartego na zysku, czy też opartego na obrocie. Również zysk przedsiębiorstwa jest jedynie wielkością rachunkową, która pokazuje fikcyjną (podlegającą opodatkowaniu) zdolność płatniczą i nie zawsze jest zbieżny z rzeczywistą zdolnością płatniczą. Jest to wyraźnie widoczne w przypadku wysokiej amortyzacji wyjątkowej, która obniża zysk jedynie fikcyjnie, ale nie w ujęciu rzeczywistym (tzw. ciche rezerwy) albo w przypadku tzw. zysków restrukturyzacyjnych (zrzeczenie się roszczenia przez wierzyciela niewypłacalnego przedsiębiorstwa prowadzi do księgowego osiągnięcia przez to przedsiębiorstwo zysku w bilansie).

123. Ponadto pod pewnymi względami obrót może być nawet bardziej odpowiedni dla odzwierciedlenia zdolności finansowej przedsiębiorstwa niż zysk. W przeciwieństwie do zysku obrót jest mianowicie w dużo mniejszym stopniu podatny na obniżanie poprzez zmniejszanie podstawy opodatkowania lub przenoszenie zysków np. za pomocą cen transferowych. Uzależnienie od obrotu może zatem stanowić skuteczny środek przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu, co Komisja trafnie podkreśla w odniesieniu do proponowanego przez siebie podatku od usług cyfrowych opartego na obrocie⁷⁹.

124. Węgierski podatek specjalny nie jest zatem w oczywisty sposób nieodpowiedni, aby służyć wyżej wymienionym celom.

2) Konieczność

125. Przy ocenie konieczności w ramach proporcjonalności należy mieć na względzie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, że gdy istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować te najmniej restrykcyjne, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów⁸⁰.

126. W związku z tym powstaje pytanie, czy opodatkowanie obrotu może być rozpatrywane w porównaniu z opodatkowaniem zysku jako środek ewentualnie łagodniejszy, ale równie odpowiedni. Można się przy tym zastanawiać, czy opodatkowanie dochodu wedle wysokości zysku stanowi istotnie łagodniejszy, równie odpowiedni środek, gdyż pozwala ono na uniknięcie przypadków, w których przedsiębiorstwa podlegają podatkowi specjalnemu mimo wysokich strat.

127. Oparty na zysku podatek dochodowy nie jest jednak środkiem łagodniejszym i równie odpowiednim, lecz czymś rodzajowo innym względem opartego na obrocie podatku dochodowego. Rodzaj techniki opodatkowania dochodu (w oparciu o obrót lub o zysk) nie wskazuje, czy podatki należy płacić również w przypadku prawdziwej straty. Również oparty na zysku podatek dochodowy może skutkować opodatkowaniem, chociaż przedsiębiorstwo przynosi straty. Dzieje się tak na przykład, gdy nie uznaje się określonych wydatków operacyjnych – lub też cen transferowych – albo też gdy wierzyciel w przypadku trudnej sytuacji przedsiębiorstwa zrzeka się roszczenia (tzw. zysk restrukturyzacyjny). Ogólny problem opodatkowania mimo braku prawdziwej (tj. rzeczywistej) zdolności finansowej na gruncie krajowych przepisów o podatku dochodowym jest jednak głównie problemem prawa krajowego i krajowych praw podstawowych, lecz w braku harmonizacji nie jest jednak zasadniczo problemem prawa Unii.

79 Motyw 23 wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych COM(2018) 148 final z dnia 21 marca 2018 r.

80 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 30 czerwca 2016 r., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, pkt 33); z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 48); z dnia 15 lutego 2016 r., N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, pkt 54); z dnia 22 stycznia 2013 r., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, pkt 50); z dnia 8 lipca 2010 r., Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, pkt 45); z dnia 11 lipca 1989 r., Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, pkt 21).

128. Ponadto podatek dochodowy oparty na zysku nie jest równie odpowiedni dla osiągnięcia celu w postaci opodatkowania efektywnego i nieco bardziej odpornego na optymalizacje. Uzależnienie od obrotu jako podstawy opodatkowania ma tę decydującą zaletę, że jest on prostszy do ustalenia oraz zapobiega działaniom zmierzającym do obchodzenia podatku lub umożliwia je jedynie w niewielkim zakresie.

129. W rezultacie brak jest zatem wątpliwości co do konieczności konkretnego ukształtowania podatku specjalnego w odniesieniu do realizowanego celu.

3) *Proporcjonalność*

130. Ograniczenia swobód podstawowych muszą być ponadto również proporcjonalne do realizowanego celu⁸¹. Oznacza to, że ograniczenie i jego skutki nie mogą być dysproporcjonalne w stosunku do takiego celu⁸². Na ile można to ustalić, również nie ma to miejsca w niniejszej sprawie.

131. Z jednej strony należy przy tym w pierwszej kolejności zauważyć, że cel w postaci sprawiedliwego podziału obciążeń w społeczeństwie ma jak najbardziej duże znaczenie dla ustawodawcy podatkowego. To samo dotyczy celu ponownego dochowania kryteriów stabilności UE. Również nieproporcjonalny udział podmiotów posiadających nieproporcjonalną zdolność finansową w zmniejszaniu obciążeń podmiotów nieposiadających takiej zdolności finansowej jako taki nie jest niewłaściwy. Odmiennie jest, jeżeli podatek ma skutek duszący, a więc jest równoznaczny z zakazem czynności będącej przedmiotem opodatkowania.

132. Z drugiej strony skutki środka nie wydają się zbyt dotkliwe. W szczególności podatek specjalny najwyraźniej nie uniemożliwia prowadzenia opłacalnej działalności gospodarczej na węgierskim rynku telekomunikacyjnym. Nie wydaje się więc, aby miał skutek duszący, na co wskazują ubiegłe lata. Ponadto, według informacji podanych przez Węgry w toku rozprawy, podatek specjalny zmniejsza również wysokość zysku, co prowadzi do obniżenia wysokości opartego na zysku podatku dochodowego, jeżeli dane przedsiębiorstwo go płaci. Dodatkowo uwzględnić należy, że podatek specjalny jako tzw. podatek kryzysowy od początku miał być nałożony na okres trzech lat, a zatem miał mieć jedynie charakter tymczasowy.

133. W rezultacie ograniczenie swobody przedsiębiorczości poprzez oparty na obrocie progresywny podatek dochodowy obciążający przedsiębiorstwa telekomunikacyjne mające duże obroty byłoby uzasadnione.

4. *Wnioski w przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

134. Artykuł 49 i 54 TFUE nie sprzeciwiają się węgierskiemu specjalnemu podatkowi telekomunikacyjnemu.

81 Wyroki: z dnia 21 grudnia 2011 r., Komisja/Polska (C-271/09, EU:C:2011:855, pkt 58); z dnia 11 października 2007 r., ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo).

82 Wyroki: z dnia 30 czerwca 2016 r., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, pkt 33); z dnia 22 stycznia 2013 r., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, pkt 50); z dnia 9 listopada 2010 r., Volker und Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 76 i nast.); z dnia 12 lipca 2001 r., Jippes i in. (C-189/01, EU:C:2001:420, pkt 81).

C. Drugie pytanie prejudycjalne: naruszenie zakazu pomocy

135. Konieczne jest zatem dodatkowo zbadanie, czy progresywnie ukształtowany węgierski specjalny podatek telekomunikacyjny ma charakter pomocy. Sąd odsyłający dostrzega taki charakter w tym, że najwyższa stawka podatkowa w wysokości 6,5% ma zastosowanie dopiero od osiągnięcia określonego progu obrotu.

1. W przedmiocie dopuszczalności drugiego pytania prejudycjalnego

136. W pierwszej kolejności należy jednak ustalić, czy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odniesieniu do drugiego pytania w ogóle jest dopuszczalny. Tłem ku temu jest utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylecia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa⁸³.

137. Jeżeli jednak dany podatek jest wykorzystywany do konkretnych celów, a w szczególności w celu uprzywilejowania innych przedsiębiorstw, należy zbadać, czy wpływy z takiego podatku wykorzystywane są w sposób niebudzący zastrzeżeń w świetle przepisów dotyczących pomocy państwa⁸⁴. W takim przypadku dana osoba zobowiązana do zapłaty podatku może również wystąpić przeciwko własnemu obciążeniu, które siłą rzeczy wiąże się z uprzywilejowaniem osoby trzeciej.

138. Taki przypadek nie ma tu jednak miejsca. W niniejszej sprawie obciążenie skarżącej w postępowaniu głównym na podstawie ogólnego podatku, który stanowi ogólny przychód budżetu państwa, a tym samym nie przyznaje konkretnej korzyści żadnej osobie trzeciej. Dlatego też w niniejszej sprawie skarżąca zwraca się jedynie przeciwko skierowanej do niej decyzji podatkowej i uważa ją za niezgodną z prawem, gdyż inni podatnicy nie są opodatkowani w takim samym zakresie.

139. Dlatego też Vodafone nie może powoływać się przed sądami krajowymi na niezgodność z prawem zwolnienia podatkowego przyznanego innym przedsiębiorstwom w celu uniknięcia zapłaty tego podatku.

140. Wydaje się, że zaprzecza temu jedynie orzeczenie Trybunału w sprawie *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵. Zgodnie z tym wyrokiem wystarczające dla dopuszczalności pewnych pytań prejudycjalnych jest to, że „żądania” podatnika zmierzają również do „zakwestionowania ważności przepisów”. Nie ma znaczenia, czy w ogóle ma to miejsce w przypadku postępowania w sprawie zgodności z prawem decyzji podatkowej takiego jak to w niniejszej sprawie. Nawet bowiem w tym wyroku Trybunał trafnie podkreślił następnie, że „podmioty zobowiązane do zapłaty podatku nie mogą, w celu uniknięcia jego zapłaty, powoływać się na okoliczność, iż zwolnienie od tego podatku, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa”⁸⁶. Jeżeli jednak tak właśnie jest, wówczas pytanie dotyczące pomocy na korzyść innego podmiotu nie ma decydującego znaczenia w procesie dotyczącym własnej decyzji podatkowej – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – a tym samym jest niedopuszczalne.

83 Wyroki: z dnia 6 października 2015 r., *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, pkt 21); z dnia 15 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43 i nast.); z dnia 27 października 2005 r., *Distribution Casino France i in.* (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, pkt 42 i nast.) oraz dnia 20 września 2001 r., *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo).

84 W kwestii doniosłości tego zagadnienia zobacz m.in. wyrok z dnia 27 października 2005 r., *Distribution Casino France i in.* (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, pkt 40, 41, 45 i nast.).

85 Wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 25 i 26).

86 Wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43).

141. W tym zakresie należy również uwzględnić, że co do zasady to zadaniem Komisji jest zapewnienie *odzyskania* bezprawnie przyznanej pomocy, co niedawno Trybunał kolejny raz wyjaśnił⁸⁷. Brak opodatkowania Vodafone nie stanowiłby jednak odzyskania pomocy, lecz poszerzenie jej zakresu na dalszy podmiot (w tym przypadku Vodafone), a tym samym nie eliminowałby zakłócenia konkurencji, lecz je pogłębiał.

142. Jest natomiast zgodne z przywołanym orzecznictwem, jeżeli sąd, który ma orzec o przyznaniu zwolnienia podatkowego – co miało miejsce w sprawie A-Brauerei⁸⁸ – może przedstawić pytanie Trybunałowi. Jednak ten przypadek właśnie nie jest, wbrew stanowisku Komisji przedstawionemu w toku rozprawy, porównywalny z niniejszą sprawą. W takim przypadku chodzi bowiem o przyznanie pomocy beneficjentowi, a nie o uchylenie decyzji podatkowej w stosunku do osoby trzeciej (w tym przypadku Vodafone), która chciałaby rozszerzyć zakres pomocy na siebie.

143. Przeciwno takiemu stwierdzeniu nie można podnieść, że niemożliwe jest odzyskanie pomocy w drodze następczego opodatkowania mniejszych przedsiębiorstw, jak twierdził Vodafone w toku rozprawy. Jeżeli odzyskanie pomocy przez państwo członkowskie jest wyjątkowo niemożliwe, wówczas zgodnie z art. 14 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 659/1999⁸⁹ również nie można wymagać jej odzyskania. Jak orzekł Trybunał, zasada, w myśl której „nikt nie jest zobowiązany do rzeczy niemożliwych”, należy do zasad ogólnych prawa Unii⁹⁰. Stąd też nawet w takim przypadku ani art. 107 i 108 TFUE, ani przepisy przywołanego wyżej rozporządzenia nie przewidują retrospektywnego *rozszerzenia* zakresu pomocy na inne podmioty.

144. Nie można również – wbrew stanowisku Komisji przedstawionemu w toku rozprawy – wywieść dopuszczalności pytania prejudycjalnego z niedawnego wyroku Trybunału w sprawie ANGED⁹¹ dotyczącego hiszpańskiego podatku od sprzedaży detalicznej (opartego na powierzchni sprzedaży). Przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w tamtej sprawie była ocena samej ustawy (ze skutkiem erga omnes) a nie ocena indywidualnej decyzji podatkowej. W tym zakresie dalsze uwagi dotyczące art. 107 TFUE były dla sądu odsyłającego przynajmniej przydatne, dlatego też Trybunał słusznie uznał pytanie prejudycjalne za dopuszczalne.

145. Jeżeli jednak skutki wyroku ograniczają się wyłącznie do uczestnika postępowania, który – co potwierdzili w niniejszej sprawie uczestnicy postępowania – kwestionuje wyłącznie skierowaną do siebie decyzję podatkową, wówczas opracowana przez Trybunał w sprawie ANGED koncepcja nie znajduje zastosowania i dlatego też należy pozostać przy wskazanej wyżej zasadzie. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału – które zacytowano nawet w wyroku Trybunału w sprawie Air Liquide Industries Belgium⁹² – drugie pytanie jest więc w niniejszej sprawie niedopuszczalne⁹³.

146. Pozostaje to bez uszczerbku dla możliwości realizacji przez skarżącą abstrakcyjnej kontroli ustawy przed sądem krajowym. Wówczas taki sąd może złożyć odpowiedni wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

87 Wyrok z dnia 6 listopada 2018 r., Scuola Elementare Maria Montessori/Komisja, Komisja/Scuola Elementare Maria Montessori i Komisja/Ferracci (C-622/16 P do C-624/16 P, EU:C:2018:873, pkt 90 i nast.).

88 Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. [108 TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1).

90 Wyrok z dnia 6 listopada 2018 r., Scuola Elementare Maria Montessori/Komisja, Komisja/Scuola Elementare Maria Montessori i Komisja/Ferracci (C-622/16 P do C-624/16 P, EU:C:2018:873, pkt 79); por. podobnie, nawet jeżeli w innym kontekście, już wyrok z dnia 3 marca 2016 r., Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, pkt 42).

91 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291).

92 Wyrok z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43 i nast.).

93 Tak wyraźnie w porównywalnej sprawie: wyrok z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, pkt 21 i nast.).

147. W związku z powyższym nie ma ani powodu, ani potrzeby, aby odstąpić od dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylecia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa⁹⁴. Już z powyższych względów wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny w odniesieniu do drugiego pytania.

2. Posiłkowo: ocena prawna

148. Gdyby jednak Trybunał uznał drugie pytanie za dopuszczalne, powinien zbadać, czy obniżony podatek w stosunku do średnich (jeżeli chodzi o obrót) lub zwolnienie podatkowe w stosunku do mniejszych (jeżeli chodzi o obrót) przedsiębiorstw należy uznać za pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

149. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga, po pierwsze, aby była to interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem⁹⁵.

150. W niniejszej sprawie decydującym kryterium jest kryterium korzyści selektywnej. Innymi słowy pojawia się pytanie, czy progresywna skala podatkowa stanowiłaby uzasadnioną korzyść selektywną dla tych podmiotów, która ze względu na progresję podatkową płać niższe podatki, tak w wymiarze bezwzględnym, jak i w wymiarze względnym, niż inni podatnicy. Jeszcze niedawno udzielono by na to pytanie jednoznacznie i wyraźnie odpowiedzi przeczącej. W chwili obecnej w niniejszej sprawie pojawia się to właśnie pytanie.

151. Ta okoliczność doprowadziła do zasadniczego zakwestionowania przez rzecznika generalnego Saugmandsgaarda Øe dotychczasowego schematu analizy stosowanego przez Trybunał. Stwierdził on wyraźnie⁹⁶:

„Skrajny przykład: przepis przewidujący progresywne stawki opodatkowania określone na podstawie wysokości dochodów stanowi niewątpliwie, zgodnie z klasyczną metodą analizy, środek ogólny, jako że każde przedsiębiorstwo może korzystać z bardziej korzystnych stawek. Natomiast według metody ram odniesienia bardziej korzystne stawki stanowią zróżnicowanie, które musi zostać sanowane albo przez brak porównywalności (drugi etap), albo przez istnienie uzasadnienia opartego na charakterze lub ogólnej strukturze omawianego systemu (trzeci etap). Dla jasności, nie twierdzę oczywiście, że metoda ram odniesienia prowadzi automatycznie do uznania progresywnych stawek podatkowych za selektywne⁹⁷, lecz że implikuje ona taką możliwość, jako że skutkuje powstaniem pytania o legalność środków, które są z góry wykluczone przez klasyczną metodę analizy. To ryzyko rozszerzenia dziedziny pomocy państwa mogłoby dotyczyć zwłaszcza środków podobnych do tych, które Trybunał w przeszłości zakwalifikował jako ogólne”.

94 Wyroki: z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, pkt 21); z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43 i nast.); z dnia 27 października 2005 r., Distribution Casino France i in. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, pkt 42 i nast.) oraz dnia 20 września 2001 r., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo).

95 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 38); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40).

96 Opinia rzecznika generalnego S. Øe w sprawie A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, pkt 66 i 67.).

97 *„Chciałbym podkreślić w tym względzie, że w pkt 139 komunikatu Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa wskazano, iż progresywny charakter podatku dochodowego i jego cel związany z redystrybucją mogą stanowić uzasadnienie oparte na charakterze lub ogólnej strukturze danego systemu”.*

152. Podzielam te wątpliwości, choć uważam, że mogą one zostać uwzględnione również w ramach tak zwanej metody ram odniesienia. W związku z tym należy najpierw zbadać, na czym polega korzyść (w tym zakresie zob. pkt 153 i nast.), którą można by uznać za selektywną (w tym zakresie zob. pkt 157 i nast.).

a) W przedmiocie pojęcia korzyści

153. W odniesieniu do kwestii, czy przepisy będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym przyznają korzyść ich beneficjentowi, należy przypomnieć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od ich formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które można uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych⁹⁸.

154. Również korzyść podatkowa, która wprawdzie nie jest związana z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż inni podatnicy, może być objęta art. 107 ust. 1 TFUE⁹⁹. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które w różnych formach zmniejszają ciężary, które obciążają *zwykle* budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki¹⁰⁰.

155. Jeżeli chodzi o zwolnienie z podatku oraz stosowanie obniżonej stawki podatkowej, brak jest już elementu korzyści. Obrót wszystkich przedsiębiorstw – małych i dużych – nie podlega opodatkowaniu do pułapu 500 mln HUF oraz podlega obniżonej stawce podatkowej w przedziale od 500 mln HUF do 5 mld HUF. Dotyczy to również Vodafone.

156. Różna średnia stawka podatkowa wynikająca z progresji – do której odwołują się tak Vodafone, jak i Komisja – stanowi co najwyżej korzyść, która stawia w lepszej sytuacji podatników mających mniejsze obroty.

b) Selektywność korzyści w prawie podatkowym

157. W tym względzie należy zbadać, czy za „sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a więc w rozumieniu orzecznictwa Trybunału za „selektywną korzyść” należy uznać niższą średnią stawkę podatkową w przypadku mniejszego obrotu.

98 Wyrok z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 65); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21).

99 Porównaj m.in. wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72); z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14).

100 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 66); z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 33); z dnia 19 marca 2013 r., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisja (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101); z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13).

158. Badanie tej selektywności sprawia zawsze poważne trudności w przypadku przepisów podatkowych państw członkowskich¹⁰¹. W orzecznictwie Trybunału stale powtarza się jako punkt wyjścia, że uregulowanie podatkowe nie jest selektywne wtedy, gdy znajduje zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych¹⁰². Zgodnie z tym w niniejszej sprawie należałoby uznać, iż selektywność nie występuje. Nic innego nie wynika z wyroku w sprawie World Duty Free Group¹⁰³. Wyrok ten dotyczył bowiem szczególnego przypadku „promowania eksportu” rodzimych przedsiębiorstw w odniesieniu do inwestycji za granicą kosztem zagranicznych przedsiębiorstw, co jest sprzeczne z założeniami art. 111 TFUE. Dlatego też szczególne subwencje eksportowe mogą spełniać kryterium selektywności, nawet jeżeli dotyczą one wszystkich podatników.

159. Nie można również przyjąć selektywności uregulowania podatkowego jedynie na podstawie okoliczności, iż dane uregulowanie podatkowe przynosi korzyści wyłącznie tym przedsiębiorstwom, które spełniają jego przesłanki – w niniejszej sprawie brak osiągnięcia określonego poziomu obrotu¹⁰⁴. Również w świetle powyższego w niniejszej sprawie należałoby uznać, iż selektywność nie występuje.

160. Jednocześnie jednak oczywiste jest, że również ogólne przepisy podatkowe należy badać w świetle zakazu pomocy wynikającego z art. 107 TFUE¹⁰⁵. Dlatego też w wypadku korzyści podatkowych Trybunał określił szczególne przesłanki dla stwierdzenia ich selektywności. To, czy określi się to mianem struktury dwu- lub trójstopniowej, nie ma przy tym decydującego znaczenia¹⁰⁶. Decydujące znaczenie ma zawsze kwestia, czy przesłanki dla korzyści podatkowej zostały wybrane zgodnie z kryteriami krajowego systemu podatkowego w sposób niedyskryminujący¹⁰⁷.

161. W tym celu należy, po pierwsze, zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny” system podatkowy. W świetle tego powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego należy, po drugie, ustalić, czy korzyść przynoszona przez przedmiotowy środek podatkowy ma charakter selektywny¹⁰⁸. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, jeżeli występuje

101 Zobacz tylko aktualne orzeczenia i przedstawione w związku z nimi opinie:

Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024) i opinia rzecznika generalnego S. Øe w sprawie A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741).

Wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Upadłość Heitkamp BauHolding)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505) i opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291) wraz z moimi opiniami: w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852); w połączonych sprawach ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853) oraz w połączonych sprawach ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Porównaj m.in. wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i nast.); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73); z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35).

103 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 73, 74 oraz 86 i nast.).

104 Porównaj podobnie w szczególności wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 24); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Upadłość Heitkamp BauHolding)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 94); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42).

105 Porównaj m.in. wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72); z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14).

106 Tak też opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:289, pkt 28), który określił to zagadnienie jako „raczej akademickie „.

107 Porównaj podobnie także wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 53); wyraźnie także poza dziedziną prawa podatkowego zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 53 i 55).

108 Porównaj w tym zakresie m.in. wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36).

odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji, którego nie można uzasadnić. Przynajmniej w ramach postępowania dotyczącego pomocy, ciężar dowodu odmiennego traktowania spoczywa przy tym na Komisji, zaś na państwie członkowskim spoczywa ciężar dowodu, iż takie odmienne traktowanie było uzasadnione¹⁰⁹.

162. Podzielam stanowisko rzecznika generalnego M. Bobeka¹¹⁰, że badanie selektywności jest w rezultacie „jedynie” badaniem występowania dyskryminacji. W związku z tym w pierwszej kolejności zbadam istnienie odmiennego traktowania (w tym zakresie zob. pkt 173 i nast.), a następnie uzasadnienie dla takiego odmiennego traktowania (w tym zakresie zob. pkt 176 i nast.). Przedtem jednak przedstawię jeszcze przyczyny, dla których zwyczajny schemat analizy należy w niewielkim zakresie zmodyfikować w przypadku pierwszego ustanowienia ram odniesienia (w tym zakresie zob. pkt 164 i nast.).

1) Modyfikacja przy pierwszym ustanawianiu ram odniesienia

163. W przypadku ogólnych przepisów podatkowych, w szczególności takich, które dopiero ustanawiają ramy odniesienia, konieczne jest zastosowanie zmodyfikowanego badania w celu stwierdzenia ich selektywności. Przyczyną tego jest okoliczność, że zróżnicowanie na gruncie prawa podatkowego – w przeciwieństwie do subwencji w ścisłym znaczeniu w postaci świadczenia pieniężnego – jest nieodzowne w ramach ogólnego systemu podatkowego, obowiązuje w równej mierze wszystkich, a podatnik nieodzownie podlega temu rozróżnieniu (które może być korzystne) w sposób ogólny bez własnego działania. W tym względzie sytuacja ta bardzo istotnie różni się od „zwykłej” pomocy indywidualnej.

164. Takie zmodyfikowane badanie Trybunał stosował już w rezultacie w sprawach ANGED¹¹¹, w których również brak było ram odniesienia, od których badane przepisy czyniłyby wyjątek, lecz rozpatrywane przepisy samoistnie były ramami odniesienia. Tak też jest w niniejszej sprawie. Progresywna stawka podatkowa nie jest dla określonych przedsiębiorstw wyjątkiem od „zwykłej” (proporcjonalnej?) stawki podatkowej, lecz sama jest regułą. Skutkiem takiej reguły jest to, że wszyscy podatnicy podlegają różnym średnim stawkom podatkowym.

165. Takie „uprzywilejowane” ogólne różnicowanie niebędące subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa może jednak zostać uznane zgodnie z orzecznictwem za pomoc tylko wtedy, gdy ma taki sam charakter i gdy wywiera *identyczne* skutki¹¹². Dotyczy to autonomii podatkowej państw członkowskich w szczególnej mierze wówczas, gdy po raz pierwszy określają one ramy odniesienia.

109 Podobnie opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:289, pkt 27); co do ciężaru dowodowego spoczywającego na Komisji zob. wyroki: z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Upadłość Heitkamp BauHolding)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 84); z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 59); z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-279/08 P, EU:C:2011:551, pkt 62); co do ciężaru dowodowego spoczywającego na państwie członkowskim zob. wyroki: z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Upadłość Heitkamp BauHolding)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 87); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 146); z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-279/08 P, EU:C:2011:551, pkt 62); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja (C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 43).

110 Opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:289, pkt 29).

111 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 50 i nast.); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 43 i nast.); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 38 i nast.).

112 Porównaj m.in. wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22); z dnia 19 marca 2013 r., Bouygues i Bouygues Télécom/Kommission (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101); z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 29); z dnia 23 lutego 1961 r., De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Wysoka Władza (30/59, EU:C:1961:2, s. 43).

166. Jedynie w wypadku, gdy państwo członkowskie wykorzystuje określenie ram odniesienia jako środek do podziału środków pieniężnych na cele, które są umiejscowione poza tym systemem podatkowym, istnieje wystarczająca podstawa do zrównania takich korzyści podatkowych z subwencjami w ścisłym rozumieniu¹¹³. Co za tym idzie, środek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu udaje się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego¹¹⁴. Dlatego też ogólne różnicowanie w ramach spójnego systemu podatkowego nie może stanowić selektywnej korzyści.

167. Przy bliższej analizie założenie takie leży również u podstaw fundamentalnego wyroku w sprawie Gibraltar¹¹⁵, na którym w dużej mierze Komisja opiera swoją argumentację na piśmie. Również w tamtym przypadku doszło do ustanowienia ram odniesienia po raz pierwszy, co w praktyce spowodowało, że spółki typu offshore nie podlegały opodatkowaniu, chociaż nowo wprowadzone przepisy dotyczące podatku dochodowego miały opodatkowywać wszystkie przedsiębiorstwa w równej mierze (jak się wydaje również zgodnie z ich zdolnością finansową). W tamtym przypadku ustawodawca dokonał wyboru takich kryteriów jak koszty wynagrodzeń oraz zajmowanie nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej, aby wprowadzić podatek dochodowy oparty na zysku. Trybunał zaakceptował w odniesieniu do tego zagadnienia – zważywszy również, że Zjednoczone Królestwo nie powołało się w ramach postępowania dotyczącego pomocy na jakiegokolwiek uzasadnienie – stwierdzenie Komisji dotyczące braku spójności rozpatrywanych regulacji¹¹⁶.

168. Niespójność przepisów podatkowych rzeczywiście może ostatecznie wskazywać na nadużycie prawa podatkowego. Tym razem to nie podatnik dokonał wyboru noszącej znamiona nadużycia konstrukcji w celu uchylecia się od podatku. Przeciwnie, to państwo członkowskie – patrząc obiektywnie – „nadużywa” swojego prawa podatkowego w celu subwencjonowania poszczególnych przedsiębiorstw poza przepisami dotyczącymi pomocy państwa. W związku z tym badanie selektywności w przypadku ustanawiania systemu odniesienia ograniczone jest do badania spójności ustanowionego systemu.

169. W sprawie Gibraltar Trybunał w rezultacie trafnie zanegował spójność rozpatrywanego systemu. Ani koszty wynagrodzeń, ani zajmowanie nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej nie są zrozumiałymi czynnikami na potrzeby ogólnego, równomiernego podatku dochodowego, co stanowiło cel ustawy krajowej. Czy to samo odnosi się jednak też do specjalnego progresywnego podatku dochodowego opartego na obrocie? Czy faktycznie niespójne jest pobieranie wyższych podatków (tak w wymiarze bezwzględnym, jak i względym) od przedsiębiorstwa telekomunikacyjnego osiągającego wysokie obroty niż od przedsiębiorstwa telekomunikacyjnego osiągającego niskie obroty?

2) Kryterium badania spójności

170. Wyrażone przez różnych rzeczników generalnych¹¹⁷ wątpliwości (w szczególności dotyczące problemów związanych z ustalaniem prawidłowych ram odniesienia oraz ogólnej kontroli równości wszystkich krajowych przepisów podatkowych przy jednoczesnej autonomii podatkowej państw członkowskich) można uwzględnić poprzez złagodzone kryterium kontroli w odniesieniu do

¹¹³ Porównaj podobnie już wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22 do 27).

¹¹⁴ Wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹¹⁵ Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732).

¹¹⁶ Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 149).

¹¹⁷ Zobacz opinie rzecznika generalnego S. Øe w sprawie A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), opinie rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) oraz moja opinia w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), w połączonych sprawach ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853) oraz w połączonych sprawach ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854).

podatkowej spójności ogólnej ustawy podatkowej. Zgodnie z takim ujęciem ogólne rozróżnienia przy ustanawianiu systemu odniesienia stanowią środki o charakterze selektywnym tylko wówczas, gdy nie opierają się na żadnej racjonalnej podstawie z perspektywy celu ustawy. W braku takiego złagodzonego kryterium badania Trybunał musiałby w rezultacie oceniać każde zróżnicowanie w każdej krajowej ustawie podatkowej, gdyż siłą rzeczy uprzywilejowuje ona jednych podatników oraz stawia w gorszej sytuacji innych.

171. Stąd też o korzyści selektywnej można mówić tylko wówczas, gdy z jednej strony dany środek (w niniejszej sprawie progresywna stawka podatkowa) wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego przez regulację podatkową danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej¹¹⁸, która jest oczywista.

172. Jednak z drugiej strony nawet jeżeli przesłanka ta jest spełniona, korzyść może być uzasadniona istotą lub ogólnymi celami regulacji, której część ona stanowi, w szczególności jeżeli uregulowanie to wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad krajowego systemu podatkowego¹¹⁹, które jednak muszą być jedynie zrozumiałe. Ponadto również zrozumiałe pozapodatkowe względy mogą uzasadniać zróżnicowanie, jak przyjęto przykładowo w wyroku w sprawie ANGED ze względów środowiskowych i ład przestrzennego w związku z podatkiem obciążającym wielkopowierzchniowe obiekty handlowe¹²⁰.

i) Odmienne traktowanie przedsiębiorstwa w porównywalnej sytuacji

173. Przede wszystkim należy zbadać, czy występuje niedające się uzasadnić w ramach krajowego systemu podatkowego odmienne traktowanie. Ponadto w przypadku tego nieuzasadnionego odmiennego traktowania musiałoby chodzić, zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE, o różnicowanie na rzecz określonego przedsiębiorstwa lub określonej produkcji towarów. Dlatego też Trybunał w szczególności w wyroku Gibraltar stwierdził, że przedsiębiorstwa będące beneficjentami uregulowania podatkowego powinny być oznaczone w nim jako grupa uprzywilejowana ze względu na ich cechy szczególne¹²¹.

174. Element ten nie występuje jednak w przypadku podatku takiego jak rozpatrywany w niniejszej sprawie. Większe i mniejsze przedsiębiorstwa telekomunikacyjne różnią się właśnie osiąganym przez siebie obrotem i wywodzoną z tego zdolnością finansową. Z punktu widzenia państwa członkowskiego, który tutaj nie jest oczywiście błędny, nie znajdują się one w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

175. To samo dotyczy możliwości minimalizowania przez większe przedsiębiorstwa opodatkowania podatkiem dochodowym opartym na zysku w drodze optymalizacji podatkowych. To, że taka możliwość wzrasta wraz z wielkością przedsiębiorstwa, również nie jest w sposób oczywisty niezasadne.

118 Porównaj wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 51); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 49 i 58); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 35); z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

119 Porównaj wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65 i 69); por. podobnie m.in. także wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42 i 43); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 145); z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42); z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja (173/73, EU:C:1974:71, pkt 33).

120 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 40 i nast.); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 45 i nast.); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52 i nast.).

121 Porównaj wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 104).

ii) Posiłkowo: Uzasadnienie odmiennego traktowania

176. Jeżeli jednak Trybunał uzna, że w porównywalnej sytuacji znajduje się przedsiębiorstwo np. z obrotem netto w wysokości 10 000 EUR/HUF rocznie oraz przedsiębiorstwo z obrotem netto w wysokości 100 000 000 EUR/HUF rocznie, należy jeszcze zbadać, czy odmienne traktowanie towarzyszące zróżnicowanej średniej stawce podatkowej może być uzasadnione w przypadku progresywnego podatku.

177. Decydujące przy tym – co podkreślił również Trybunał w wyroku w sprawie *World Duty Free*¹²² – jest wyłącznie zbadanie danego odmiennego traktowania w świetle celu przyświecającego ustawie, jeżeli – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – nie występuje odstępstwo od ram odniesienia, lecz dana ustawa sama stanowi ramy odniesienia.

178. Chodzi jednak przy tym nie tylko o cele wyraźnie wskazane w krajowej ustawie, lecz także cele, które mogą zostać wywiedzione z krajowej ustawy w drodze wykładni¹²³. W przeciwnym razie wyłącznie technika legislacyjna determinowałaby wynik badania. Trybunał stale podkreślał jednak w swoim orzecznictwie, że na gruncie przepisów dotyczących pomocy państwa interwencje państwa oceniać należy w zależności od ich skutków, a zatem niezależnie od zastosowanych technik¹²⁴.

179. Należy więc wyjaśnić, czy przyczyny progresywnej skali podatkowej węgierskiego podatku specjalnego znajdują się nie w samej ustawie podatkowej, lecz realizują cele leżące poza nią, a więc innymi słowy cele, które nie są właściwe tej ustawie¹²⁵.

180. W niniejszej sprawie można jednoznacznie wykluczyć taki przypadek. Jak wskazano wyżej (pkt 108 i nast.), wyraźnie wskazanym w preambule celem ustawy jest opodatkowanie zdolności finansowej, którą oparto w niniejszym przypadku na wysokości obrotu. Ponadto – co jest nieodłącznie związane z progresywną skalą podatkową jako taką – realizowana jest także pewna „funkcja redystrybucyjna”, jeżeli podmioty silniejsze ekonomicznie są obciążane finansowo bardziej niż podmioty słabsze ekonomicznie (wyraz zasady państwa socjalnego). Również Komisja uznaje „cel związany z redystrybucją” w przypadku progresywnego charakteru podatku dochodowego w swoim zawiadomieniu z dnia 19 lipca 2016 r. w sprawie „pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE” (zwanym dalej „zawiadomieniem”) za podstawę uzasadnienia¹²⁶.

181. Ponadto z przedstawionego Trybunałowi procesu legislacyjnego wynika, że celem jest również unikanie uchylania się od opodatkowania przedsiębiorstw mających duże obroty, które nie przyczyniają się do uzyskiwania wpływów z tytułu podatku dochodowego na Węgrzech albo przyczyniają się do tego jedynie w niewielkim stopniu. Nie są to cele niewłaściwe prawu podatkowemu.

¹²² Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/*World Duty Free Group i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54, 67 i 74).

¹²³ Tak też wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 45); odmiennie jeszcze wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52, 59 i 61) – jakkolwiek u podłoża podatku leżało założenie opodatkowania wedle zdolności płatniczej, Trybunał zbadał jedynie pozapodatkowe przyczyny wskazane wyraźnie w preambule, tj. „ochronę środowiska naturalnego” i „zagospodarowanie przestrzenne”.

¹²⁴ Wyroki: z dnia 28 czerwca 2018 r., *Andres* (*Upadłość Heitkamp BauHolding*)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 91); z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 47); z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 40); z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 35); z dnia 22 grudnia 2008 r., *British Aggregates*/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 89).

¹²⁵ Tak wyraźnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., *Paint Graphos* (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 70).

¹²⁶ Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – Dz.U. 2016, C 262, s. 1 (31), pkt 139.

182. W przeciwieństwie do stanowiska zajętego, jak się wydaje, przez Komisję, podatek dochodowy oparty na zysku nie jest jedyną właściwą formą opodatkowania, jak nie dawno orzekł również w tej kwestii Trybunał¹²⁷, lecz jedynie pewną *techniką*, używaną w celu rachunkowego ustalenia podlegającej opodatkowaniu zdolności płatniczej podatnika w jednolity sposób oraz jej opodatkowania (w tym zakresie zob. już pkt 100 powyżej).

183. Możliwe, że – na co Komisja bardzo mocno wskazywała w toku rozprawy – obliczenie zysku w oparciu o różnicę pomiędzy dwiema wartościami majątku przedsiębiorstwa jest bardziej precyzyjne niż oparcie się na obrocie netto, ale z punktu widzenia przepisów dotyczących pomocy państwa nie jest istotne istnienie precyzyjnego systemu podatkowego, lecz istotne jest to, czy dochodzi do zakłócenia konkurencji między dwoma konkurentami. Jeżeli ten sam podatek jest należny w przypadku identycznego obrotu, okoliczność taka nie występuje. Jeżeli w przypadku wyższego obrotu należny jest wyższy podatek, to mamy do czynienia z takim samym „odmiennym traktowaniem”, jakie występuje, jeżeli w przypadku wyższego zysku należny jest wyższy podatek. Dotyczy to, jak się wydaje bezspornie, proporcjonalnej stawki podatkowej (w tym przypadku należny jest wyższy podatek w wartościach bezwzględnych), zaś w przypadku progresywnej stawki podatkowej (w tym przypadku należny jest wyższy podatek tak w wartościach bezwzględnych, jak i względnych) wynika to z wyżej wymienionych podstaw systemu podatkowego.

184. Wielkość obrotu wskazuje (a w każdym razie nie jest to założenie oczywiście błędne) określoną zdolność finansową (w tym zakresie zob. już pkt 118 i nast. powyżej). W tym kontekście – na co sama Komisja wskazuje w projekcie podatku od usług cyfrowych¹²⁸ – obrót można uznać za (nieco zgrubny) wskaźnik większej siły ekonomicznej, a tym samym większej zdolności finansowej.

185. Również z punktu widzenia aspektów procedury administracyjnej nie można zakwestionować okoliczności, że liczba objętych podatkiem i następnie podlegających również kontroli przedsiębiorstw handlowych jest zredukowana przy pomocy wartości granicznej. Tak więc na przykład w unijnym prawie VAT tzw. mali przedsiębiorcy (to jest przedsiębiorcy, których obrót nie przekracza pewnej „wolnej kwoty”) również nie są opodatkowani (por. art. 282 i nast. dyrektywy VAT).

186. Dla realizowanych celów jest ponadto zrozumiałe oparcie się na obrocie zamiast na zysku, ponieważ to pierwsze kryterium jest łatwe do stwierdzenia (prosta i efektywna administracja¹²⁹) i mniej podatne na obchodzenie niż przykładowo zysk (w tym zakresie zob. już pkt 123 i nast. powyżej). Jak już orzekł Trybunał, również zapobieganie nadużyciom w prawie podatkowym może stanowić uzasadnienie w prawie dotyczącym pomocy państwa¹³⁰.

187. Moim zdaniem również idea zasady państwa socjalnego – którą podziela także Unia Europejska w art. 3 ust. 3 TUE – uzasadnia progresywną stawkę podatku, która również w ujęciu względnym w większym stopniu obciąża podmioty posiadające większą zdolność finansową niż podatników, którzy nie posiadają aż tak dużej zdolności finansowej. W każdym razie dotyczy to także podatku, któremu podlegają również osoby fizyczne (por. art. 3 ust. 1 i 2 ustawy o podatku specjalnym).

3. Wnioski

188. W rezultacie nieodzownie powiązane z progresywną skalą podatkową niższe średnie opodatkowanie (w niniejszym przypadku przedsiębiorstw mających mniejsze obroty) nie stanowi selektywnej korzyści dla tych przedsiębiorstw.

127 Wyrok z dnia 16 maja 2019 r., Polska/Komisja (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, pkt 65 i nast.).

128 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych COM(2018) 148 final z dnia 21 marca 2018 r.

129 Komisja sama również uważa, że możliwość zarządzania administracyjnego stanowi uzasadnienie – por. Dz.U. 2016, C 262, s. 1 (31), pkt 139.

130 Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 51); podobnie już wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in. (C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 73 i nast.).

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

189. Z powyższych względów proponuję, aby odpowiedzieć na pytania prejudycjalne Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Budapeszcie, Węgry) w następujący sposób:

1. Różnice w opodatkowaniu będące skutkiem progresywnej stawki podatkowej nie stanowią pośredniego ograniczenia swobody przedsiębiorczości wynikającej z art. 49 w związku z art. 54 TFUE. Dotyczy to również sytuacji, w której w przypadku podatku dochodowego opartego na obrocie większe przedsiębiorstwa są opodatkowane w większym stopniu, a jednocześnie w praktyce w przeważającej mierze należą do zagranicznych udziałowców. Odmiennie mogłoby być jedynie wówczas, jeżeli państwu członkowskiemu w tym zakresie można by wykazać działanie o charakterze nadużycia prawa. Tak jednak nie jest w niniejszej sprawie.
2. Różnice w opodatkowaniu będące skutkiem progresywnej stawki podatkowej nie stanowią ani selektywnej korzyści na rzecz przedsiębiorstw mających mniejsze obroty (a tym samym nie stanowią pomocy), ani też nie może się na nie powoływać przedsiębiorstwo mające duże obroty w celu uniknięcia zapłaty należnego od niego podatku.
3. Węgierski podatek specjalny, jako oparty na obrocie bezpośredni podatek dochodowy, nie ma charakteru podatku obrotowego, a więc nie stoi mu na przeszkodzie art. 401 dyrektywy.