Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

3. ožujka 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Porez na promet u sektoru trgovine na malo u prodavaonicama – Progresivni porez koji više opterećuje poduzetnike u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica nego domaće poduzetnike – Razredi progresivnog poreza koji se primjenjuju na sve porezne obveznike – Neutralnost iznosa prometa kao kriterij razlikovanja – Sposobnost plaćanja poreznih obveznika – Državne potpore”

U predmetu C-323/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska), odlukom od 19. ožujka 2018., koju je Sud zaprimio 16. svibnja 2018., u postupku

Tesco-Global Áruházak Zrt.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SUD (veliko vijeće),

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

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Șereș, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 29. travnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Tesco-Global Áruházak Zrt., Sz. Vámosi-Nagy, *ügyvéd*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér, G. Koós i D. R. Gesztelyi, u svojstvu agenata,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, M. Rzotkiewicz i A. Kramarczyk, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal i A. Armenia, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: mađarski

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 4. srpnja 2019.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 18., 26., 49., 54. do 56., 63., 65., 107., 108. i 110. UFEU-a i načela djelotvornosti i nadređenosti prava Unije te ekvivalentnosti postupaka.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Tesco-Global Áruházak Zrt. (u daljnjem tekstu: Tesco) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne uprave za poreze i carine, Mađarska; u daljnjem tekstu: žalbeni odjel) o plaćanju poreza na promet u sektoru trgovine na malo u prodavaonicama (u daljnjem tekstu: posebni porez).

Mađarski pravni okvir

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

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

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

„Za potrebe ovog zakona smatra se:

1. djelatnošću trgovine na malo u prodavaonicama: u skladu sa sustavom jedinstvene klasifikacije gospodarskih djelatnosti, na snazi 1. siječnja 2009., djelatnosti svrstane u sektor br. 45.1, osim trgovine na veliko vozilima i prikolicama, u sektore br. 45.32 i 45.40, osim popravaka i trgovine na veliko motociklima, kao i u sektore br. 47.1 do 47.9,

[…]

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

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

„Oporezuju se:

(a) trgovina na malo u prodavaonicama,

[…]”

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

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

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

7 Članak 4. stavak 1. navedenog zakona glasi:

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

8 Člankom 5. istog zakona propisuje se:

„Primjenjiva porezna stopa:

„(a) u slučaju obavljanja djelatnosti iz članka 2. točke (a), za dio porezne osnovice koji ne prelazi 500 milijuna [mađarskih forinti (HUF)] 0 %; za dio porezne osnovice iznad 500 milijuna forinti, ali ispod 30 milijardi forinti, 0,1 %; za dio porezne osnovice iznad 30 milijardi forinti, ali ispod 100 milijardi forinti, 0,4 %; i za dio koji prelazi 100 milijardi forinti 2,5 %.

[…]"

9 Člankom 124/B adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényja (Zakon XCII iz 2003. o pravilima oporezivanja) određuje se:

„Porezno tijelo odlučuje o samostalnoj procjeni poreznog obveznika u roku od petnaest dana od dana njezina podnošenja, bez provođenja nadzora, ako je porezni obveznik tu procjenu podnio isključivo zbog toga što je pravno pravilo na kojem se temelji porezna obveza protivno ustavu ili obvezujućem pravnom aktu Europske unije ili zbog toga što je akt tijela samouprave protivan drugom pravnom pravilu, osim ako odluka Alkotmánybírósága [(Ustavni sud, Mađarska)], Kúrije [(Vrhovni sud, Mađarska)] ili Suda Europske unije o tom pitanju u trenutku podnošenja samostalne procjene još nije objavljena ili ako samostalna procjena nije u skladu s utvrđenjima iz objavljene odluke. Protiv odluke o samostalnoj procjeni može se podnijeti žalba u upravnom postupku i tužba u skladu s općim odredbama ovog zakona."

10 Člankom 128. stavkom 2. tog zakona predviđa se:

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

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Tesco je trgovačko društvo osnovano u skladu s mađarskim pravom koje se bavi trgovinom na malo i na veliko u prodavaonicama. Kao dio koncerna sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, Tesco je maloprodajni lanac koji je od 1. ožujka 2010. do 28. veljače 2013. ostvario najveći promet na mađarskom tržištu.

12 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (Državna uprava za poreze i carine, Odjel za velike porezne obveznike, Mađarska, u daljnjem tekstu: prvostupanjsko porezno tijelo) proveo je porezni nadzor nad Tescom koji se odnosio na sve plaćene poreze i proračunske potpore primljene za to razdoblje.

13 Nakon tog nadzora, prvostupanjsko porezno tijelo odredilo je Tescu ispravak na ime, osobito, posebnog poreza u iznosu od 1 396 684 000 forinti (oko 4 198 852 eura) te je u njegovu korist utvrdilo višak od 17 900 000 forinti (oko 53 811 eura) na ime tog poreza. Ukupno se 4 634 131 000 forinti (oko 13 931 233 eura) smatralo neplaćenim porezom, zbog čega su izrečeni novčana kazna u iznosu od 873 760 000 forinti (oko 2 626 260 eura) i penali za kašnjenje u iznosu od 956 812 000 forinti (oko 2 875 889 eura).

14 Žalbeni odjel, kojem je podnesena upravna tužba protiv odluke prvostupanjskog poreznog tijela, potvrdio je tu odluku u dijelu koji se odnosi na posebni porez. Nasuprot tomu, navedena odluka preinačena je u dijelu koji se odnosi na višak poreza utvrđen u Tescovu korist, koji je određen na 249 254 000 forinti (oko 749 144 eura), i na ispravak na njegov teret, koji je utvrđen na 3 058 090 000 forinti (oko 9 191 226 eura), od čega se 3 013 077 000 forinti (oko 9 070 000 eura) smatralo neplaćenim porezima. Osim tog poreznog duga, žalbeni odjel naložio je Tescu da uplati 1 396 684 000 forinti (oko 4 198 378 eura) na ime posebnog poreza i podmiri novčanu kaznu u iznosu od 468 497 000 forinti (oko 1 408 284 eura) te penale za kašnjenje u iznosu od 644 890 000 forinti (oko 1 938 416 eura).

15 Tesco je pred Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságom (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska) podnio tužbu protiv odluke žalbenog odjela. Tvrdi da je obveza plaćanja posebnog poreza koja mu je naložena neosnovana i da se zakonodavstvom koje se odnosi na taj porez zadire u slobodu poslovnog nastana, slobodno pružanje usluga i slobodno kretanje kapitala. Usto, tim se zakonodavstvom zanemaruje načelo jednakosti, ono je zabranjena državna potpora i protivno je članku 401. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

16 Tesco osobito ističe da su zbog vrlo progresivne ljestvice posebnog poreza i strukture mađarskog maloprodajnog tržišta sva društva koja ulaze u najniže razrede društva u vlasništvu mađarskih pravnih i fizičkih osoba i dio su franšiznih sustava. Nasuprot tomu, ona koja ulaze u najviši razred, uz jednu iznimku, poduzetnici su povezani s društvima sa sjedištem u drugoj državi članici. Dakle, društva koja su u vlasništvu stranih fizičkih ili pravnih osoba snose neproporcionalan dio tereta tog poreza.

17 Sud koji je uputio zahtjev smatra da bi Zakon o posebnom porezu za određene sektore mogao biti protivan člancima 18., 26., 49., 54. do 56., 63., 65., 107., 108. i 110. UFEU-a, osobito zbog toga što je stvarno porezno opterećenje tim porezom u bitnome na poreznim obveznicima čiji su dioničari stranci. Navodi da je Sud u presudi od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) ispitao pravilo o konsolidaciji primijenjeno u tom okviru i zaključio da postoji neizravna diskriminacija.

18 Usto sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti Zakona XCII iz 2003. o pravilima oporezivanja s načelima ekvivalentnosti postupaka, nadređenosti i djelotvornosti prava Unije.

19 U tim je okolnostima Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Upravni i radni sud u Budimpešti) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u skladu s odredbama UFEU-a kojima se uređuju načela nediskriminacije (članci 18. i 26. UFEU-a), slobode poslovnog nastana (članak 49. UFEU-a), jednakog postupanja (članak 54. UFEU-a), jednakosti u vezi sa sudjelovanjem u kapitalu trgovačkih društava u smislu članka 54. (članak 55. UFEU-a), slobodnog pružanja usluga (članak 56. UFEU-a), slobodnog kretanja kapitala (članci 63. i 65. UFEU-a) i jednakosti u pogledu oporezivanja poduzetnika (članak 110. UFEU-a) činjenica da strani porezni obveznik, koji obavlja djelatnost maloprodaje i vodi više trgovina u okviru jednog trgovačkog društva, podliježe posebnom porezu s vrlo progresivnom poreznom stopom i zapravo ulazi u najviši porezni razred, dok se u praksi pokazalo da domaći porezni obveznici, koji djeluju u franšiznom sustavu pod zajedničkom trgovačkom oznakom pri čemu je uobičajeno svaka trgovina zasebno trgovačko društvo, ulaze u razred koji je oslobođen od

navedenog poreza ili u jedan od razreda koji se niže oporezuje u odnosu na taj najviši razred pa su tako porez koji plaćaju strana trgovačka društva i ukupan omjer poreznih prihoda koji se na njih odnose u biti znatno viši nego u slučaju domaćih poreznih obveznika?

2. Je li u skladu s odredbama UFEU-a kojima se uređuje načelo zabrane državnih potpora (članak 107. stavak 1. UFEU-a) činjenica da porezni obveznik koji obavlja djelatnost maloprodaje i vodi više trgovina u okviru jednog trgovačkog društva podliježe posebnom porezu s vrlo progresivnom poreznom stopom i zapravo ulazi u najviši porezni razred, dok se u praksi pokazalo da domaći porezni obveznici, koji su njihovi izravni konkurenti i koji djeluju u franšiznom sustavu pod zajedničkom trgovačkom oznakom pri čemu je uobičajeno svaka trgovina zasebno trgovačko društvo, zapravo ulaze u razred koji je oslobođen od navedenog poreza ili u jedan od razreda koji se niže oporezuje u odnosu na taj najviši razred pa su tako porez koji plaćaju strana trgovačka društva i ukupan omjer poreznih prihoda koji se na njih odnose u biti znatno viši nego u slučaju domaćih poreznih obveznika?

3. Treba li članak 107. UFEU-a i članak 108. stavak 3. UFEU-a tumačiti na način da njihovi učinci obuhvaćaju poreznu mjeru čiji je sastavni dio oslobođenje od poreza – koje čini državnu potporu – koja se financira prihodima od navedene porezne mjere, s obzirom na to da je prije donošenja posebnog poreza na maloprodaju zakonodavac primjenom progresivnih stopa ovisno o prometu, a ne općom poreznom stopom, odredio iznos predviđenih proračunskih prihoda (na temelju prometa tržišnih subjekata), što je rezultiralo ciljanim oslobođenjem od poreza jednog dijela tržišnih subjekata?

4. Protivi li se načelu ekvivalentnosti postupaka te načelima djelotvornosti i nadređenosti prava Unije praksa države članice prema kojoj je, unatoč načelu djelotvornosti i obvezi izuzimanja od primjene neusklađenog pravila nacionalnog prava, tijekom postupka poreznog nadzora po službenoj dužnosti ili slijedećeg sudskog postupka nemoguće podnijeti zahtjev za povrat poreza prijavljenog primjenom nacionalnog poreznog propisa protivnog pravu Unije, zbog toga što porezno tijelo ili sud razmatraju pitanje povrede prava Unije isključivo u okviru posebnog postupka pokrenutog na zahtjev i isključivo prije postupka koji se pokreće po službenoj dužnosti, dok, naprotiv, u pogledu poreza koji je prijavljen protivno nacionalnom pravu ne postoji prepreka za podnošenje zahtjeva za povrat u okviru upravnog ili sudskog postupka?”

Zahtjev za ponovno otvaranje usmenog postupka

20 Nakon objave mišljenja nezavisne odvjetnice, dopisom podnesenim tajništvu Suda 2. rujna 2019. Tesco je zatražio ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, na temelju članka 83. Poslovnika Suda.

21 U potporu svojem zahtjevu Tesco je izrazio neslaganje s navedenim mišljenjem, osobito s određenim činjeničnim elementima postupka koji su u njemu izneseni.

22 Ipak, valja podsjetiti, s jedne strane, da Statut Suda Europske unije i Poslovnik Suda ne predviđaju mogućnost da zainteresirane osobe iz članka 23. Statuta podnose očitovanja na mišljenje nezavisnog odvjetnika (presuda od 6. ožujka 2018., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, t. 26.).

23 S druge strane, na temelju članka 252. drugog stavka UFEU-a, dužnost je nezavisnog odvjetnika da, djelujući posve nepristrano i neovisno, javno iznosi obrazložene prijedloge odluka u predmetima u kojima se u skladu sa Statutom Suda Europske unije zahtijeva njegovo sudjelovanje. Sud nije vezan ni mišljenjem nezavisnog odvjetnika ni obrazloženjem koje je dovelo do tog mišljenja. Stoga neslaganje jedne od zainteresiranih stranaka s mišljenjem nezavisnog odvjetnika, bez obzira na pitanja koja je ondje razmatrao, ne može samo za sebe biti opravdan razlog za ponovno otvaranje usmenog postupka (presuda od 6. ožujka 2018., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, t. 27.).

24 Međutim, Sud može u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 83. svojeg Poslovnika, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među zainteresiranim osobama (presuda od 6. ožujka 2018., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, t. 28.).

25 Budući da u ovom slučaju Tesco samo navodi očitovanja o mišljenju nezavisne odvjetnice i ne iznosi nikakav novi argument ne temelju kojeg ovaj predmet treba riješiti, Sud smatra, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da raspolaže svim informacijama potrebnima za donošenje odluke te da se o njima raspravljalo među zainteresiranim stranama.

26 S obzirom na prethodno navedeno, zahtjev za ponovno otvaranje usmenog postupka treba odbiti.

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

27 Mađarska vlada tvrdi da sud koji je uputio zahtjev ne pojašnjava koje odredbe Zakona o posebnom porezu za određene sektore mogu biti protivne pravu Unije niti razloge zbog kojih se pita o tumačenju odredaba Ugovora i temeljnih načela prava Unije koja se navode u odluci kojom se upućuje zahtjev.

28 Međutim, valja utvrditi da elementi koje je pružio sud koji je uputio zahtjev omogućavaju određivanje dosega zahtjeva za prethodnu odluku i konteksta, osobito pravnog, u kojem je upućen. Dakle, u odluci kojom se upućuje zahtjev, a kojom se izražavaju dvojbe o usklađenosti Zakona o posebnom porezu za određene sektore s pravom Unije, dostatno se navode razlozi zbog kojih navedeni sud smatra da je tumačenje prava Unije nužno za odlučivanje u glavnom postupku.

29 Stoga je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

O prethodnim pitanjima

Drugo i treće pitanje

30 Mađarska vlada i Europska komisija ističu da se obveznici određenog poreza ne mogu pozivati na to da je oslobođenje koje uživaju druge osobe nezakonita državna potpora kako bi izbjegli plaćanje tog poreza, tako da je drugo i treće pitanje nedopušteno.

31 U tom pogledu prije svega treba podsjetiti na to da članak 108. stavak 3. UFEU-a uređuje preventivni nadzor planova o novim potporama. Na taj način organizirana prevencija ima za cilj osigurati primjenu samo onih mjera koje su spojive s unutarnjim tržištem. Kako bi se ostvario ovaj cilj, odgađa se provedba plana o potpori sve dok Komisija svojom konačnom odlukom ne otkloni sumnju o njegovoj spojivosti s unutarnjim tržištem (presude od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 25. i 26. i od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 84.).

32 Provođenje tog sustava nadzora pripada s jedne strane Komisiji, a s druge strane nacionalnim sudovima, pri čemu su njihove uloge komplementarne, ali različite (presuda od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 27. i navedena sudska praksa).

33 Dok ocjena spojivosti mjera potpore s unutarnjim tržištem pripada isključivoj nadležnosti Komisije, koja djeluje pod nadzorom sudova Unije, nacionalni sudovi do konačne Komisijine odluke paze na zaštitu prava pojedinaca u slučaju eventualnog kršenja državnih vlasti zabrane predviđene u članku 108. stavku 3. UFEU-a (presuda od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 28.).

34 Intervencija nacionalnih sudova posljedica je izravnog učinka koji je priznat zabrani izvršavanja planova potpore propisanoj u toj odredbi. Neposredna primjenjivost te zabrane odnosi se na svaku potporu koja bi se primijenila, a koja nije prijavljena (presude od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 29. i od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 88.).

35 Nacionalni sudovi moraju jamčiti pojedincima da će se, sukladno njihovu nacionalnom pravu, donijeti cjelovit zaključak o povredi posljednje rečenice članka 108. stavka 3. UFEU-a što se tiče kako valjanosti provedbenih akata tako i povrata financijskih potpora dodijeljenih uz kršenje ove odredbe ili eventualnih privremenih mjera (presude od 21. studenoga 2013., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, t. 30. i od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 89.).

36 Sud je, međutim, presudio i da moguća nezakonitost oslobođenja od poreza s aspekta pravila prava Unije o državnim potporama ne može utjecati na zakonitost samog poreza, tako da se njegovi obveznici ne mogu pozvati na to da je oslobođenje koje uživaju druge osobe nezakonita državna potpora kako ne bi platili taj porez (vidjeti u tom smislu presude od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr., C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 44.; od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43. i od 26. travnja 2018., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 26.).

37 Međutim, situacija je drukčija kada se glavni postupak ne odnosi na zahtjev za izuzeće od spornog poreza, nego na zakonitost pravila koja se na taj porez odnose s obzirom na pravo Unije (presuda od 26. travnja 2018., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 26.).

38 Osim toga, Sud je nekoliko puta presudio da porezi ne ulaze u područje primjene odredbi UFEU-a koje se odnose na državne potpore, osim ako predstavljaju način financiranja mjere potpore i tako čine njezin sastavni dio. Ako je način financiranja potpore porezom sastavni dio mjere potpore, posljedice koje proizlaze iz toga da su nacionalna tijela povrijedila zabranu primjene mjere iz članka 108. stavka 3. posljednje rečenice UFEU-a također obuhvaćaju taj aspekt mjere potpore, tako da su nacionalna tijela u načelu obvezna nadoknaditi poreze ubrane u suprotnosti s pravom Unije (presuda od 20. rujna 2018., Carrefour Hypermarché i dr., C-510/16, EU:C:2018:751, t. 14. i navedena sudska praksa).

39 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, kako bi se porez mogao smatrati sastavnim dijelom mjere potpore, mora postojati nužna namjenska veza između poreza i potpore utemeljene na relevantnim nacionalnim propisima, u smislu da je porezni prihod nužno namijenjen financiranju potpore i izravno utječe na njezinu visinu (presude od 15. lipnja 2006., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 46. i od 7. rujna 2006., Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, t. 44.).

40 Dakle, u slučaju nepostojanja nužne namjenske veze nekog poreza s potporom moguća nezakonitost osporavane mjere potpore s aspekta prava Unije ne može utjecati na zakonitost samog poreza, tako da se poduzetnici koji su njegovi obveznici ne mogu pozvati na to da je porezna mjera koju uživaju druge osobe državna potpora kako bi izbjegli plaćanje tog poreza ili ishodili njegov povrat (vidjeti u tom smislu presude od 5. listopada 2006., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, t. 51. i od 26. travnja 2018., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 26.).

41 U ovom slučaju glavni postupak odnosi se na zahtjev za izuzeće od posebnog poreza koji je Tesco podnio mađarskoj poreznoj upravi. Kao što je to u bitnome nezavisna odvjetnica istaknula u točki 132. svojeg mišljenja, Tescovo porezno opterećenje proizlazi iz poreza opće primjene koji se uplaćuje u državni proračun a da pritom nije posebno namijenjen financiranju pogodnosti u korist određene kategorije poreznih obveznika.

42 Iz toga slijedi, čak i pod pretpostavkom da se *de facto* oslobođenje od posebnog poreza koje određeni porezni obveznici uživaju može kvalificirati državnom potporom u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, da ne postoji nikakva nužna namjenska veza između tog poreza i mjere oslobođenja o kojoj je riječ u glavnom postupku.

43 Iz toga proizlazi da moguća nezakonitost s obzirom na pravo Unije oslobođenja od posebnog poreza koje uživaju određeni porezni obveznici ne može utjecati na zakonitost samog tog poreza, tako da se Tesco ne može pred nacionalnim sudovima pozivati na nezakonitost tog *de facto* oslobođenja kako bi izbjegao plaćanje navedenog poreza ili ishodio njegov povrat.

44 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da je drugo i treće pitanje nedopušteno.

Prvo pitanje

Dopuštenost

45 Mađarska vlada tvrdi da odgovor na prvo pitanje nije nužan za odlučivanje u glavnom postupku jer je Sud u svojoj presudi od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) već odlučio o usklađenosti Zakona o posebnom porezu za određene sektore s pravom Unije.

46 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, čak i uz postojanje sudske prakse Suda koja rješava predmetno pravno pitanje, nacionalni sudovi imaju potpunu slobodu obratiti se Sudu kada to smatraju svrsishodnim a da okolnost da je odredbe tumačenje kojih se traži Sud već tumačio ne stvara prepreku tomu da on o tome ponovno odlučuje (presuda od 6. studenoga 2018., Bauer i Willmeroth, C-569/16 i C-570/16, EU:C:2018:871, t. 21. i navedena sudska praksa).

47 Iz toga slijedi da okolnost da je Sud u presudi od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) već tumačio pravo Unije u odnosu na isti nacionalni propis poput onoga u glavnom postupku ne čini nedopuštenima pitanja postavljena u ovom predmetu.

48 Povrh toga, sud koji je uputio zahtjev naglašava da je u svojoj presudi od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) Sud u okviru posebnog poreza na djelatnost trgovine na malo ispitao učinak koji se proizvodi primjenom pravila o konsolidaciji prometa koji su ostvarila povezana društva u smislu Zakona o posebnom porezu za određene sektore. Međutim, kako bi odlučio u glavnom postupku, on smatra nužnim odrediti može li progresivna stopa po razredima posebnog poreza sama po sebi, neovisno o primjeni tog pravila o konsolidaciji, biti neizravno diskriminatorna prema poreznim obveznicima koje kontroliraju fizičke ili pravne osobe iz drugih država članica, a koji snose stvarno porezno opterećenje, i, slijedom toga, biti protivna člancima 49. i 54. UFEU-a.

49 U tim je okolnostima prvo pitanje dopušteno.

Meritum

50 Budući da se prethodno pitanje odnosi na nekoliko odredaba Ugovora, odnosno na odredbe o slobodi poslovnog nastana, slobodnom pružanju usluga i slobodnom kretanju kapitala te na odredbe sadržane u člancima 18., 26. i 110. UFEU-a, prije svega valja pojasniti doseg tog pitanja s obzirom na posebnosti glavnog postupka.

51 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse proizlazi da u obzir valja uzeti cilj predmetnih propisa (presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, t. 21. i navedena sudska praksa).

52 Nacionalni propisi koji bi se trebali primjenjivati samo na one udjele koji omogućuju izvršavanje određenog utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegove djelatnosti potpadaju u područje primjene članka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana (presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, t. 22.).

53 Međutim, glavni postupak odnosi se na navodno diskriminatornu poreznu stopu posebnog poreza koja se primjenjuje na porezne obveznike koje kontroliraju državljani ili društva drugih država članica.

54 U tim okolnostima zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje odredaba Ugovora o slobodi poslovnog nastana. Stoga nije potrebno tumačiti članke 56., 63. i 65. UFEU-a o slobodi pružanja usluga i slobodnom kretanju kapitala.

55 Zatim valja podsjetiti na to da se članak 18. UFEU-a samostalno primjenjuje samo u situacijama uređenima pravom Unije za koje Ugovor ne predviđa posebna pravila o nediskriminaciji. U području prava poslovnog nastana načelo nediskriminacije provedeno je člankom 49. UFEU-a (presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, t. 25. i navedena sudska praksa).

56 Stoga nije potrebno tumačiti ni članak 18. UFEU-a ni članak 26. UFEU-a.

57 Naposljetku, kao što to proizlazi iz točke 27. presude od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), s obzirom na to da nije očito da posebni porez u većoj mjeri pogađa proizvode iz drugih država članica nego domaće proizvode, tumačenje članka 110. UFEU-a nije relevantno u okviru glavnog postupka.

58 Iz prethodno navedenog proizlazi da treba smatrati da se prvo pitanje odnosi na to treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države članice o porezu na promet čija vrlo progresivna priroda za učinak ima to da glavni dio njegova tereta snose poduzetnici koje izravno ili neizravno kontroliraju državljani drugih država članica ili društva sa sjedištem u drugoj državi članici.

59 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, cilj je slobode poslovnog nastana jamstvo korištenja nacionalnim tretmanom u državi članici primateljici državljanima drugih država članica i društvima iz članka 54. UFEU-a te ona, kad je riječ o društvima, zabranjuje svaku diskriminaciju na temelju njihova sjedišta (presuda od 26. travnja 2018., ANGED, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 16. i navedena sudska praksa).

60 Kako bi bila djelotvorna, sloboda poslovnog nastana mora sadržavati mogućnost za trgovačko društvo da se pozove na ograničavanje te slobode drugog društva s kojim je povezano u mjeri u kojoj to ograničavanje utječe na njegovu vlastitu poreznu obvezu (vidjeti u tom smislu presudu od 1. travnja 2014., Felixstowe Dock and Railway Company i dr., C-80/12, EU:C:2014:200, t. 23.).

61 U ovom slučaju Tesco ima sjedište u Mađarskoj, ali je dio koncerna čije društvo majka ima sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini. Međutim, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 41. svojeg mišljenja, ako to društvo majka obavlja svoju djelatnost na mađarskom tržištu posredstvom društva kćeri, svako ograničenje koje se odnosi na to društvo može utjecati na njegovu slobodu poslovnog nastana. Dakle, protivno onomu što tvrdi mađarska vlada, u glavnom postupku moguće je valjano se pozivati na ograničenje slobode poslovnog nastana navedenog društva majke.

62 U vezi s tim ne samo da je zabranjena očita diskriminacija na temelju sjedišta društava nego i svi oblici prikrivene diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata (presude od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, t. 30. i od 26. travnja 2018., ANGED, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 17.).

63 Osim toga, obvezno opterećenje koje predviđa na prvi pogled objektivan kriterij razlikovanja – ali, uzimajući u obzir njegove značajke, u većini slučajeva stavlja u nepovoljniji položaj društva koja imaju sjedišta u drugim državama članicama i koja se nalaze u situaciji koja je usporediva onoj društava koja imaju sjedište u državi članici oporezivanja – čini neizravnu diskriminaciju na temelju sjedišta društava, koja je zabranjena člancima 49. i 54. UFEU-a (presuda od 26. travnja 2018., ANGED, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 18.).

64 U ovom slučaju Zakon o posebnom porezu za određene sektore ne uvodi nikakvo razlikovanje među poduzetnicima s obzirom na mjesto njihova sjedišta. Naime, svi poduzetnici koji posluju u Mađarskoj u sektoru trgovine na malo u prodavaonicama obveznici su tog poreza i porezne stope koje se primjenjuju na različite razrede prometa određene tim zakonom vrijede za sve te poduzetnike. Dakle, tim zakonom ne uspostavlja se nikakva izravna diskriminacija.

65 Nasuprot tomu, Tesco i Komisija tvrde da velika progresivnost posebnog poreza sama po sebi za učinak ima to da stavlja u povoljniji položaj porezne obveznike koji su u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba na štetu poreznih obveznika u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica, tako da posebni porez, uzimajući u obzir sve njegove značajke, čini neizravnu diskriminaciju.

66 Kao što je to navedeno u točki 8. ove presude, posebni porez, koji je progresivni porez koji se zasniva na prometu, sadržava, kad je riječ o djelatnosti trgovine na malo u prodavaonicama, prvi razred, koji se oporezuje 0 % za dio porezne osnovice koji ne prelazi 500 milijuna forinti (trenutačno oko 1,5 milijuna eura), drugi razred, koji se oporezuje 0,1 % za dio porezne osnovice iznad 500 milijuna, ali ispod 30 milijardi forinti (trenutačno oko 1,5 milijuna eura i 90 milijuna eura), treći razred, koji se oporezuje 0,4 % za dio porezne osnovice iznad 30 milijardi forinti, ali ispod 100 milijardi forinti (trenutačno oko 90 milijuna eura i 300 milijuna eura), i četvrti razred, koji se oporezuje 2,5 % za dio porezne osnovice koji prelazi 100 milijardi forinti (trenutačno oko 300 milijuna eura).

67 Međutim, iz podataka mađarskih tijela o poreznim razdobljima o kojima je riječ u ovom slučaju, kako su ih priopćile Komisija i Mađarska, proizlazi da su u razdoblju o kojem je riječ u glavnom postupku u djelatnosti trgovine na malo u prodavaonicama svi porezni obveznici koji ulaze samo u osnovni razred bili porezni obveznici u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba, dok su oni koji ulaze u treći i četvrti razred većinom bili porezni obveznici u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica.

68 Usto, iz očitovanja mađarske vlade proizlazi da su tijekom tog razdoblja najveći dio posebnog poreza snosili porezni obveznici koji su u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica. Prema Tescovu i Komisijinu mišljenju, njihovo porezno opterećenje bilo je proporcionalno više od poreznog opterećenja poreznih obveznika u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba s obzirom na njihovu poreznu osnovicu jer su potonji zapravo bili izuzeti od posebnog poreza ili su mu podlijegali samo po graničnoj stopi i po stvarnoj stopi koja je u bitnome bila znatno niža od stope poreznih obveznika s većim prometom.

69 Međutim, valja podsjetiti na to da su države članice slobodne, prema sadašnjem stanju harmonizacije poreznog prava Unije, uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju najprikladnijim, tako da primjena progresivnog oporezivanja ulazi u diskrecijske ovlasti svake države članice (vidjeti u tom smislu presude od 22. lipnja 1976., Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, t. 9. i od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, t. 51. i 53.).

70 U vezi s tim, i protivno onomu što tvrdi Komisija, progresivno oporezivanje može se zasnivati na prometu jer je, s jedne strane, iznos prometa neutralan kriterij razlikovanja i, s druge strane, relevantan je pokazatelj sposobnosti plaćanja poreznih obveznika.

71 U ovom slučaju iz elemenata kojima raspolaže Sud, a osobito iz ulomka preambule Zakona o posebnom porezu za određene sektore prikazanog u točki 3. ove presude, proizlazi da se primjenom vrlo progresivne porezne ljestvice koja se zasniva na prometu tim zakonom nastoji oporezovati porezne obveznike čija sposobnost plaćanja „prelazi opću poreznu obvezu”.

72 Okolnost da najveći dio takvog posebnog poreza snose porezni obveznici koji su u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica ne može sama po sebi značiti diskriminaciju. Naime, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 62., 65. i 78. svojeg mišljenja, takva okolnost objašnjava se činjenicom da mađarskim tržištem trgovine na malo u prodavaonicama vladaju takvi porezni obveznici, koji na njemu ostvaruju najveći promet. Dakle, ta okolnost slučajan je pokazatelj suodnosa koji može postojati – i u slučaju proporcionalnog poreznog sustava – svaki put kada dotičnim tržištem vladaju poduzetnici iz drugih država članica ili trećih država odnosno domaći poduzetnici koji su u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica ili trećih država.

73 Osim toga, treba istaknuti da osnovni razred koji se oporezuje 0 % ne obuhvaća samo mađarske fizičke ili pravne osobe jer, kao u svakom progresivnom poreznom sustavu, svaki poduzetnik koji posluje na dotičnom tržištu ima korist od olakšica za dio svojeg prometa koji ne prelazi najviši prag koji odgovara tom razredu.

74 Iz tih elemenata proizlazi da se vrlo progresivnim stopama posebnog poreza po samoj njihovoj prirodi ne uspostavlja diskriminacija koja se temelji na sjedištu društava između poreznih obveznika u vlasništvu mađarskih fizičkih ili pravnih osoba i poreznih obveznika u vlasništvu fizičkih ili pravnih osoba iz drugih država članica.

75 Nadalje, valja naglasiti da se ovaj predmet razlikuje od onoga u kojem je donesena presuda od 5. veljače 2014., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47). Naime, kao što to proizlazi iz točaka 34. do 36. te presude, taj se predmet odnosio na zajedničku primjenu vrlo progresivnih ljestvica oporezivanja prometa i pravila o konsolidaciji prometa povezanih poduzetnika, što je za posljedicu imalo to da su porezni obveznici koji pripadaju koncernu bili oporezovani na temelju „pretpostavljenog” prometa. U tom pogledu Sud je u biti presudio, u točkama 39. do 41. navedene presude, da bi – ako bi se utvrdilo da su na tržištu trgovine na malo u prodavaonicama u državi članici u pitanju porezni obveznici koji pripadaju koncernu i ulaze u najviši razred posebnog poreza u većini slučajeva „povezani” u smislu nacionalnih propisa s društvima koja imaju sjedište u drugim državama članicama – „primjena vrlo progresivne stope posebnog poreza na konsolidiranu osnovicu prometa” mogla, među ostalim, biti na štetu poreznih obveznika „povezanih” s takvim društvima i stoga činiti neizravnu diskriminaciju na temelju sjedišta društava u smislu članaka 49. i 54. UFEU-a.

76 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države članice kojim se uspostavlja vrlo progresivan porez na promet, čiji stvarni teret većinom snose poduzetnici koje izravno ili neizravno kontroliraju državljani drugih država članica ili društva sa sjedištem u drugoj državi članici zbog činjenice da ti poduzetnici ostvaruju najveći promet na dotičnom tržištu.

Četvrto pitanje

77 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na četvrto pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

Članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protivi zakonodavstvo države članice kojim se uspostavlja vrlo progresivan porez na promet, čiji stvarni teret većinom snose poduzetnici koje izravno ili neizravno kontroliraju državljani drugih država članica ili društva sa sjedištem u drugoj državi članici zbog činjenice da ti poduzetnici ostvaruju najveći promet na dotičnom tržištu.

Potpisi