Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 4 lipca 2019 r.[1]

Sprawa C-323/18

Tesco-Global Áruházak 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)]

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości – Pomoc – System podatku od wartości dodanej – Uzależniony od obrotu podatek od przedsiębiorstw handlu detalicznego – Niekorzystne traktowanie przedsiębiorstw zagranicznych na skutek progresywnej skali podatkowej – Dyskryminacja pośrednia – Uzasadnienie dla podatku o charakterze progresywnym ustalanego w oparciu o wysokość obrotu

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał po raz kolejny[2] zajmuje się kwestią pośredniego ograniczenia podstawowych swobód na skutek przepisów podatkowych, których dyskryminujący charakter może wynikać już z samego progresywnego charakteru skali podatkowej, co w większym stopniu obciąża podmioty silniejsze ekonomicznie[3]. 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 wielonarodowe.

2. Oprócz naruszenia swobody przedsiębiorczości możliwe jest naruszenie zakazu pomocy. Progresywne opodatkowanie silniejszych ekonomicznie przedsiębiorstw mogłoby również stanowić niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc na rzecz przedsiębiorstw słabszych ekonomicznie, które z powodu progresywnej skali podatkowej są opodatkowane według niższej stawki.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Przedmiotem będącego jeszcze w toku postępowania w sprawie Vodafone (C-75/18) jest podatek specjalny od usług telekomunikacyjnych. Zobacz ponadto 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) oraz z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

3 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%.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Artykuł 401 dyrektywy 2006/112/WE [4] (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

4. 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.

5. 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".

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

„Do celów niniejszej ustawy obowiązują następujące definicje:

1. przez działalność w zakresie handlu detalicznego w sklepach rozumie się wszystkie rodzaje działalności mieszczące się w sektorach 45.1 – z wyjątkiem handlu hurtowego samochodami i przyczepami, 45.32 i 45.40 – z wyjątkiem naprawy motocykli i handlu hurtowego motocyklami, oraz od 47.1 do 47.9 jednolitej klasyfikacji działalności gospodarczej obowiązującej na dzień 1 stycznia 2009 r. (zwanej dalej »klasyfikacją«). […]"

7. Zgodnie z § 2 ustawy o podatku specjalnym:

„Opodatkowaniu podlega:

a) handel detaliczny w sklepach,

b) prowadzenie działalności telekomunikacyjnej,

c) dostawa energii".

4 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).

8. 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".

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

„obrót netto podatnika pochodzący w roku podatkowym z jego działalności określonej w § 2".

10. Podatek specjalny przewiduje progresywną strukturę stawek. Stosownie do § 5 lit. a) ustawy o podatku specjalnym dotyczącego stawki podatkowej

„do działalności określonej w art. 2 lit. a) wynosi 0% – jeżeli przedział podstawy opodatkowania nie przekracza 500 mln HUF; 0,1% – jeżeli przedział podstawy opodatkowania jest wyższy niż 500 mln HUF, lecz nie przekracza 30 mld HUF; 0,4% – jeżeli przedział podstawy opodatkowania jest wyższy niż 30 mld HUF, lecz nie przekracza 100 mld HUF, oraz 2,5% – jeżeli przedział podstawy opodatkowania jest wyższy niż 100 mld HUF".

11. 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".

12. Ponadto az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawa nr XCII z 2003 r. o systemie podatkowym) zawiera w § 124/B następującą regulację:

„Jeżeli podatnik, który złożył deklarację uzupełniającą, podnosi wyłącznie okoliczność, że przepis, z którego wynika opodatkowanie, jest niezgodny z konstytucją lub wiążącymi aktami prawnymi Unii Europejskiej albo że rozporządzenie samorządowe jest niezgodne z innym przepisem, a do dnia wpływu tej deklaracji uzupełniającej trybunał konstytucyjny, sąd najwyższy lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie wypowiedziały się jeszcze w tej kwestii w momencie złożenia deklaracji uzupełniającej lub nie spełnia ona wymagań wynikających z opublikowanego orzeczenia, organ podatkowy podejmuje decyzję w przedmiocie deklaracji uzupełniającej w terminie piętnastu dni od dnia jej złożenia, nie dokonując żadnych sprawdzeń. Decyzja wydana w związku z deklaracją uzupełniającą może zostać zaskarżona w drodze administracyjnej lub sądowo-administracyjnej zgodnie z przepisami ogólnymi niniejszej ustawy".

13. Paragraf 128. (2) ustawy o systemie podatkowym stanowi:

Rozliczenia uzupełniające nie zostaną dokonane, jeżeli podatki lub subwencje publiczne nie mogą zostać skorygowane deklaracją uzupełniającą".

III. Postępowanie główne

14. Skarżąca w postępowaniu głównym, Tesco-Global Áruházak Zrt. (zwana dalej „Tesco"), jest spółką akcyjną prawa węgierskiego prowadzącą działalność w zakresie handlu hurtowego i detalicznego w sklepach. Sąd odsyłający nie wskazał, jak wyglądała struktura wspólników w spornych latach. Jedynie z uwag na piśmie Komisji wynika, że Tesco jest częścią grupy Tesco Plc, która ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Nie wynika z niego jednak dokładna struktura udziałów w kapitale zakładowym. Tesco Plc znajduje się obecnie głównie w posiadaniu akcjonariatu rozproszonego i w posiadaniu kilku większych akcjonariuszy pochodzących z państw trzecich.

15. W ramach swojej działalności w okresach objętych kontrolą Tesco uiściła na rzecz skarbu państwa około 35,5 mld forintów (HUF) z tytułu sektorowego podatku specjalnego oraz w terminie składała deklaracje podatkowe.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II. Ellenőrzési Osztály 5. (inspekcja nr 5 generalnego urzędu kontroli podatkowej II dyrekcji ds. podatków dla dużych podatników krajowego organu podatkowo-celnego, zwana dalej „organem podatkowym") przeprowadziła kontrolę Tesco. W wyniku przeprowadzonej kontroli organ podatkowy wydał decyzję ustalającą istnienie obciążającej Tesco różnicy podatkowej. Tesco wniosła odwołanie od owej decyzji. Decyzja została utrzymana w mocy w odniesieniu do podatku specjalnego od działalności w zakresie handlu detalicznego w sklepach. Wskutek tego na Tesco dodatkowo został nałożony obowiązek uiszczenia ok. 1397 mln HUF z tytułu podatku specjalnego od działalności w zakresie handlu detalicznego w sklepach (wraz z grzywną podatkową oraz odsetkami za zwłokę).

17. Skarżąca opiera swoją skargę na decyzję podatkową na twierdzeniu, że ustalone zobowiązanie podatkowe ją obciążające jest bezpodstawne. W szczególności podatek specjalny od działalności w zakresie handlu detalicznego w sklepach jest niezgodny z prawem Unii.

18. Z uwagi na swoiste cechy węgierskiego rynku detalicznego sąd odsyłający powziął wątpliwości co do zgodności podatku specjalnego z prawem Unii. Według sądu odsyłającego podatek ten skutkuje tym, „że rzeczywiste obciążenie podatkowe spoczywa w znacznej większości na podatnikach należących do kapitału zagranicznego".

19. Potwierdzają to dane statystyczne przedstawione Trybunałowi. Z zestawień przedłożonych przez Komisję i Węgry wynika w tym względzie, że w pierwszym roku obowiązywania podatku (2010 r.) najwyższej stawce podatkowej (2,5%) podlegały wyłącznie spółki, które w ponad 50% należały do zagranicznych udziałowców, podczas gdy druga pod względem wysokości stawka podatkowa (0,4%) obejmowała łącznie w 90% (a jeżeli dobrze rozumiem statystyki przedstawione przez Węgry, nawet w 100%) takie właśnie spółki. Trzecia pod względem wysokości stawka podatkowa (0,1%) obejmowała wciąż jeszcze w 40,3% spółki, które w ponad 50% należały do zagranicznych udziałowców. Z danych statystycznych nie wynika jednak, czy zagraniczni udziałowcy pochodzą z państw członkowskich Unii Europejskiej czy państw trzecich.

20. Z danych tych wynika jednak, że spośród siedmiu przedsiębiorstw mających w omawianym sektorze największe obroty, w 2010 r. tylko trzy płaciły także podatek dochodowy od osób prawnych. Również w 2012 r. (ostatnim roku obowiązywania podatku) spośród siedmiu przedsiębiorstw mających w omawianym sektorze największe obroty, tylko trzy płaciły także podatek dochodowy od osób prawnych. Jednak w 2012 r. drugi pod względem wysokości przedział podatkowy (0,4%) obejmował „już tylko" w 70% przedsiębiorstwa, które w ponad 50% należały do zagranicznych udziałowców. Z przekazanych danych statystycznych nie można wywnioskować, jak kształtuje się stosunek przedsiębiorstw w pierwszym (zwolnionym z opodatkowania) przedziale.

21. Ponadto sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy należy upatrywać dyskryminacji w tym, że podatnicy, którzy wykonują działalność w zakresie handlu detalicznego prowadząc szereg sklepów, są zobowiązani do uiszczania podatku specjalnego w wysokości odpowiadającej najwyższemu przedziałowi progresywnej stawki podatkowej, podczas gdy (co do zasady krajowi) podatnicy, którzy działają w systemie franczyzy pod jednym szyldem – poprzez sklepy będące odrębnymi spółkami handlowymi – są z uwagi na niższe obroty objęci przedziałem zwolnionym z tego podatku lub też stosuje się do nich jedną z niższych stawek.

22. Sąd odsyłający wskazuje dodatkowo, że w 2012 r. Komisja Europejska wszczęła przeciwko Węgrom 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

23. Postanowieniem z dnia 19 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 maja 2018 r., sąd odsyłający postanowił przeprowadzić postępowanie prejudycjalne i zwrócił się do Trybunału, na podstawie art. 267 TFUE, z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy okoliczność, że podatnicy należący do kapitału zagranicznego, którzy prowadzą szereg sklepów poprzez jedną spółkę handlową i którzy wykonują działalność w zakresie handlu detalicznego w sklepach, są faktycznie zobowiązani do uiszczania podatku specjalnego w wysokości odpowiadającej najwyższemu przedziałowi silnie progresywnej stawki podatkowej, podczas gdy podatnicy należący do kapitału krajowego, którzy działają w systemie franczyzy pod jednym szyldem – poprzez sklepy, które co do zasady są odrębnymi spółkami handlowymi – są faktycznie objęci przedziałem zwolnionym z tego podatku lub też stosuje się do nich jedną z niższych stawek następujących po tym przedziale, tak że proporcja pomiędzy podatkiem uiszczonym przez spółki należące do kapitału zagranicznego a całkowitymi wpływami podatkowymi pochodzącymi z podatku specjalnego jest znacząco większa niż w przypadku podatników należących do kapitału krajowego, jest zgodna z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi zasady niedyskryminacji (art. 18 i 26 TFUE), zasady swobody przedsiębiorczości (art. 49 TFUE), zasady równości traktowania (art. 54 TFUE), zasady równych udziałów finansowych w kapitale spółek w rozumieniu art. 54 TFUE (art. 55 TFUE), zasady swobody świadczenia usług (art. 56 TFUE), zasady swobodnego przepływu kapitału (art. 63 i 65 TFUE) oraz zasady równości obciążeń podatkowych przedsiębiorstw (art. 110 TFUE)?

2) Czy okoliczność, że podatnicy, którzy prowadzą szereg sklepów poprzez jedną spółkę handlową i którzy wykonują działalność w zakresie handlu detalicznego w sklepach, są faktycznie zobowiązani do uiszczania podatku specjalnego w wysokości odpowiadającej najwyższemu przedziałowi silnie progresywnej stawki podatkowej, podczas gdy podatnicy należący do kapitału krajowego, stanowiący ich bezpośrednią konkurencję i działający w systemie franczyzy pod jednym szyldem – poprzez sklepy, które co do zasady są odrębnymi spółkami handlowymi – są faktycznie objęci przedziałem zwolnionym z tego podatku lub też stosuje się do nich jedną z niższych stawek następujących po tym przedziale, tak że proporcja pomiędzy podatkiem uiszczonym przez spółki należące do kapitału zagranicznego a całkowitymi wpływami podatkowymi pochodzącymi z podatku specjalnego jest znacząco większa niż w przypadku podatników należących do kapitału krajowego, jest zgodna z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi zasady zakazu pomocy państwa (art. 107 ust. 1 TFUE)?

3) Czy art. 107 i 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ich skutki rozciągają się na środek podatkowy, którego integralnym elementem jest zwolnienie podatkowe (stanowiące pomoc państwa) finansowane poprzez wpływy podatkowe pochodzące z tego środka podatkowego, z tego powodu, iż ustawodawca osiągnął zakładaną kwotę wpływów budżetowych, które zostały ustalone

przed wprowadzeniem podatku specjalnego od handlu detalicznego (według obrotu podmiotów działających na rynku), poprzez zastosowanie progresywnej stawki podatkowej według obrotu, a nie poprzez wprowadzenie ogólnej stawki podatkowej, tak że zamierzonym celem uregulowania jest przyznanie zwolnienia podatkowego części podmiotów działających na rynku?

4) Czy jest zgodna z zasadą równorzędności procesowej i z zasadami skuteczności i pierwszeństwa prawa Unii praktyka organów państwa członkowskiego odpowiedzialnych za stosowanie prawa, zgodnie z którą w trakcie kontroli podatkowych wszczętych z urzędu lub też w następujących po nich postępowaniach sądowych – pomimo zasady skuteczności i obowiązku niestosowania niezgodnego przepisu prawa krajowego – nie jest możliwe złożenie wniosku o zwrot podatku zadeklarowanego zgodnie z krajowym uregulowaniem podatkowym sprzecznym z prawem Unii ze względu na to, że organ podatkowy lub sąd badają kwestię niezgodności z prawem Unii tylko w postępowaniach szczególnych rozpoczętych na wniosek strony, które mogą zostać wszczęte jedynie przed postępowaniem z urzędu, podczas gdy w przypadku dotyczącym podatku zadeklarowano w sposób niezgodny z prawem krajowym nic nie stoi na przeszkodzie złożeniu wniosku o zwrot w postępowaniu przed organem podatkowym lub sądem?”.

24. W postępowaniu przed Trybunałem Tesco, Węgry, Rzeczpospolita Polska i Komisja Europejska przedłożyły uwagi na piśmie i wzięły udział w rozprawie w dniu 29 kwietnia 2019 r.

V. Ocena prawna

25. Głównym przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zgodność węgierskiej ustawy o podatku specjalnym z prawem Unii.

26. Sąd odsyłający zadaje w tym względzie kilka pytań: po pierwsze, czy podatek tego rodzaju jak opisany powyżej narusza m.in. zagwarantowaną przez art. 49 i 54 TFUE zasadę swobody przedsiębiorczości (w tym zakresie zob. pkt B); z drugiej strony, czy podatek ten jest zgodny z zakazem pomocy wynikającym z art. 107 i 108 TFUE (w tym zakresie zob. pkt C). W związku z tym, że sąd odsyłający wyraźnie podkreśla w postępowaniu prejudycjalnym, iż rozstrzygnięcie sporu wymaga interpretacji art. 401 dyrektywy VAT, zajmę się tą kwestią krótko na wstępie (w tym zakresie zob. pkt A), aczkolwiek żadne z zadanych pytań nie nawiązuje do tego przepisu.

27. Ponadto sąd odsyłający podnosi jeszcze kwestię, czy szczególne wykluczenie następczej zmiany już wydanych decyzji podatkowych jest zgodne z zasadami równoważności i skuteczności, czym zajmę się na końcu (w tym zakresie zob. pkt D).

A. Naruszenie art. 401 dyrektywy VAT

28. Artykuł 401 dyrektywy VAT stwierdza jednoznacznie, że państwa członkowskie mogą wprowadzać nowe podatki, które nie mają charakteru podatków obrotowych. Podatek rozpatrywany w niniejszej sprawie nie ma jednak charakteru podatku obrotowego, co stwierdziłam już w mojej opinii w sprawie specjalnego podatku telekomunikacyjnego [5].

29. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że wskazać można cztery zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, które są istotne dla ustalenia charakteru danego podatku jako podatku obrotowego: (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

5 Zobacz w tym względzie moją opinię w sprawie Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 25 i nast.).

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 konsument [6].

30. W każdym razie w niniejszym przypadku przesłanki pierwsza, druga i czwarta nie są spełnione. Z jednej strony węgierski podatek specjalny nie obejmuje całości transakcji, lecz jedynie transakcje przedsiębiorstw handlu detalicznego. Tym samym nie jest on zatem (ogólnym) podatkiem obrotowym w rozumieniu pierwszego kryterium, lecz co najwyżej mógłby być szczególnym podatkiem konsumpcyjnym. Z drugiej strony opodatkowaniu podlega nie każda pojedyncza transakcja proporcjonalnie do wysokości zastosowanej ceny (drugie kryterium), lecz – zgodnie z art. 1 i 2 ustawy o podatku specjalnym – całkowity obrót (netto) z tytułu działalności w zakresie handlu detalicznego w sklepach.

31. Wreszcie nie jest on również nastawiony na przerzucenie obciążenia podatkowego na konsumenta (czwarte kryterium). Nie można przyjmować, że kryterium to jest spełnione tylko z tej przyczyny, że podatek został wkalkulowany 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 od przedsiębiorstw handlu detalicznego – nie jest osobą zobowiązaną do zapłaty podatku, podatek taki musi być nastawiony na przerzucenie go właśnie na konsumenta.

32. 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, spełniające świadczenie przedsiębiorstwo handlu detalicznego w ogóle jeszcze nie zna, a w każdym razie nie zna dokładnie, wysokości obciążenia podatkowego, które ewentualnie miałoby przerzucić na konsumenta, w chwili realizacji transakcji [7]. W związku z tym nie mamy do czynienia z podatkiem, który jest *nastawiony na to, aby przerzucić go* na konsumenta.

33. Jest więc raczej tak, że z konstrukcji węgierskiego specjalnego podatku od przedsiębiorstw handlu detalicznego wynika, iż to przedsiębiorstwa handlu detalicznego mają bezpośrednio podlegać opodatkowaniu, na co Węgry trafnie zwracają uwagę. Zgodnie z preambułą opodatkowaniu podlega szczególna zdolność finansowa tych przedsiębiorstw, a nie zdolność finansowa klientów tych przedsiębiorstw handlu detalicznego.

34. Tym samym specjalny podatek od przedsiębiorstw handlu detalicznego 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 niczego, jeżeli chodzi o jego charakter jako podatku *bezpośredniego*.

35. Tym samym, podatek ten 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.

6 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) oraz z dnia 7 maja 1992 r., Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, pkt 12).

7 Co do tego wymogu zob. m.in. wyroki: z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in. (C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 46, 47) – 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. Pytanie pierwsze: Naruszenie swobody przedsiębiorczości

36. Pierwsze pytanie dotyczy zasadniczo tego, czy swoboda przedsiębiorczości przewidziana w art. 49 i 54 TFUE, która jest w niniejszej sprawie jedyną swobodą podstawową mającą zastosowanie, stoi na przeszkodzie wprowadzeniu węgierskiego specjalnego podatku od przedsiębiorstw handlu detalicznego.

37. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że o ile obszar opodatkowania bezpośredniego – do którego zaliczyć należy rozpatrywany podatek specjalny (w tym zakresie zob. pkt 33 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 podstawowe [8].

38. 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 agencji [9].

39. Swoboda przedsiębiorczości miałaby 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

40. Badając kwestię, czy mamy do czynienia z sytuacją transgraniczną 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 fizycznych [10]. Ponieważ Tesco ma swoją siedzibę na Węgrzech, należy ją uznać za spółkę węgierską, co sprawia, że nie mamy do czynienia z sytuacją transgraniczną.

41. Niemniej spółka dominująca w stosunku do Tesco jest spółką z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. 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.

42. 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 opodatkowanie [11]. Skarżąca w postępowaniu głównym może zatem powoływać się na ewentualne ograniczenie swobody przedsiębiorczości swojej spółki dominującej.

8 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) oraz z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 21).

9 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) oraz z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 41).

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

11 Wyroki: z dnia 1 kwietnia 2014 r., Felixstowe Dock and Railway Company i in. (C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 23) oraz 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

43. Ograniczeniami swobody przedsiębiorczości są, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie środki, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność [12]. 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 podatkowych [13].

44. 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 krajowych [14].

45. 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. a)). Jeżeli tak jest, w dalszej kolejności powstaje pytanie, czy takie odmienne 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. b)).

46. Należy wreszcie w niniejszej sprawie na wstępie wyjaśnić, że występowania istotnego odmiennego traktowania – inaczej niż w sprawie Hervis Sport [15] – nie można oprzeć na tak zwanej zasadzie konsolidacji wynikającej z § 7 ustawy o podatku specjalnym, lecz wyłącznie na progresywnie ukształtowanej skali podatkowej.

47. 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.

48. Trybunał wyraził jednak zastrzeżenia w odniesieniu do zgodności zasady konsolidacji z prawem Unii [16]. Jednak nawet jeżeli w niniejszej sprawie zasada konsolidacji miałaby naruszać prawo Unii, to nie miałoby to decydującego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy i nie stanowiłoby odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego. Jako że zasada ta nie ma zastosowania w stosunku do Tesco, brak stosowania zasady konsolidacji nie miałby żadnego wpływu na spór w postępowaniu głównym.

12 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) oraz z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 36).

13 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).

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

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

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

49. 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 nie stwierdzono, jak twierdzą Węgry, 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 – co trafnie podkreślają Tesco i Komisja –, że progresywna stawka sama w sobie może prowadzić do wystąpienia dyskryminacji [17].

a) Odmienne traktowanie

50. 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.

51. Przeciwko temu argumentowi nie można podnieść, że odmienne 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 takie 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”), odmienne traktowanie nie występuje.

52. 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 sprawia, 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 przedsiębiorstw [18].

b) Gorsze traktowanie sytuacji transgranicznej

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

54. Nie występuje jawna lub bezpośrednia dyskryminacja przedsiębiorstw zagranicznych. Warunki poboru podatku specjalnego nie są bowiem zróżnicowane w zależności od siedziby lub „pochodzenia” przedsiębiorstwa.

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

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

55. 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 skutku [19]. Decydujące dla przyjęcia dyskryminującego charakteru w rozumieniu art. 49 i 54 TFUE jest zatem to, czy odmienne traktowanie przedsiębiorstw handlu detalicznego ze względu na kryterium rocznego obrotu netto jest równoznaczne z odmiennym traktowaniem ze względu na pochodzenie lub siedzibę przedsiębiorstwa.

56. 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 57 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 79 i nast.).

1) Istotna korelacja

57. 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 przypadków [20], jak też okoliczność, że dany przepis dotyka po prostu większej liczby nierezydentów [21]; w niektórych przypadkach mówił on nawet jedynie o samym ryzyku gorszego traktowania [22]. Jeżeli chodzi o kryterium jakościowe, niepewne jest nie tylko to, czy korelacja ta musi istnieć w typowych okolicznościach [23], względnie czy musi ona wynikać z natury kryterium rozróżnienia, na co wskazuje kilka wyroków [24], czy też może opierać się na raczej przypadkowych stosunkach faktycznych [25]. Ponadto nie jest jasne, czy korelacja ilościowa i jakościowa muszą występować łącznie, czy też ewentualnie wystarczające jest także występowanie jednego z tych elementów.

58. 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 dyskryminacja [26].

19 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) oraz z dnia 14 lutego 1995 r., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 26).

20 Zobacz 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); zob. także wyroki: z dnia 26 października 2010 r., Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 48 w odniesieniu do swobody świadczenia usług) oraz z dnia 3 marca 1988 r., Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, pkt 28 w odniesieniu do art. 95 EWG).

21 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).

22 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).

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

24 Zobacz 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).

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

26 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).

i) Kryterium ilościowe

59. 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 rozróżnienia i siedzibą spółki musi podlegać stwierdzeniu w znacznie przeważającej większości przypadków [27].

60. Niemniej ten element ilościowy może powodować znaczące utrudnienia w procesie stosowania prawa. Wynik analizy zależy bowiem od każdorazowo wybranych punktów odniesienia. Tak więc w sprawie Hervis Sport Trybunał pytał, czy większość spółek powiązanych *objętych najwyższym przedziałem podatku specjalnego* była powiązana z zagranicznymi spółkami dominującymi [28].

61. 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. 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 liniowa krzywa progresji, w której w ogóle brak jest przedziałów, co ma często miejsce w zakresie podatku dochodowego.

62. Nie przekonuje również odwoływanie się przez Komisję do tego, czy większość łącznych wpływów z tytułu podatku specjalnego pochodzi od przedsiębiorców zagranicznych [29]. Z jednej strony 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 także Komisja słusznie uznaje na niebudzący wątpliwości. Ta cecha występuje bowiem zawsze wtedy, gdy rynek w przeważającej mierze zdominowany jest przez przedsiębiorców zagranicznych.

63. 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.

64. Podobnie jest w przypadku odnoszenia się do średniej stawki podatkowej. Jako że w przypadku podatków progresywnych odmienne traktowanie polega wyłącznie na stosowaniu różnych *średnich* stawek podatkowych, można by co najwyżej spytać, czy w zdecydowanej większości przypadków wszystkie przedsiębiorstwa zagraniczne traktowane są w odniesieniu do takiej stawki gorzej niż przedsiębiorstwa krajowe. 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 o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ani z danych liczbowych przedstawionych przez uczestników postępowania.

65. 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

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

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

29 Tak w jej uwagach na piśmie, pkt 40.

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.

66. Badanie czysto ilościowe ma – poza wskazanymi już trudnościami przy obliczaniu (w tym zakresie zob. pkt 59 i nast. powyżej) – dodatkowo tę wadę, że prowadzi do istotnej niepewności prawnej, jeżeli nie określi się konkretnej wartości granicznej [30]. Niemniej również konkretna wartość graniczna prowadziłaby do kolejnych problemów jak przykładowo trudne do rozstrzygnięcia spory pomiędzy sprzecznymi danymi statystycznymi oraz występujące z upływem czasu wahania danych liczbowych. Tak więc w niniejszej sprawie liczba „krajowych" przedsiębiorstw podlegających drugiemu pod względem wysokości przedziałowi podatku potroiła się w ciągu dwóch lat (z 10% do 30%).

67. Przykładowo również przyjęty 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 w okresie późniejszym.

68. 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 byłoby także jasne, jak oceniać spółkę z dwoma wspólnikami, z których jeden ma siedzibę za granicą, a drugi w kraju. 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 przedsiębiorstwo krajowe?

69. W niniejszej sprawie struktura wspólników spółki dominującej lub właściwej spółki dominującej w grupie nie jest dokładnie znana Trybunałowi. Niniejsza sprawa dobrze pokazuje więc nieprzydatność podejścia ilościowego, które ponadto opiera się na tym, jak ukształtowana jest struktura wspólników danej spółki.

ii) Kryterium jakościowe

70. 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 zagranicznych [31]. Czysto przypadkowy związek, nawet jeżeli ilościowo jest bardzo wyraźny, może więc co do zasady nie być wystarczający, aby prowadzić do dyskryminacji pośredniej

30 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.

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

71. Kryterium korelacji wynikającej z natury rzeczy wymaga jednak konkretyzacji. 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 działalności [32]. 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.

72. To samo dotyczy – jak niedawno stwierdził rzecznik generalny N. Wahl [33] – 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 przypadek [34].

73. 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 krajowych [35].

74. 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.

75. 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 członkowskich [36].

76. Nie jest to jednak jeszcze samo w sobie wystarczające. Przedsiębiorstwa mające duże obroty mogą być równie dobrze prowadzone przez rezydentów [37]. 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 sprzedaży detalicznej *na Węgrzech* niż przedsiębiorstwa krajowe.

77. Innymi słowy, kryterium obrotu nie jest ze swej natury kryterium rozróżnienia o charakterze transgranicznym, lecz 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 detalicznego, co ewentualnie mogło zostać świadomie wykorzystane przez węgierskiego ustawodawcę (co do tej problematyki zob. pkt 79 i nast. poniżej).

32 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).

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

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

35 Zobacz w tym względzie moją opinię w sprawie Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 38).

36 Zobacz moją opinię w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 51).

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

78. Potwierdzają to również dane statystyczne, którymi dysponuje Trybunał. Jedna ze statystyk z postępowania w sprawie Vodafone (C-75/18) pokazuje, że pośród dziesięciu największych płatników podatku od osób prawnych w 2010 r. na Węgrzech znajdują się tylko trzy przedsiębiorstwa, które nie należą do zagranicznych udziałowców. Cała gospodarka węgierska charakteryzuje się najwyraźniej wysokim udziałem działających z powodzeniem (tj. dużych, mających duże obroty i dochody) przedsiębiorstw, które należą do zagranicznych udziałowców. Według informacji podanych przez Węgry, ważne części węgierskiej gospodarki, tak jak np. przemysł przetwórczy, składają się głównie ze spółek zagranicznych, które osiągają 85% – 97% całego obrotu [38]. Ta, najwyraźniej historycznie uwarunkowana, okoliczność nie prowadzi jednak do tego, że każdy podatek, który w większym stopniu obciąża działających ze szczególnym powodzeniem na rynku przedsiębiorców, stanowi również pośrednią dyskryminację.

2) Skutki świadomego i celowego gorszego traktowania

79. Komisja twierdzi jednak również, że ustawodawca węgierski świadomie i celowo doprowadził do wystąpienia dyskryminujących skutków podatku specjalnego. Powołuje się ona przy tym na wypowiedzi w debacie parlamentarnej, a także fragmenty dokumentów rządowych.

80. 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).

i) Doniosłość politycznych zamiarów dla oceny dyskryminacji pośredniej

81. Dostrzegam pewne ryzyka związane z przyjęciem subiektywnej oceny występowania pośredniej dyskryminacji, która to ocena właściwie powinna mieć charakter obiektywny [39]. W szczególności niepewność związana ze stwierdzeniem subiektywnego zamiaru dyskryminacyjnego ze strony państwa członkowskiego budzi wątpliwości [40] oraz wiąże się z dalszymi problemami (np. w zakresie możliwości dowodzenia).

82. Niemniej, w kontekście celu kryterium jakościowego w ramach badania dyskryminacji pośredniej (w tym zakresie zob. pkt 55 i 70 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.

83. 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.

38 Zobacz w tym zakresie pkt 53 uwag na piśmie.

39 Zobacz opinię rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Austria/Niemcy (C-591/17, EU:C:2019:99, pkt 71, 72), 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

40 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.).

84. Takie podejście można oprzeć na ogólnej zasadzie prawnej w postaci zakazu nadużywania prawa [41], która to zasada obowiązuje na terenie całej Unii nie tylko w stosunku do podatników (por. obecnie na poziomie unijnym art. 6 dyrektywy 2016/1164 [42]). Podobnie jak rzecznik generalny M. Campos Sánchez-Bordona [43] jestem zdania, że ta ogólna zasada prawna na podstawie art. 4 ust. 3 TUE obejmuje w rezultacie również państwa członkowskie.

85. 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 Unii [44].

86. 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 wykonuje się istniejące kompetencje krajowe świadomie i wyłącznie w takiej postaci (w tym przypadku wprowadzenie kolejnego podatku dochodowego), aby gorzej traktować 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.

87. Z powyższych rozważań wynika jednak również to, że chodzi o bardzo ograniczony wyjątek, który, uwzględniając autonomię państw członkowskich, musi być stosowany restrykcyjnie i wymaga konkretnego dowodu. W żadnym razie nie można na podstawie samych spekulacji, niewystarczająco uzasadnionych danych statystycznych, pojedynczych wypowiedzi polityków [45] lub innych przypuszczeń zbyt pochopnie przyjmować, że doszło do pośredniego ograniczenia podstawowej swobody na skutek nadużycia prawa przez państwo członkowskie.

88. Jest raczej tak, że 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 – tak jak w innych przypadkach nadużycia prawa – nie jest dostrzegalny żaden inny obiektywny powód dla wybranej regulacji.

ii) Dowody doniosłego zamiaru dyskryminacyjnego

89. 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 100 mld HUF) od średniego (pomiędzy 30 mld HUF a 100 mld HUF) prawie dokładnie pokrywa się z linią oddzielającą spółki krajowe i zagraniczne.

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

42 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).

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

44 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).

45 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 jednak inaczej w przypadku publicznej debaty w parlamencie, do której w niniejszej sprawie odwołuje się Komisja.

90. Nie wynika to jednak z dostarczonych danych liczbowych, nawet jeżeli w obu najwyższych przedziałach podatku rzeczywiście znajdują się w większości przedsiębiorstwa należące do cudzoziemców. Również w trzecim przedziale znajdują się bowiem liczne przedsiębiorstwa należące do cudzoziemców z Unii. Ponadto, przynajmniej od 2012 r. 30% przedsiębiorstw znajdujących się w drugim przedziale podatku stanowią przedsiębiorstwa należące do osób krajowych. Nie można zatem mówić o istnieniu wyraźnej linii podziału. Dodatkowo udział procentowy przedsiębiorstw należących do cudzoziemców, które również „korzystają" z niższej stawki podatkowej jest zbyt wysoki. Ponadto nie jest znany udział procentowy przedsiębiorstw należących do cudzoziemców, które również korzystają ze zwolnienia z podatku.

91. Jeżeli gospodarkę węgierską w sektorze detalicznym – zgodnie z sugestią sądu odsyłającego – rzeczywiście charakteryzuje model organizacyjny w postaci dużej liczby mniejszych sprzedawców detalicznych działających pod jedną marką (model franczyzowy), to powyższe stwierdzenie jest też tego logiczną konsekwencją. Wielu podatników osiąga być może łącznie ten sam obrót, lecz każdy z nich pojedynczo osiąga jedynie niski obrót, który następnie również podlega niższej stawce podatkowej. W rezultacie Tesco ze swoim scentralizowanym modelem organizacyjnym konkuruje jednak nie z wszystkimi pozostałymi węgierskimi sprzedawcami detalicznymi podlegającymi opodatkowaniu, lecz wyłącznie z każdym pojedynczym (samodzielnym) sprzedawcą detalicznym podlegającym opodatkowaniu.

92. Czy jednak centralizacja pozostałej części europejskiego sektora detalicznego (wiele sklepów w rękach jednego podatnika) prowadzi do tego, że progresywne opodatkowanie dochodowe sektora detalicznego na Węgrzech stanowi nadużycie prawa, gdy tylko europejska sieć sprzedaży detalicznej rozpocznie działalność na Węgrzech ze swoim modelem organizacyjnym?

93. Jest to wątpliwe. W szczególności nie uniemożliwiono Tesco dostosowania jej struktury organizacyjnej do zmienionych przepisów podatkowych poprzez prowadzenie swoich oddziałów również w modelu franczyzowym. Możliwe byłoby również zorganizowanie działalności w postaci większej liczby kontrolowanych osób prawnych. Skoro nie stosuje się zasady konsolidacji, również to obniżyłoby średnią stawkę podatkową. Opodatkowanie uzależnione jest więc od wybranej formy prawnej. Podstawowe swobody nie wymagają jednak, aby opodatkowanie cechowało się zasadą neutralności formy prawnej[46], lecz jedynie, aby nie dyskryminowało sytuacji transgranicznych. W związku z tym nie można również uznać wyższego opodatkowania określonej scentralizowanej formy organizacyjnej jako takiego za nadużycie prawa.

94. Z drugiej strony język użyty w 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)[47]. Również w przypadku węgierskiej debaty parlamentarnej przedmiotem 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. Tym samym szczególne przepisy podatkowe są wymierzone nie tyle przeciwko *zagranicznym* przedsiębiorstwom, co raczej przeciwko działającym transgranicznie (*wielonarodowym*) przedsiębiorstwom.

46 Zobacz w tym względzie moją opinię w sprawie X (C-68/15, EU:C:2016:886, pkt 24). W rezultacie podobnie wyroki: z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 37 i nast.) oraz z dnia 6 grudnia 2007 r., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 53).

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

95. Jest to również dowód istnienia obiektywnych powodów dla przyjęcia spornych przepisów podatkowych. Jak wynika z jednej ze statystyk przekazanych Trybunałowi w sprawie Vodafone wynika, że w 2010 r. 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. Spośród siedmiu mających największe obroty przedsiębiorstw z sektora detalicznego (wszystkie należą co cudzoziemców z Unii) tylko mniej niż połowa płaciła podatek dochodowy od osób prawnych. Może być to powiązane z rzeczywistymi stratami. Niemniej w czasie rozprawy Komisja wielokrotnie podkreślała, że średni zysk osiągany przez sektor detaliczny na Węgrzech wynosił 2,68% obrotu. Powinno to więc właściwie skutkować odpowiednią wysokością obowiązku podatkowego w zakresie podatku od osób prawnych. W tym względzie nie można wykluczyć, że ten średni zysk w wysokości 2,68% obrotu został przeniesiony do krajów o niskich stawkach podatkowych. Powiązanie opodatkowania z obrotem może zmierzać do tego, aby zaradzić takiemu stanowi rzeczy.

96. Odpowiada to zresztą również podejściu Komisji w odniesieniu do planowanego ogólnounijnego podatku od usług cyfrowych [48]. Także Komisja podejmuje 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. 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.

97. Komisja powołuje się w szczególności wyłącznie na wypowiedzi 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 to 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 wyborców [49]. 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 krajowe. Każde nowe, zarówno krajowe, jak i zagraniczne, przedsiębiorstwo działające na węgierskim rynku detalicznym również korzysta z tej kwoty wolnej od podatku. Tym samym, wybrana struktura skali podatkowej faworyzuje w szczególności tzw. przedsiębiorstwa typu start-up

48 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.

49 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”.

w stosunku do przedsiębiorstw większych, które mają już ustaloną pozycję na rynku [50]. Faworyzuje ona – jak podniosła także Polska w toku rozprawy – również mniejsze i średnie przedsiębiorstwa w stosunku do wielkich grup spółek, a tym samym faworyzuje zdecentralizowaną strukturą rynkową. To, czy progi w wysokości 30 i 100 mld HUF obrotu są progami „najlepszymi", czy też jakaś inna kwota – w toku rozprawy Komisja „zaproponowała" próg w wysokości od 10 do 50 mln HUF – byłaby „lepsza", należy do decyzji ustawodawcy krajowego, która poza przypadkiem nadużycia prawa nie podlega kontroli Trybunału ani Komisji.

100. W toku rozprawy Komisja natomiast wielokrotnie podkreślała, że podatek dochodowy oparty na obrocie nie ma sensu („makes no sense"). Nie uważam, aby stwierdzenie to, bazujące na tezie, jakoby wyłącznie opodatkowanie dochodowe oparte na zysku odpowiadało zasadzie opodatkowania według zdolności płatniczej, było trafne.

101. 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 produktu [51]. 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 odpowiedniego opodatkowania.

102. Dlatego też 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 pozamerytoryczne [52]. Także (prywatny) sektor bankowy przy udzielaniu kredytów różnicuje kredytobiorców według wielkości obrotu. Nawet planowany unijny podatek od usług cyfrowych wychodzi z takiego założenia, gdyż opodatkowanie ma dotyczyć przedsiębiorstw dopiero od określonego poziomu obrotu (niezależnie od tego, czy rzeczywiście osiągają zyski). Dlatego też obrót nie jest może idealnym wskaźnikiem zdolności finansowej, lecz nie jest również wskaźnikiem pozamerytorycznym.

103. 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 w motywie 23 [53] wyraźnie uzasadnia swój wniosek dotyczący planowanego unijnego podatku od usług cyfrowych tym, że „większe przedsiębiorstwa mają możliwość prowadzenia agresywnego planowania podatkowego".

50 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.

51 Zobacz moją opinię 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).

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

53 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.

c) Wniosek częściowy

104. Nie występuje pośrednie ograniczenie podstawowych swobód przez wprowadzenie opartego na obrocie, progresywnego podatku dochodowego od przedsiębiorstw handlu detalicznego. 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 podatku nie można w tym zakresie zarzucić państwu członkowskiemu Węgrom działania z nadużyciem prawa.

3. Posiłkowo: Uzasadnienie dyskryminacji pośredniej

105. W przypadku, gdyby Trybunał mimo wszystko przyjął występowanie dyskryminacji pośredniej, należy posiłkowo zbadać, 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 osiągnięcia [54].

a) Nadrzędne względy interesu ogólnego

106. 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 [55] nie uzasadnia dyskryminacji, 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.

107. Różna zdolność płatnicza podatnika może uprawniać do różnego traktowania podatników [56]. W konsekwencji w prawie podatkowym uznaje się, że co do zasady państwo ma uzasadniony interes w stosowaniu progresywnych stawek podatkowych. To, że osoby o zwiększonej zdolności finansowej mogą uczestniczyć w sposób nieproporcjonalny w kosztach ogółu społeczeństwa, jest także szeroko rozpowszechnione w państwach członkowskich – w każdym razie w przypadku podatków opartych na zysku [57]. W wielu państwach członkowskich zasada opodatkowania według zdolności płatniczej stanowi wręcz zasadę konstytucyjną, co po części wynika z wyraźnego umocowania w konstytucjach [58], a po części zostało wywiedzione przez orzecznictwo sądów najwyższych instancji z zasady równego traktowania [59].

54 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) oraz z dnia 5 października 2004 r., CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, pkt 17).

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

56 Zobacz moją opinię w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 60) oraz moją opinię w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 44).

57 Co do zasady zdolności płatniczej na poziomie unijnym zob. również J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, § 3 nb. 54 i nast.

58 Zobacz 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.

59 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.).

108. W państwie socjalnym motywowane jest to 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. 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 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. Sama Unia Europejska stosuje progresywną skalę podatkową przy opodatkowaniu dochodów swoich urzędników i pracowników [60].

109. Również Trybunał uznał zasadę opodatkowania stosownie do zdolności płatniczej – w każdym razie w ramach uzasadnienia w postaci spójności systemu podatkowego [61]. Wysokość obrotu jest przynajmniej wystarczająco zrozumiałym wskaźnikiem zdolności finansowej (zob. pkt 100 i nast. powyżej). W konsekwencji uzasadnienie w postaci opodatkowania w oparciu o zdolność finansową w powiązaniu z zasadą państwa socjalnego uzasadniają ograniczenie podstawowych swobód.

b) Proporcjonalność ograniczenia

110. Ograniczenie swobody podstawowej musi być ponadto odpowiednie do zapewnienia osiągnięcia celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia [62].

1) Odpowiedni charakter

111. 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 systematyczny [63].

112. Trybunał respektuje przy tym swobodę decyzyjną państw członkowskich przy uchwalaniu powszechnych ustaw [64]. W szczególności od ustawodawcy wymagane jest podejmowanie decyzji politycznych, gospodarczych i socjalnych. Musi on również dokonywać kompleksowych ocen [65]. W braku unijnej harmonizacji ustawodawca krajowy dysponuje w dziedzinie prawa podatkowego pewnym zakresem swobody. Oznacza to, że wymóg spójności jest spełniony, jeżeli podatek specjalny w sposób oczywisty nie jest nieodpowiedni do osiągnięcia celu [66].

60 Zobacz 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 stawką podatkową wynoszącą od 8% do 45%.

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

62 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) oraz z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

63 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) oraz z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 42).

64 Zobacz 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) oraz 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.

65 W przedmiocie podobnego kryterium kontroli przy ocenie działania instytucji Unii i państw członkowskich zob. 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).

66 Zobacz w tym zakresie już moją opinię w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 48) oraz wyroki Trybunału: z dnia 4 maja 2016 r., Polska/Parlament i Rada (C-358/14, EU:C:2016:323, pkt 79) oraz z dnia 10 grudnia 2002 r., British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, pkt 123 i przytoczone tam orzecznictwo) – w przedmiocie zakresu swobody decyzji prawodawcy Unii, która może zostać przeniesiona na ustawodawcę krajowego – zob. w przedmiocie porównywalnego kryterium oceny przy badaniu działania organów Unii i państw członkowskich również 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).

113. W zakresie, w jakim podatek specjalny w niniejszej sprawie uwzględnia zdolność gospodarczą przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu, opiera się on (por. pkt 102) na założeniu, że przedsiębiorstwa z wyższym obrotem mają większą zdolność finansową niż przedsiębiorstwa z niższym obrotem.

114. Komisja sprzeciwia się temu podnosząc, 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 odwrotnie [67].

115. W szczególności 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. Należy raczej założyć, że dany środek nie jest odpowiedni tylko wówczas, gdy nie jest dostrzegalny zrozumiały związek. W niniejszej sprawie widoczny jest jednak (w tym zakresie zob. pkt 101 i nast. powyżej) *pośredni* związek pomiędzy osiągniętym obrotem rocznym a zdolnością finansową.

116. Wbrew odmiennym twierdzeniom Komisji przedstawionym w toku rozprawy, o odmiennym traktowaniu nie decyduje więc to, czy skala progresywna stosowana jest w przypadku podatku opartego na zysku, czy też opartego na obrocie. Ponadto 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).

117. Pojawiająca się obu tych przypadkach problematyka opodatkowania mimo rzeczywistych strat (lub w oparciu o fikcyjne zyski) jest zagadnieniem prawa krajowego. Jeżeli faktycznie występują rzeczywiste straty (tj. nie tylko straty księgowe) lub zyski wyłącznie księgowe (tj. brak rzeczywistych zysków), prawo krajowe może uwzględnić te okoliczności poprzez umorzenie lub odroczenie takiego podatku.

118. 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 sama Komisja trafnie podkreśla w odniesieniu do proponowanego przez siebie podatku od usług cyfrowych opartego na obrocie [68].

119. Węgierski podatek specjalny nie jest zatem w oczywisty sposób nieodpowiedni, aby służyć wyżej wymienionemu celowi w postaci opodatkowania według zdolności płatniczej.

67 Motyw 23 proponowanego przez Komisję podatku od usług cyfrowych opartego na obrocie stanowi, że celem opartego na obrocie progu jest ograniczenie stosowania DST do przedsiębiorstw o określonej wielkości. Są to przedsiębiorstwa, które w dużej mierze opierają się na wykorzystywaniu silnej pozycji rynkowej. 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. W uzasadnieniu powyższego (strona 12) Komisja wskazała w sposób wyraźny, że owe przedsiębiorstwa (mające duże obroty) 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.

68 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.

2) Konieczność

120. Oparty na zysku podatek dochodowy nie jest również środkiem łagodniejszym i równie odpowiednim, lecz czymś rodzajowo innym względem opartego na obrocie podatku dochodowego. Rodzaj techniki opodatkowania dochodu (opartego na obrocie lub na zysku) nie wskazuje – jak wyjaśniono w pkt 116, czy podatki należy płacić również w przypadku prawdziwej straty.

121. Trudna do pogodzenia z zasadą autonomii państw członkowskich w dziedzinie opodatkowania byłaby również sytuacja, w której prawo Unii nakazywałoby przyjęcie konkretnej techniki opodatkowania w dziedzinie podatków niezharmonizowanych. W każdym razie z prawa Unii nie wynika pierwszeństwo dla podatków opartych na zysku względem podatków opartych na obrocie.

122. Ponadto podatek dochodowy oparty na zysku nie jest równie odpowiedni dla osiągnięcia celu w postaci opodatkowania efektywnego i nieco mniej podatnego na optymalizacje. Uzależnienie od obrotu jako podstawy opodatkowania ma tę wspomnianą zaletę, że jest on prostszy do ustalenia oraz utrudnia działania zmierzające do obchodzenia opodatkowania.

3) Proporcjonalność

123. Posiłkowo zarzucone [Węgrom] ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest również proporcjonalne do jego uzasadnionych celów w postaci opodatkowania według zdolności płatniczej, zachowania kryteriów stabilności oraz zwalczania nadużyć. Wszystkie te cele są uznawane w Unii i częściowo posiadają najwyższy priorytet.

124. W szczególności podatek specjalny najwyraźniej nie uniemożliwia prowadzenia opłacalnej działalności gospodarczej w węgierskim sektorze detalicznym. Nie wydaje się więc, aby miał skutek duszący, na co wskazują ubiegłe lata. Sama Komisja wielokrotnie twierdziła, że średni zysk osiągany przez sektor detaliczny na Węgrzech jest wyższy niż najwyższa stawka podatkowa podatku specjalnego wynosząca 2,5%, a tym samym również wyższa niż średnia stawka podatkowa (w przypadku Tesco wynosiła ona pomiędzy 2% a 2,2% [69]).

125. Wynikające z tego opodatkowanie (w przypadku stawki podatkowej w wysokości 2% oraz marży zysku w wysokości 2,68% odpowiadałoby to stawce podatkowej w wysokości 75% zysku, a w przypadku stawki podatkowej w wysokości 2,2% oraz marży zysku w tej samej wysokości odpowiadałoby to stawce podatkowej w wysokości 82% zysku) jest istotnie znaczące. Niemniej z jednej strony uzależnione jest ono od marży zysku Tesco, która nie jest znana Trybunałowi i na którą Tesco w pewnym stopniu może wpływać. Z drugiej strony 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.

126. Zarzucone [Węgrom] ograniczenie swobody przedsiębiorczości poprzez oparty na obrocie progresywny podatek dochodowy obciążający przedsiębiorstwa handlu detalicznego mające duże obroty byłoby więc w każdym razie uzasadnione.

4. Wnioski w przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

127. Artykuł 49 i 54 TFUE nie sprzeciwiają się węgierskiemu specjalnemu podatku od przedsiębiorstw handlu detalicznego.

69 Tak przynajmniej wskazała Tesco w pkt 62 swoich uwag na piśmie.

C. Drugie i trzecie pytanie prejudycjalne: Naruszenie zakazu pomocy

128. Drugie i trzecie pytania dotyczą tego, czy progresywnie ukształtowany węgierski podatek specjalny od handlu detalicznego ma charakter pomocy. Sąd odsyłający upatruje tego z jednej strony w tym, że podatnicy, którzy prowadzą szereg sklepów „są faktycznie zobowiązani do uiszczania podatku specjalnego w wysokości odpowiadającej najwyższemu przedziałowi silnie progresywnej stawki podatkowej", podczas gdy podatnicy posiadający wyłącznie jeden sklep, którzy jednak działając w ramach określonego konceptu franczyzowego konkurują z tą pierwszą kategorią podatników, „są faktycznie objęci przedziałem zwolnionym z tego podatku lub też stosuje się do nich jedną z niższych stawek następujących po tym przedziale".

129. Z drugiej strony sąd odsyłający dopatruje się charakteru pomocy podatku specjalnego w związku z możliwym przeznaczeniem wpływów z tego podatku na rzecz mniejszych przedsiębiorstw, których on nie dotyczy.

1. W przedmiocie dopuszczalności drugiego i trzeciego pytania prejudycjalnego

130. W pierwszej kolejności należy ustalić, czy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odniesieniu do drugiego i trzeciego pytania jest dopuszczalny. Jest tak, gdyż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylenia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa [70].

131. 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 państwa [71]. W takim przypadku dana osoba zobowiązana do zapłaty podatku może również wystąpić przeciwko własnemu obciążeniu, które siłą rzeczy wiąże się z uprzywilejowaniem osoby trzeciej. Zakłada to jednak istnienie koniecznego związku między przeznaczeniem podatku a pomocą. Wpływy z podatku muszą być obowiązkowo przeznaczane na finansowanie pomocy i oddziałują bezpośrednio na jej wysokość, a w konsekwencji na ocenę zgodności tej pomocy z rynkiem wewnętrznym [72].

132. W niniejszym przypadku przeznaczenie pobranych środków pieniężnych nie prowadzi jednak na mocy ustawy do faworyzowania szczególnych przedsiębiorstw. Jest raczej tak, że obciążenie skarżącej w postępowaniu głównym następuje 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.

133. Również ustalona przez sąd okoliczność, że przed uchwaleniem podatku określono wymagane wpływy podatkowe, a więc podstawowa kwota wolna od podatku miała wpływ na stawkę podatkową w innych przedziałach podatkowych, nie zmienia tego faktu. Wpływy z podatku nie są zatem przeznaczane na rzecz innych konkurentów, lecz nadal na rzecz ogółu społeczeństwa w celu ponoszenia ogólnych kosztów państwa.

70 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).

71 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.).

72 Podobnie wyroki: z dnia 20 września 2018 r., Carrefour Hypermarchés i in. (C-510/16, EU:C:2018:751, pkt 19); z dnia 10 listopada 2016 r., DTS Distribuidora de Televisión Digital/Kommission (C-449/14 P, EU:C:2016:848, pkt 68) oraz z dnia 22 grudnia 2008 r., Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, pkt 99).

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

135. Nawet w przywołanym przez Tesco wyroku w sprawie Air Liquide Industries Belgium [73] Trybunał trafnie podkreślił, 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” [74].

136. „Logiczną konsekwencją” pomocy niezgodnej z rynkiem wewnętrznym jest bowiem jej odzyskanie [75]. Brak opodatkowania Tesco nie stanowiłby jednak odzyskania „pomocy”, lecz poszerzenie jej zakresu na dalszy podmiot (w tym przypadku Tesco), a tym samym nie eliminowałby zakłócenia konkurencji, lecz je pogłębiał. Jest to również zasadnicza różnica względem przypadków, w których wprawdzie także dochodzi „jedynie” do zaskarżenia decyzji podatkowej przed sądem krajowym, lecz sąd odsyłający pyta o to, czy może stosować faworyzujący przepis krajowy [76]. W takich sprawach podatnik powołuje się na przepis krajowy, który go faworyzuje, a który może stanowić pomoc państwa.

137. Przeciwko takiemu stwierdzeniu nie można podnieść, że niemożliwe jest odzyskanie pomocy w drodze następczego opodatkowania mniejszych przedsiębiorstw, a tym samym można by rozważać jedynie zniesienie podatku. Jeżeli odzyskanie pomocy jest wyjątkowo niemożliwe, wówczas zgodnie z art. 14 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 659/1999 [77] 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 Unii [78]. Nawet jednak w takim przypadku ani art. 107 i 108 TFUE, ani przepisy przywołanego wyżej rozporządzenia nie przewidują retrospektywnego *rozszerzenia* zakresu pomocy na inne podmioty.

138. Nie można również – wbrew sugestiom Komisji – wywieść dopuszczalności pytania prejudycjalnego z niedawnych wyroków Trybunału w sprawach ANGED [79] dotyczących 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.

139. Pozostaje to bez uszczerbku dla możliwości realizacji przez Tesco abstrakcyjnej kontroli ustawy przed sądem krajowym. Pytania sądu odsyłającego w niniejszej sprawie ograniczają się jednak do decyzji podatkowej wydanej wobec Tesco, a tym samym obciążenia podatkowego danego podmiotu.

73 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).

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

75 Wyroki: 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 77); 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 116); z dnia 1 października 2015 r., Electrabel und Dunamenti Erőmű/Komisja (C-357/14 P, EU:C:2015:642, pkt 111) oraz z dnia 15 grudnia 2005 r., UniCredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 113 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 Tak było na przykład na gruncie wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 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).

78 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); zob. podobnie, nawet jeżeli w innym kontekście, już wyrok z dnia 3 marca 2016 r., Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, pkt 42).

79 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) oraz z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291).

140. W związku z tym nie ma ani powodu, ani potrzeby, aby odstąpić od dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylenia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa [80]. Już z powyższych względów wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny w odniesieniu do drugiego i trzeciego pytania.

2. Posiłkowo: ocena prawna

141. Gdyby jednak Trybunał uznał drugie i trzecie 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.

142. 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 ona przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem [81].

a) W przedmiocie pojęcia korzyści

143. 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 rynkowych [82].

144. 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 TFUE [83]. 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 skutki [84].

145. W niniejszej sprawie wątpliwe jest również to, czy występuje selektywna korzyść. 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, podlega znacząco obniżonej stawce podatkowej w przedziale od 500 mln HUF do 30 mld HUF oraz podlega obniżonej stawce podatkowej w przedziale od 30 mld HUF do 100 mld HUF. Dotyczy to również Tesco.

80 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).

81 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) oraz z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40).

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

83 Zobacz 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) oraz z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14).

84 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) oraz z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13).

146. Różna średnia stawka podatkowa wynikająca z progresji mogłaby co najwyżej stanowić selektywną korzyść, która stawia w lepszej sytuacji podatników mających mniejsze obroty.

b) Selektywność korzyści w prawie podatkowym

1) Kryterium kontroli w odniesieniu do selektywności ogólnej ustawy podatkowej

147. W orzecznictwie Trybunału stale powtarza się jako punkt wyjścia, że uregulowanie podatkowe nie jest selektywne wtedy, gdy znajduje zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych [85]. 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 obrotu [86]. Niemniej również ogólne przepisy podatkowe należy badać w świetle zakazu pomocy wynikającego z art. 107 TFUE [87].

148. Decydujące znaczenie ma przy tym kwestia, czy przesłanki dla korzyści podatkowej zostały wybrane zgodnie z kryteriami krajowego systemu podatkowego w sposób niedyskryminujący [88]. 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 następnie ocenić, czy korzyść przynoszona przez przedmiotowy środek podatkowy stanowi nieuzasadniony wyjątek i w związku z tym ma charakter selektywny [89].

149. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, jeżeli występuje odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji, którego nie można uzasadnić [90]. Badanie selektywności jest w rezultacie badaniem występowania dyskryminacji [91].

150. Środek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być przy tym uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu uda się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego [92]. Dlatego też ogólne różnicowanie w ramach spójnego systemu podatkowego nie może stanowić selektywnej korzyści.

85 Zobacz 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) oraz z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35).

86 Zobacz 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) oraz z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42).

87 Zobacz 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) oraz z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14).

88 Zobacz 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) oraz 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).

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

90 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 58); zob. podobnie: wyrok z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 40); wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64 i 65); wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja (C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42 i 43).

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

92 Wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22) oraz 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).

151. Niektórzy rzecznicy generalni [93] wyrażali wątpliwości dotyczące w szczególności ustalania prawidłowych ram odniesienia oraz ogólnej kontroli równości wszystkich krajowych przepisów podatkowych przy jednoczesnej autonomii podatkowej państw członkowskich. Można je uwzględnić poprzez złagodzone kryterium kontroli w odniesieniu do 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. To obniżone kryterium kontroli dotyczy w szczególności nowo wprowadzanych przepisów podatkowych.

152. 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 niewątpliwie porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [94].

153. Jednak z drugiej strony, nawet jeżeli przesłanka ta jest spełniona, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem korzyść może być uzasadniona istotą lub ogólnymi celami regulacji, której część stanowi. Ma to w szczególności znacznie, jeżeli uregulowanie to wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad krajowego systemu podatkowego [95], które muszą być jedynie zrozumiałe. Ponadto również zrozumiałe pozapodatkowe względy mogą uzasadniać zróżnicowanie, jak przyjęto przykładowo w wyroku w sprawie ANGED ze względów środowiskowych i ładu przestrzennego w związku z podatkiem obciążającym wielkopowierzchniowe obiekty handlowe [96].

154. Przy bliższej analizie założenie takie leży również u podstaw fundamentalnego wyroku w sprawie Gibraltar [97], na którym w dużej mierze Tesco [98] i Komisja [99] opierają swoją argumentację na piśmie. Również w tamtym przypadku doszło na mocy nowej ustawy 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 jakiekolwiek uzasadnienie – stwierdzenie Komisji dotyczące braku spójności rozpatrywanych regulacji [100]. Ani koszty wynagrodzeń, ani zajmowanie nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej nie są bowiem zrozumiałymi czynnikami na potrzeby ogólnego, równomiernego podatku dochodowego, co stanowiło deklarowany cel ustawy krajowej.

93 Zobacz opinię rzecznika generalnego S. Øe w sprawie A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), opinię rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) oraz moją opinię 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).

94 Zobacz 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) oraz z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

95 Zobacz wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22) oraz z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65 i 69); zob. 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) oraz z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja (173/73, EU:C:1974:71, pkt 33).

96 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.) oraz z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52 i nast.).

97 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).

98 Zobacz pkt 135 przedstawionych przez Tesco uwag na piśmie.

99 Zobacz pkt 79 i nast. przedstawionych przez Komisję uwag na piśmie

100 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).

155. Niespójność może ostatecznie wskazywać na nadużycie prawa podatkowego. Z tego punktu widzenia w niniejszej sprawie to nie podatnik dokonał wyboru noszącej znamiona nadużycia konstrukcji w celu uchylenia się od podatku. Przeciwnie, to państwo członkowskie – patrząc obiektywnie – „nadużywa" swojego prawa podatkowego w celu subwencjonowania poszczególnych przedsiębiorstw poza przepisami dotyczącymi pomocy państwa.

2) Zastosowanie w niniejszej sprawie

156. Nowo wprowadzony, progresywny, oparty na obrocie specjalny podatek dochodowy od przedsiębiorstw handlu detalicznego należy oceniać stosując to właśnie kryterium. Powstaje więc pytanie, czy niespójne jest pobieranie wyższych podatków (tak w wymiarze bezwzględnym, jak i względnym) od przedsiębiorstw handlu detalicznego osiągającego wysokie obroty niż od przedsiębiorstw handlu detalicznego osiągającego niskie obroty. Powstaje również pytanie, czy niespójne jest to, że podatnik posiadający tylko jeden sklep (w ramach określonego konceptu franczyzowego) podlega niższej średniej stawce podatkowej niż podatnik posiadający setki sklepów.

157. W tym celu należy przede wszystkim zbadać, czy występuje niedające się uzasadnić w ramach krajowego systemu podatkowego odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywanej sytuacji.

i) Odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji

158. W przypadku takiego podatku jak ten, którego dotyczy niniejsza sprawa, z łatwością można stwierdzić, że nie występuje odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji. Większe i mniejsze przedsiębiorstwa handlu detalicznego 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 [101].

159. 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.

ii) Posiłkowo: Uzasadnienie odmiennego traktowania

160. Jeżeli jednak Trybunał uznałby, że w porównywalnej sytuacji znajduje się przedsiębiorstwo handlu detalicznego np. z obrotem netto w wysokości 500 000 EUR/HUF rocznie oraz przedsiębiorstwo handlu detalicznego z obrotem netto w wysokości 100 mld EUR/HUF rocznie, należy zbadać, czy odmienne traktowanie towarzyszące zróżnicowanej średniej stawce podatkowej podatku progresywnego może być uzasadnione.

161. Decydujące – co podkreślił Trybunał w wyroku w sprawie World Duty Free [102] – 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.

101 Podobnie także wyrok z dnia 16 maja 2019 r., Polska/Komisja (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, pkt 102).

102 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).

162. Chodzi jednak nie tylko o cele wyraźnie wskazane w krajowej ustawie, lecz także cele, które mogą zostać wywiedzione z krajowej ustawy w drodze wykładni [103]. 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 technik regulacyjnych [104].

163. Należy więc wyjaśnić, czy przyczyny progresywnej skali podatkowej węgierskiego podatku specjalnego znajdują się nie w samej ustawie podatkowej, lecz realizują cele, które nie są właściwe tej ustawie [105].

164. Jak wskazano wyżej (pkt 106 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. 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 uzasadnienia [106].

165. 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.

166. W przeciwieństwie do stanowiska zajętego, jak się wydaje, przez Komisję, proporcjonalny podatek dochodowy oparty na zysku nie jest jedyną właściwą („normalną") formą opodatkowania, jak niedawno orzekł również w tej kwestii Sąd [107], lecz jedynie pewną *techniką*, używaną w celu rachunkowego ustalenia podlegającej opodatkowaniu zdolności płatniczej podatnika w jednolity sposób oraz jej opodatkowania (w tym zakresie por. pkt 116).

167. 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. Uważam jednak, że powtarzające się stwierdzenie Komisji, zgodnie z którym taki podatek „makes no sense", po pierwsze jest nietrafne (por. już pkt 100 i nast. wyżej). Po drugie z punktu widzenia przepisów dotyczących pomocy państwa nie jest istotne istnienie sensownego lub bardziej precyzyjnego systemu podatkowego, lecz istotne jest to, czy dochodzi do zakłócenia konkurencji między dwoma konkurentami.

168. Jeżeli ten sam podatek jest należny w przypadku identycznego obrotu, takie zakłócenie konkurencji 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 proporcjonalnej stawki podatkowej (w tym przypadku

103 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 według zdolności płatniczej, Trybunał zbadał jedynie pozapodatkowe przyczyny wskazane wyraźnie w preambule, tj. „ochronę środowiska naturalnego" i „zagospodarowanie przestrzenne".

104 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).

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

106 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), s. 31 pkt 139.

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

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 (pkt 164 i pkt 106 i nast.) podstaw systemu podatkowego.

169. Wielkość obrotu wskazuje (a w każdym razie nie jest to założenie oczywiście błędne) określoną zdolność finansową (w tym zakresie zob. już pkt 113 i nast. powyżej). W tym kontekście – na co sama Komisja wskazuje w projekcie podatku od usług cyfrowych [108] – obrót można uznać za (nieco zgrubny) wskaźnik większej siły ekonomicznej, a tym samym większej zdolności finansowej.

170. Również z punktu widzenia aspektów procedury administracyjnej nie można zakwestionować okoliczności, że liczba objętych podatkiem i następnie podlegających również kontroli przedsiębiorstw handlowych jest redukowana 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).

171. Dla realizowanych celów jest ponadto zrozumiałe oparcie się na obrocie zamiast na zysku, ponieważ obrót jest łatwiejszy do stwierdzenia (prosta i efektywna administracja [109]) i mniej podatny na obchodzenie niż przykładowo zysk (w tym zakresie zob. już pkt 118). Jak już orzekł Trybunał, również zapobieganie nadużyciom w prawie podatkowym może stanowić uzasadnienie w prawie dotyczącym pomocy państwa [110].

172. 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 posiadają mniejszą zdolność finansową. 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

173. 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.

D. Ograniczenie możliwości zmiany decyzji podatkowych w przypadku podatków niezgodnych z prawem Unii

174. Poprzez swoje pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy niezgodna z prawem Unii jest praktyka oparta na § 124/B ustawy o systemie podatkowym, zgodnie z którą zwrot podatków niezgodnych z prawem Unii jest utrudniony względem podatków niezgodnych wyłącznie z prawem krajowym. Uważam, że pytanie to jest niedopuszczalne z dwóch powodów.

175. Istotnie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystają z domniemania, iż mają znaczenie dla sprawy. Niemniej Trybunał może odmówić wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd odsyłający, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa

108 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.

109 Komisja sama również uważa, że możliwość zarządzania administracyjnego stanowi uzasadnienie – zob. Dz.U. 2016, C 262, s. 31 pkt 139.

110 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.).

Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedstawione [111].

176. Przepisy administracyjne dotyczące prawa proceduralnego należą do autonomii proceduralnej i instytucjonalnej państw członkowskich, która jest jednak ograniczona zasadami skuteczności i równoważności [112].

177. Ostateczny charakter decyzji administracyjnej, który nabywa ona wraz z upływem rozsądnego terminu na wniesienie środka odwoławczego lub przez wyczerpanie środków odwoławczych, przyczynia się w ten sposób do pewności prawnej, z czego wynika, że prawo Unii nie wymaga, by organ administracyjny miał co do zasady obowiązek zmiany decyzji administracyjnej, która uzyskała taki ostateczny charakter. [113]. Państwa członkowskie mogą w imię zasady pewności prawa wymagać, by wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej ostateczną decyzją w świetle późniejszej wykładni Trybunału sprzeczną z prawem Unii i jej wzruszenie został skierowany do właściwego organu administracji w rozsądnym terminie [114]. W tym względzie – jeżeli chodzi o następczą zmianę ostatecznej decyzji podatkowej – można by rozważać co najwyżej, czy doszło do naruszenia zasady równoważności. Zakłada to jednak występowanie niekorzystnego traktowania sytuacji wchodzących w zakres prawa Unii.

178. W tym względzie Trybunał nie dysponuje niezbędnymi informacjami dotyczącymi faktycznej przyczyny takiego odmiennego traktowania. Brzmienie § 124/B nie wprowadza rozróżnienia co do tego, czy podstawa prawna (ustawa stanowiąca podstawę wydania) decyzji podatkowej jest niezgodna z prawem Unii, czy też z konstytucją. W związku z tym niezrozumiałe jest, dlaczego właśnie ta ustawa i oparta na niej praktyka węgierskiego sądu najwyższego ma utrudniać wyłącznie uzyskanie zwrotu podatków niezgodnych z prawem Unii, lecz już nie uzyskanie zwrotu podatków niezgodnych z konstytucją. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie przedstawiono w sposób dostatecznie jasny informacji dotyczących ewentualnie odmiennej praktyki węgierskiego sądu najwyższego. Wypowiedzi uczestników postępowania w tym zakresie są wzajemnie sprzeczne i stąd nadal nie jest jasne, czy i w jaki sposób taka praktyka ma wpływ na postępowanie główne. Również odpowiedzi na pytania Trybunału zadane w toku rozprawy nie pozwoliły na wyjaśnienie tej kwestii.

179. Z drugiej strony wydaje się, że regulacja § 124/B w związku z § 128. (2) ustawy o systemie podatkowym dotyczy zmiany podatku, który został już ostatecznie ustalony. Także Tesco w swoich pisemnych uwagach stwierdziła jedynie, że przepisy te utrudniają samokorektę (tj. korektę złożonej deklaracji). W niniejszej sprawie nie chodzi jednak o samokorektę; postępowanie główne dotyczy bowiem zaskarżenia wydanej następczo decyzji podatkowej, a więc podatku, który w tym zakresie nie został jeszcze ostatecznie ustalony. Do wyłączenia możliwości zaskarżenia i zmiany zaskarżonej decyzji podatkowej dochodzi jednak nie na mocy przywołanych przepisów prawa węgierskiego.

180. Chyba jednak również z tego powodu sąd odsyłający wspomina jedynie, że Tesco „w rozpatrywanej sprawie [zwróciła się] do sądu", aby jej zobowiązanie podatkowe zostało zredukowane do zera. Nie wynika z tego w sposób jasny (i nie było również przedmiotem twierdzeń Tesco na rozprawie), że doszło do tego w toku zawisłej sprawy w ramach zaskarżenia decyzji

111 Wyroki: z dnia 17 września 2014 r., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, pkt 32); z dnia 30 kwietnia 2014 r., Pfleger i in. (C-390/12, EU:C:2014:281, pkt 26); z dnia 22 czerwca 2010 r., Melki i Abdeli (C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, pkt 27); z dnia 22 stycznia 2002 r., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, pkt 19).

112 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 17 stycznia 2019 r., Dzivev i in. (C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 30); z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 29).

113 Tak wyraźnie wyrok z dnia 13 stycznia 2004 r., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, pkt 24).

114 Wyrok z dnia 12 lutego 2008 r., Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, pkt 59) z przytoczeniem wyroków: z dnia 24 września 2002 r., Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, pkt 34); z dnia 17 lipca 1997 r.; Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, pkt 48); z dnia 16 grudnia 1976 r., Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, pkt 5).

podatkowej i jest to dla tej sprawy doniosłe. Przeciwnie: W czasie rozprawy, w odpowiedzi na pytania Trybunału, Węgry wyraźnie potwierdziły, że sąd odsyłający w niniejszym postępowaniu może uchylić zaskarżoną decyzję podatkową, jeżeli Trybunał uzna, że ustawa o podatku specjalnym jest niezgodna z prawem Unii. W tym okolicznościach pytanie czwarte nie jest istotne do rozstrzygnięcia w przedmiocie zaskarżenia przez Tesco decyzji podatkowej, a tym samym posiada charakter hipotetyczny.

VI. Wnioski

181. Z powyższych względów proponuję, aby Trybunał udzielił Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądowi administracyjnemu i pracy w Budapeszcie, Węgry) następujących odpowiedzi na jego pytania prejudycjalne:

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 przedsiębiorstwa z wyższymi obrotami są opodatkowane w większym stopniu, a jednocześnie w praktyce w przeważającej mierze należą do zagranicznych udziałowców, chyba że 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.