

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 5. rujna 2013.(1)

Predmet C-385/12

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Székesfehérvári Törvényszék (Mađarska))

„Porezno zakonodavstvo – Sloboda poslovnog nastana – članak 401. Direktive 2006/112/EZ – Nacionalni porez na djelatnost trgovine na malo u prodavaonicama u određenim gospodarskim sektorima – Progresivna porezna stopa u slučaju porezne osnovice ovisne o prihodu – Usporedba poduzeća povezanih u skupinu ili u franšizni sustav“

I – Uvod

1. Zbog financijske i gospodarske krize posljednjih godina države članice sve više razmišljaju o tradicionalnom izvoru prihoda: ubiranju poreza. To se ne događa samo u obliku povećanja stopa već postojećih poreza. Vidljivo je i uvođenje novih vrsta poreza.
2. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na jednu takvu novu vrstu poreza. Radi suočavanja s povećanim državnim financijskim potrebama Mađarska je u ograničenom razdoblju ubirala porez koji se temeljio na prihodu određenih poduzeća, ali koji je bio povezan s progresivnom kamatnom stopom neuobičajenom za takvu vrstu poreza.
3. Naravno, kritika novog poreza nije nikakvo iznenađenje. Međutim, Sud će se u ovom slučaju baviti pitanjem je li kritika opravdana i s obzirom na dopuštenost takvog poreza prema pravu Unije. U tom smislu porezni obveznici osobito ističu da porezi zbog progresivne stope narušavaju tržišno natjecanje na štetu inozemnih poduzeća. Trebat će razjasniti uolikoj mjeri takva narušavanja tržišnog natjecanja uzrokuju samo zabrinjavajuće gospodarske učinke ili su usto i nespojiva s pravom Unije.

II – Pravni okvir

4. Zakonom br. XCIV 2010. o posebnom porezu u određenim sektorima (u daljnjem tekstu: Zakon br. XCIV 2010.) u Mađarskoj je uveden porez, među ostalim, na trgovinu na malo u prodavaonicama u određenim gospodarskim sektorima (u daljnjem tekstu: posebni porez). Zakon je stupio na snagu 4. prosinca 2010. i retroaktivno se primijenio na aktivnost poreznog obveznika u cijeloj kalendarskoj godini 2010. kao i za određeno naknadno razdoblje.

5. Porezna osnovica tog poreza je ostvareni neto prihod poreznog obveznika u poreznoj godini. Porezna stopa ovisi o visini porezne osnovice. Do prihoda od 500 milijuna mađarskih forinti (oko 1,7 milijuna eura) porezna stopa iznosi 0 %, zatim se porezna stopa povećava u tri stupnja na 0,1 %, 0,4 % i konačno 2,5 % za prihod iznad 100 milijardi mađarskih forinti (oko 333 milijuna eura). Stoga se zbog te progresivnosti do određene visine prihoda ne ubire nikakav porez. U slučaju da se on ubire, prosječna porezna stopa i postotni porezni teret sve su veći što je veći prihod.

6. U skladu s člankom 7. Zakona br. XCIV 2010., kod povezanih poduzeća u smislu mađarskog prava društava porezni dug se računa tako da se najprije primijeni porezna stopa na zbroj prihoda svih povezanih poreznih obveznika. Zatim se porezni dug svakog pojedinog poreznog obveznika računa prema njegovom udjelu u zbroju prihoda svih povezanih poreznih obveznika. U skladu s primjenjivim mađarskim pravom društava, povezana poduzeća su, među ostalim, porezni obveznici kod kojih jedan ima prevladavajući utjecaj na drugog.

III – Glavni postupak i postupak pred Sudom

7. Mađarsko društvo Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft (u daljnjem tekstu: Hervis) prodaje sportske artikle i pritom mora plaćati posebni porez.

8. Hervis je u smislu članka 7. Zakona br. XCIV 2010. povezan s društvom majkom sa sjedištem u Republici Austriji koje samo ili preko drugih povezanih poduzeća ostvaruje prihod osobito u maloprodaji prehrambenih proizvoda, koji također podliježu posebnom porezu. Budući da se prilikom primjene porezne stope uzima u obzir cjelokupni prihod skupine, za Hervis vrijedi znatno viša prosječna porezna stopa nego da se porez izračunava samo na temelju njegovog vlastitog prihoda.

9. Hervis osporava svoje oporezivanje za 2010. uz obrazloženje da se ubiranjem posebnog poreza povremeno razlikuje odredbe prava Unije. Naime, porez diskriminira poduzeća u stranom vlasništvu u odnosu na poduzeća u mađarskom vlasništvu kao i pojedinačna poduzeća u odnosu na poduzeća koja posluju u obliku franšizne mreže. Tako upravo u maloprodaji prehrambenih proizvoda društva s mađarskim imateljima udjela posluju u franšiznom sustavu i stoga izbjegavaju zajednički obračun prihoda u okviru posebnog poreza jer je za izračun poreza relevantan samo prihod svakog pojedinog primatelja franšize.

10. S obzirom na navedeno, Székesfehérvári Törvényszék (sud iz Székesfehérvára), koji se bavi u međuvremenu podnesenom tužbom Hervisa, uputio je Sudu u skladu s člankom 267. UFEU-a sljedeće pitanje:

Je li činjenica da porezni obveznik koji obavlja djelatnost trgovine na malo u prodavaonicama mora plaćati posebni porez na iznos svojeg godišnjeg neto prihoda koji prelazi 500 milijuna mađarskih forinti u skladu s odredbama koje se odnose na opće načelo nediskriminacije (članci 18. i 26. UFEU-a), načelo slobode poslovnog nastana (članak 49. UFEU-a), načelo jednakog postupanja (članak 54. UFEU-a), načelo jednakosti u vezi sa sudjelovanjem u kapitalu trgovačkih društava u smislu članka 54. [UFEU-a] (članak 55. UFEU-a), načelo slobode pružanja usluga (članak 56. UFEU-a), načelo slobodnog kretanja kapitala (članci 63. i 65. UFEU-a) i načelo

jednakosti u pogledu oporezivanja poduzetnika (članak 110. UFEU-a)?

11. U postupku pred Sudom Hervis, Mađarska, Republika Austrija i Komisija podnijeli su pisana očitovanja i sudjelovali na raspravi 18. lipnja 2013.

IV – Pravna ocjena

A – *Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku*

12. Najprije treba ispitati je li zahtjev za prethodnu odluku dopušten, što Mađarska osporava.

13. Mađarska tvrdi da odluka kojom se upućuje prethodno pitanje suprotno zahtjevima sudske prakse ne sadrži objašnjenja o tome zašto sud koji je uputio zahtjev smatra da je potrebno protumačiti odredbe prava Unije navedene u prethodnom pitanju. Osobito nije objašnjeno na koji bi način mađarski posebni porez stvarao diskriminirajući učinak.

14. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, nacionalni sud u svojoj odluci kojom se upućuje prethodno pitanje mora odrediti činjenični i pravni okvir svojeg prethodnog pitanja ili barem objasniti činjenične pretpostavke na kojima se temelje ta pitanja. Odluka kojom se upućuje prethodno pitanje također mora navesti razloge zbog kojih se nacionalnom sudu tumačenje prava Unije čini upitnim te objasniti vezu koju uspostavlja između odredaba prava Unije i nacionalnih odredaba primjenjivih u glavnom postupku(2).

15. S tim zahtjevima povezana su dva cilja. S jedne strane, njima se treba osigurati da Sud nacionalnom sudu može pružiti korisno tumačenje prava Unije. S druge strane, minimalno objašnjenje treba državama članicama i drugim sudionicima u postupku prema članku 267. UFEU-a omogućiti zauzimanje odgovarajućeg stajališta. Budući da se sudionicima dostavlja samo odluka kojom se upućuje prethodno pitanje, ona mora sadržavati sve informacije kako bi sudionici u skladu s člankom 23. Statuta Suda Europske unije mogli podnijeti očitovanja(3).

16. To znači da je sporno zadovoljava li zahtjev za prethodnu odluku sam po sebi zahtjeve minimalnog objašnjenja. Tako sud koji je uputio zahtjev osobito ne objašnjava na kojim pravnim i činjeničnim okolnostima treba poživiti diskriminacija koju isti čini Hervis u glavnom postupku. Ne nedostaju samo informacije o članku 7. Zakona br. XCIV 2010., nego i informacije o uključenosti Hervis u strukturu skupine kao i o poreznom teretu poduzeća s domaćim i stranim vlasnicima, odnosno poduzeća koja posluju unutar ili izvan franšiznog sustava.

17. Ipak, sadržaj odluke kojom se upućuje prethodno pitanje može se u određenim okolnostima dopuniti pomoću drugih izvora informacija, a da se odlučuje ne utječe na ciljeve povezane s formalnim zahtjevima za odluku kojom se upućuje prethodno pitanje.

18. Tako Sudu korisno tumačenje prava Unije mogu osobito omogućiti pisana očitovanja sudionika u postupku(4). U ovom postupku informacije suda koji je uputio zahtjev u pravnom su i činjeničnom pogledu dovoljno dopunjene pisanim očitovanjima Hervis i Mađarske.

19. Usto, u ovom je postupku i drugim sudionicima bilo moguće zauzimanje odgovarajućeg stajališta o zahtjevu za prethodnu odluku. To najprije potvrđuje činjenica da su Republika Austrija i Komisija u svojim pisanim očitovanjima iznijele odgovarajuća stajališta(5). Nadalje, pravna pitanja koja su ovdje relevantna već su dijelom bila predmet javne rasprave, osobito u obliku parlamentarnih pitanja i odgovora Komisije(6). Budući da je u ovom postupku održana i rasprava, na kraju su i ostali sudionici, najkasnije nakon saznanja o pisanim očitovanjima iznesenima u postupku pred Sudom, mogli na raspravi iznijeti odgovarajuće stajalište(7).

20. Zahtjev za prethodnu odluku stoga je dopušten.

B – Odgovor na prethodno pitanje

21. Sud koji je uputio zahtjev želio bi znati je li s različitim odredbama UFEU-a spojivo da porezni obveznici moraju platiti mađarski posebni porez ako njihov neto godišnji prihod premaši 500 milijuna mađarskih forinti.

22. Hervis i Republika Austrija tvrdili su da prethodno pitanje nije postavljeno dovoljno diferencirano i predlažu njegovo preoblikovanje. Naime, pitanje osobito prešućuje poseban karakter poreza koji zbog vrlo progresivne stope i različitog postupanja sa sustavima franšiza i podružnica stavlja maloprodajna poduzeća u stranom vlasništvu u nepovoljniji položaj.

23. Međutim, nema razloga za preoblikovanje prethodnog pitanja. Stvarne učinke ubiranja posebnog poreza, na koje su uputili Hervis i Republika Austrija, treba odgovarajuće uzeti u obzir u okviru tumačenja prava Unije.

24. Uz odredbe navedene u prethodnom pitanju Sud bi ipak trebao ispitati i značenje članka 401. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(8) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) za ovaj postupak, kako bi sudu koji je uputio zahtjev pružio koristan odgovor(9). Naime, ta se odredba odnosi posebno na dopuštenost poreza na promet prema pravu Unije(10).

25. Međutim, najprije tu se posvetiti odredbama primarnog prava koje je naveo sud koji je uputio zahtjev.

1. Zabrana porezne diskriminacije za proizvode

26. Kao prvo treba ispitati zabranjuje li zabrana diskriminacije iz članka 110. UFEU-a ubiranje posebnog poreza. Prema toj odredbi nijedna država članica ne uvodi neposredno ili posredno nacionalne poreze bilo koje vrste na proizvode drugih država članica u većoj mjeri od onih koji su neposredno ili posredno uvedeni na slične domaće proizvode.

27. Budući da su obuhvaćeni i isto posredni porezi na proizvode, tom odredbom nisu obuhvaćeni samo porezi koji se ubiru na proizvodu kao takvom. Naprotiv, članak 110. UFEU-a treba poštovati i u slučaju poreza koji se ubiru od djelatnosti potrebne u vezi s proizvodima, u mjeri u kojoj izravno utječu na cijenu proizvoda(11).

28. Doduše, posve je moguće da je posebni porez zbog svoje porezne osnovice ovisne o prihodu izravno utjecao na cijenu proizvoda ako se za kalendarsku godinu 2010. nije ubirao retroaktivno. Međutim, porez je u suprotnosti s člankom 110. stavkom 1. UFEU-a samo onda kada se na različit način obrađunava na uvezene i slične domaće proizvode – makar i posredno(12) – i time barem u određenim slučajevima više tereti uvezeni proizvod(13). Međutim, u ovom slučaju nije vidljivo da bi zbog posebnog poreza proizvodi iz drugih država članica bili pod većim teretom od domaćih proizvoda. Naime, čak i ako bi poduzeća u stranom vlasništvu bila izložena većem teretu od poduzeća u domaćem vlasništvu, nije vidljivo da ta poduzeća u stranom vlasništvu daju prednost prodaji proizvoda stranog podrijetla.

29. Stoga se članak 110. UFEU-a ne protivi posebnom porezu kako ga je opisao sud koji je uputio zahtjev.

2. Pravo poslovnog nastana

30. Nadalje treba ispitati protivi li se članak 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a ubiranju mađarskog posebnog poreza. Prema njemu je državama članicama zabranjeno ograničavanje slobode poslovnog nastana društva s poslovnim nastanom u jednoj državi na državnom području druge države članice. Sloboda poslovnog nastana prema članku 49. stavku 2. UFEU-a obuhvaća i obavljanje djelatnosti.

31. U ovom slučaju sloboda poslovnog nastana društva majke Hervis u Mađarskoj mogla bi zbog ubiranja posebnog poreza biti na zabranjeni način ograničena. U ovom slučaju i Hervis bi se mogao pozivati na pravo poslovnog nastana svojeg društva majke kako bi spriječio ubiranje posebnog poreza protivno pravu Unije u odnosu na samoga sebe(14).

a) Diskriminacija

32. Sloboda poslovnog nastana načelno zabranjuje svaku diskriminaciju na temelju sjedišta društva(15). Diskriminacija postoji ako se različite odredbe primjenjuju na usporedive situacije ili se ista odredba primjenjuje na različite situacije(16). Stoga članak 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a zabranjuje različito porezno postupanje s rezidentnim i nerezidentnim društvima, ako se ta društva s obzirom na nacionalnu mjeru o kojoj je riječ nalaze u objektivno usporedivom položaju(17).

33. Na prvi pogled nije moguće vidjeti nejednako postupanje s mađarskim društvima poreznim obveznicima poput Hervis na temelju sjedišta njihovih društava majki zbog odredaba o posebnom porezu. Naime, detalji o ubiranju poreza ne razlikuju se ovisno o sjedištu društva majke. Mađarski Zakon br. XCIV 2010., isto formalno gledano, ne tretira društva koja su domaća društava nikako drukčije od društava koja su onih društava koja imaju sjedište u drugoj državi članici.

34. Međutim, članak 49. UFEU-a zabranjuje i svaku neizravnu ili prikrivenu diskriminaciju na temelju sjedišta društva. Kod prikrivene diskriminacije riječ je o primjeni drugog razlikovnog kriterija koji nije sjedište društva, ali koji činjenično dovodi do istog diskriminativnog rezultata(18).

35. Hervis, Republika Austrija i Komisija naveli su različite aspekte iz kojih je vidljiva prikrivena diskriminacija djelatnosti stranih društava u Mađarskoj. Oni se odnose na navodno različito postupanje s poreznim obveznicima u stranom i domaćem vlasništvu zbog organizacije u sustave podružnica i franšiza kao i vezanosti za strukturu skupine ili za franšizni sustav. Sudionici u postupku samo su dijelom razmotrili odredbe samog Zakona br. XCIV 2010., a umjesto toga pretežno su raspravljali o praktičnim gospodarskim posljedicama posebnog poreza na različite distribucijske sustave.

36. No za priznanje prikrivene diskriminacije odlučujući su samo kriteriji prema kojima prave razlikovanje odredbe o posebnom porezu. Te odredbe ne tretiraju sustave podružnica i franšiza drukčije kao takve, nego su različiti porezni rezultati posljedica odredbe koja razlikuje prema visini prihoda poreznih obveznika i zbraja prihode svih njegovih podružnica. U skladu s razlikovnim kriterijima iz Zakona br. XCIV 2010., iz kojih rezultiraju aspekti koje navode sudionici, ispitat će u stoga u nastavku kriterije visine prihoda poreznog obveznika (pod ii), povezanih poreznih obveznika (pod iii) i distribucijskog stupnja prometa (pod iv) s obzirom na moguću prikrivenu diskriminaciju.

i) Pretpostavke prikrivene diskriminacije

37. Međutim, najprije treba pojasniti točne pretpostavke prikrivene diskriminacije. Naime, iz dosadašnje sudske prakse Suda o slobodi poslovnog nastana ne proizlazi posve jasno kada neki

drugi razlikovni kriterij koji nije sjedište društva ?injeni?no dovodi do istog diskriminiraju?eg rezultata.

38. S jedne strane, postavlja se pitanje koliko velika korelacija mora biti izme?u odabranog razlikovnog kriterija i sjedišta društva kako bi se moglo priznati nejednako postupanje na temelju sjedišta. Sud je dosad prihva?ao kako podudarnost u ve?ini slu?ajeva(19) tako i jednostavni pove?ani utjecaj na nerezidente(20) ili ?ak govori o samo obi?noj opasnosti od diskriminacije(21). Stoga se dosad jedino može utvrditi da se ne zahtijeva stopostotna podudarnost izme?u kriterija i sjedišta društva(22).

39. S druge strane, prema sudskoj praksi nije samo nesiguran potreban stupanje korelacije, nego i pitanje mora li ta korelacija slijediti iz same biti razlikovnoga kriterija(23) ili može po?ivati na slu?ajnim ?injeni?nim odnosima(24). Veza izme?u biti razlikovnoga kriterija i sjedišta društva pretpostavljala bi da takav kriterij tipi?no korelira sa sjedištem društva. Naprotiv, za slu?ajnuju ?injeni?nu vezu bilo bi dovoljno da takva korelacija postoji u trenuta?noj situaciji. Takvo gledište implicira da bi prikrivena diskriminacija ponovno nestala s izmjenom trenuta?ne situacije koja je mogu?a u svakom trenutku.

40. Predlažem Sudu da za priznanje prikrivene diskriminacije odredi stroga mjerila. Naime, namjena prikrivene diskriminacije nije uzrokovati proširenje definicije diskriminacije, nego samo obuhvatiti i takve slu?ajeve koji ?isto formalno promatrani ne predstavljaju diskriminaciju, ali imaju takve u?inke.

41. Korelacija izme?u razlikovnoga kriterija i sjedišta društva mora se stoga, s jedne strane, mo?i utvrditi u velikoj ve?ini slu?ajeva. Jednostavan pove?ani utjecaj na nerezidente stoga nije dovoljan.

42. S druge strane, me?utim, op?enito ograni?enje prikrivene diskriminacije na slu?ajeve u kojima korelacija proizlazi iz biti razlikovnoga kriterija i ne po?iva samo na slu?ajnim odnosima nije pravi put.

43. Naime, korelacija izme?u razlikovnoga kriterija i sjedišta društva svoj temelj uvijek ima u ?injeni?nim odnosima. To vrijedi i za klasi?ni razlikovni kriterij prikrivene diskriminacije prema državljanstvu: prebivalištu fizi?ke osobe(25). Korelacija izme?u prebivališta i državljanstva proizlazi iz biti razlikovnoga kriterija prebivališta samo zato što prema trenuta?nim ?injeni?nim odnosima u državi ?lanici u velikoj ve?ini žive gra?ani s odgovaraju?im državljanstvom. U kojoj mjeri ta okolnost proizlazi iz biti ili naravi veze izme?u prebivališta i državljanstva ne može se, me?utim, ocjenjivati neovisno o trenuta?nim ?injeni?nim odnosima s obzirom na mobilnost gra?ana Unije i zna?enja prava državljanina. No oni su podložni promjenama pa u kona?nici i ovdje nejednako postupanje koje, kao što je poznato, proizlazi iz biti razlikovnoga kriterija tako?er po?iva na trenuta?nim ?injeni?nim odnosima.

44. S uzimanjem u obzir trenuta?nih ?injeni?nih odnosa nije u suprotnosti da na temelju izmjene tih odnosa nacionalni propis, koji prilikom donošenja još nije bio sporan s gledišta prava Unije, odjednom pokaže diskriminiraju?u narav. Naime, za potrebe unutarnjeg tržišta samo je relevantno da postoji ograni?enje slobode poslovnog nastana, a ne može li se u tom smislu prigovoriti nacionalnom zakonodavcu koji je djelovao u prošlosti.

45. Stoga i iz ?isto ?injeni?ne, slu?ajnije veze izme?u razlikovnoga kriterija i sjedišta društva može proizi?i nejednako postupanje s rezidentnim i nerezidentnim društvima.

46. Zaklju?no, prikriveno nejednako postupanje na temelju sjedišta društva postoji kada je prema trenuta?nim ?injeni?nim odnosima razlikovni kriterij koji je odabran u nacionalnom propisu

u velikoj većini slučajeva povezan s inozemnim sjedištem društva.

47. Međutim, pretpostavka za priznanje prikrivene diskriminacije je, uz prikriveno nejednako postupanje, i objektivno usporediv položaj skupina koji se na temelju toga kriterija razlikuje(26). Njime se provjerava postoji li utvrđeno nejednako postupanje na različitim činjeničnim situacijama, zbog čega je diskriminacija isključena(27). Ta dodatna pretpostavka sprečava i da države članice objektivno opravdana razlikovanja u svojim propisima ne mogu predvidjeti samo zato što razlikovni kriterij korelira – katkad i slučajno – sa sjedištem društva.

ii) Kriterij visine prihoda poreznog obveznika

48. S obzirom na navedeno, sada treba kao prvo ispitati predstavlja li kriterij veličine prihoda poreznog obveznika, koji primjenjuje matični posebni porez radi određivanja visine porezne stope, prikrivenu diskriminaciju nerezidentnih društava.

49. Prema odredbama o posebnom porezu, porezna stopa raste progresivno, ovisno o visini prihoda. To ima za posljedicu da su poduzeća s velikim prihodom s aspekta primjenjive porezne stope u lošijem položaju od poduzeća s malim prihodom. Te odredbe također imaju za posljedicu da porezni obveznici koji u okviru sustava podružnica imaju mnogo prodavaonica imaju tendenciju plaćati veću poreznu stopu na svoj prihod od poreznih obveznika koji imaju samo jednu prodavaonicu, poput primjerice primatelja franšize.

– Nejednako postupanje

50. Pretpostavka priznanja prikrivene diskriminacije je najprije postojanje prikrivenog nejednakog postupanja s poreznim obveznicima, ovisno o sjedištu njihovog društva majke. Prikriveno nejednako postupanje s rezidentnim i nerezidentnim društvima postojalo bi ako bi u velikoj većini slučajeva poreznim obveznicima s velikim prihodom upravljali nerezidenti, dok bi nasuprot tome poreznim obveznicima s malim prihodom upravljali rezidenti.

51. Takvo utvrđenje ne čini mi se očito. Doduše, poduzeća s velikim prihodom u pravilu su sklonija djelovati preko nacionalnih granica na unutarnjem tržištu i moguće je da pritom postoji određena vjerojatnost da takva poduzeća i u drugim državama članicama teže velikim prihodima i da ih ostvaruju. Međutim, poduzećima s velikim prihodom mogu jednako dobro upravljati i rezidenti.

52. Stoga bi zadaća suda koji je uputio zahtjev bila ispitati postoji li ipak prikriveno nejednako postupanje na temelju činjeničnih odnosa u Matičnoj u spornoj godini.

53. Podaci koje je Hervis iznio za sektor prehrambenih proizvoda nisu dovoljni za takvu pretpostavku. Doduše, njima bi se moglo dokazati da su u području trgovine prehrambenim proizvodima porezni obveznici s inozemnim vlasnicima udjela organizirani u sustave podružnica, dok se velikim prehrambenim lancima, koji su u domaćem vlasništvu, upravlja u franšiznim sustavima. Međutim, ti se podaci ionako odnose samo na jedan dio područja primjene posebnog poreza, a osobito ne na sektor u kojem posluje Hervis. No prikriveno nejednako postupanje s rezidentima i nerezidentima mora se u načelu utvrditi za cjelokupno uređenje i ne može se ograničiti samo na jedan određeni dio područja uređenja.

54. Pitanje u kojoj mjeri zbrajanje prihoda Hervisa i prihoda njegovog društva majke u trgovini prehrambenim proizvodima predstavlja prikriveno nejednako postupanje usto za dopuštenost kriterija veličine prihoda prema pravu Unije nije odlučujuće, nego se mora ispitati u okviru ispitivanja kriterija uzimanja u obzir povezanih poduzeća(28).

55. Ne dovode?i u pitanje druga daljnja utvr?enja suda koji je uputio zahtjev, s obzirom na podatke podnesene Sudu ne može se zaklju?iti da vezanje porezne stope posebnog poreza za veli?inu prihoda predstavlja prikriveno nejednako postupanje s rezidentima i nerezidentima.

– Objektivno usporediv položaj

56. Ako bi sud koji je uputio zahtjev ipak utvrdio prikriveno nejednako postupanje, trebalo bi dalje ispitati jesu li porezni obveznici s velikim prihodom i oni s malim prihodom u pogledu ma?arskog posebnog poreza u objektivno usporedivom položaju.

57. Komisija u tom smislu nije?e objektivno usporediv položaj osobito u odnosu na razli?ito postupanje sa sustavima podružnica i franšiza samo ako razli?ito postupanje s njima odgovara razli?itoj poreznoj sposobnosti. Viša porezna stopa posebnog poreza, koja proizlazi iz zbrajanja prihoda podružnica integriranih maloprodajnih poduze?a, ne zna?i, me?utim, ve?u sposobnost takvih poduze?a. Ve?a sposobnost proizlazi samo iz ve?e dobiti, koja ne uzima u obzir samo prihod, nego i troškove.

58. Najprije treba utvrditi da razli?ito postupanje s poreznim obveznicima s ve?im i onima s manjim prihodom odgovara upravo naravi poreza ?ija se visina temelji na prihodu. Naime, nejednako postupanje postoji i kada takav porez predvi?a samo jednu jedinu poreznu stopu. To je zato jer ?e porezni obveznici s ve?im prihodom uvijek pla?ati apsolutno ve?i porez od poreznih obveznika s malim prihodom.

59. Me?utim, u ovom se slu?aju osim toga postavlja pitanje jesu li porezni obveznici s velikim prihodom i oni s malim prihodom u pogledu visine porezne stope u objektivno usporedivom položaju. Drugim rije?ima, treba pojasniti dovodi li razli?ita veli?ina prihoda, s gledišta jednakosti, opravdano do primjene poreznih stopa razli?ite visine. U kona?nici je pritom rije? o ispitivanju postoji li aspekt koji opravdava razli?ito postupanje. Takvo ispitivanje obi?no je predmet analize razloga za opravdanje(29).

60. No neovisno o pitanju dogmatske klasifikacije takvog ispitivanja, dijelim Komisijino mišljenje da razli?ita sposobnost poreznog obveznika u na?elu može opravdati primjenu razli?ite porezne stope.

61. Progresija porezne stope u tom smislu u pravu poreza na prihod, dakle u slu?aju poreza koji se izra?unavaju prema dobiti, predstavlja priznato razlikovanje. Opravdanje progresije i u slu?aju poreza koji se temelji na prihodu ne želim, za razliku od Komisije, *a priori* isklju?iti. Naime, veli?ina prihoda može biti tipizirani pokazatelj porezne sposobnosti zato što primjerice visoke dobiti nisu mogu?e bez visokih prihoda ili zato što dodatni prihod (marginalni prihod) raste zbog padaju?ih fiksnih jedini?nih troškova.

62. Me?utim, pitanje opravdavaju li s obzirom na navedeno razli?ite veli?ine prihoda primjenu razli?itih poreznih stopa ne može se u kona?nici pojasniti bez pribjegavanja ispitivanju proporcionalnosti progresije porezne stope. U tu svrhu sud koji je uputio zahtjev morao bi utvrditi i odvagati niz ?injenih okolnosti. Osobito bi trebalo pojasniti kako izgleda raspodjela prosje?nog tereta svih poreznih obveznika s obzirom na poreznu stopu primjenjivu na razli?itim stupnjevima te kako se u skladu s time tipi?no razvijaju grani?ni prihodi poreznih obveznika.

63. No, neovisno o pitanju jesu li zbog toga porezni obveznici s velikim i oni s malim prihodom u pogledu visine porezne stope u objektivno usporedivom položaju, u slu?aju nemogu?nosti utvr?ivanja nejednakog postupanja s nerezidentnim društvima(30) kriterij veli?ine prihoda poreznog obveznika nije razlikovni kriterij koji može utemeljiti prikrivenu diskriminaciju

nerezidentnih društava.

iii) Kriterij povezanih poreznih obveznika

64. Nadalje treba ispitati je li različito postupanje s poreznim obveznicima koji su na određen način povezani s drugim poreznim obveznicima prikrivena diskriminacija na temelju sjedišta društva.

65. Naime, mađarski posebni porez pri određivanju visine primjenjive porezne stope ne razlikuje samo prema veličini prihoda poreznog obveznika. U određenim se okolnostima čak i prihodi različitih poreznih obveznika zajedno obrađuju radi određivanja porezne stope. To se događa u slučaju poreznih obveznika koji su s drugim poreznim obveznicima povezani u skupinu, ali ne i u slučaju poreznih obveznika koji su s drugim poreznim obveznicima povezani u franšiznom sustavu. Budući da je Hervis uključen u skupinu koja u Mađarskoj, među ostalim, ostvaruje prihod i u trgovini prehrambenim proizvodima, na njega se primjenjuje viša porezna stopa nego na porezne obveznike koji su uključeni samo u franšizni sustav.

66. Dakle, razlikovni kriterij u ovom slučaju postoji u načinu povezanosti poreznog obveznika, bilo društva koje je bilo primatelja franšize, s poduzećem koje ima utjecaj na poslovnu djelatnost poreznog obveznika. U prvom slučaju, to je poduzeće odlučio vlasnik udjela u poreznom obvezniku, a u drugom slučaju to poduzeće ima, ovisno o okolnostima, dalekosežna prava na temelju ugovora o franšizi.

67. Sud koji je uputio zahtjev najprije bi morao na temelju činjeničnih odnosa utvrditi postojanje prikrivenog nejednakog postupanja prema rezidentnim i nerezidentnim poduzećima. To bi bio slučaj ako je u spornoj godini uključivanje poreznog obveznika u strukturu skupine u velikoj većini slučajeva bilo povezano s inozemnim sjedištem njegovog društva majke.

68. Nakon toga se postavlja pitanje jesu li porezni obveznici koji su uključeni u strukturu skupine i porezni obveznici koji su uključeni u franšizni sustav u objektivno usporedivom položaju. Za to je odlučujuće jesu li u pogledu izražavanja posebnog poreza prema prihodu veze društva koje sa svojim društvom majkom i veze primatelja franšize sa svojim davateljem franšize objektivno usporedive.

69. Međutim, strukture skupina i franšizni sustavi nisu usporedivi, barem u pogledu ovog slučaja vladajućeg utjecaja društva majke na svoje društvo koje. Naime, zbog vladajućeg utjecaja prihodi društava koje pripisivi su društvu majci. Naime, vladajuće društvo majka u velikoj mjeri samo odlučuje hoće li prihode ostvarivati samo ili preko oporezivog društva koje. Međutim, isto nije moguće davateljima franšize zbog pravne i ekonomske samostalnosti njihovog primatelja franšize.

70. Stoga s obzirom na mjerilo izražavanja mađarskog posebnog poreza prema prihodu porezni obveznici koji su uključeni u franšizni sustav i porezni obveznici koji su uključeni u strukturu skupine nisu u objektivno usporedivom položaju.

71. Prema tome, razlikovni kriterij povezanih poreznih obveznika ne može dovesti do priznanja prikrivene diskriminacije.

iv) Kriterij distribucijskog stupnja prihoda

72. Napokon, treba ispitati je li oporezivanje samo posljednjeg distribucijskog stupnja prikrivena diskriminacija društava sa sjedištem u drugoj državi članici.

73. Naime, prema uređenju posebnog poreza, oporezuje se samo maloprodaja u

prodavaonicama, ali ne i veleprodaja u prethodnim distribucijskim stupnjevima. To razlikovanje razlog je za to da se s poreznim obveznicima s podružnicama razli?ito porezno postupa u odnosu na cijeli sustav davatelja i primatelja franšiza jer se prihodi davatelja franšiza uop?e ne oporezuju.

74. Ta je razlika bit pritužbe Hervisa, koji tvrdi da u sektoru prehrambenih proizvoda, s kojim je Hervis povezan preko svojeg društva majke za potrebe posebnog poreza, nastaje nejednako postupanje s poduze?ima u stranom i doma?em vlasništvu.

75. I u tom pogledu sud koji je uputio zahtjev trebao bi za priznanje prikrivene diskriminacije najprije utvrditi djeluju li nerezidenti u Ma?arskoj u velikoj ve?ini slu?ajeva sa sustavom podružnica, dok rezidenti izravno ili neizravno kao davatelji franšize upravljaju franšiznim sustavom.

76. Ako bi se to utvrdilo, trebalo bi ispitati jesu li poduze?a koja upravljaju sustavom podružnica i davatelji franšize s obzirom na ma?arski posebni porez u objektivno usporedivom položaju.

77. U tom smislu Hervis i Republika Austrija isti?u da se ma?arski franšizni sustav gotovo ne razlikuje od integriranog maloprodajnog poduze?a s podružnicama. To osobito vrijedi u pogledu ujedna?ene prakse pri prezentaciji žiga, nabavi robe, odre?ivanju cijena, promociji prodaje i elektroni?koj obradi podataka.

78. Me?utim, za ocjenu objektivno usporedivog položaja nije odlu?uju?e jesu li skupine koje treba usporediti usporedive u nekim ili mnogim aspektima. Naprotiv, odlu?uju?e je jesu li u usporedivom položaju s obzirom na nacionalno ure?enje.

79. Me?utim, to nije slu?aj s davateljima franšize i poduze?ima koji djeluju sa sustavom podružnica. Naime, ako davatelji franšize nisu podložni posebnom porezu, ne ostvaruju prihode u odnosu na krajnje potroša?e, nego samo u odnosu na svoje primatelje franšiza. Stoga ih se više može usporediti s trgovcima na veliko ili proizvo?a?ima, ?ijim se uslugama koriste i poduze?a koja upravljaju sustavom podružnica i koja tako?er ne podliježu posebnom porezu. Ako bi se davatelje franšize sa svojim prihodima tako?er povrgnulo posebnom porezu, došlo bi do dvostrukog oporezivanja proizvoda jer bi se porez ubirao kako na razini davatelja franšize tako i na razini primatelja franšize. Nasuprot tome, poduze?a koja upravljaju sustavom podružnica ne bi bila izložena usporedivom dvostrukom oporezivanju.

80. Stoga ni razlikovni kriterij distribucijskih stupnjeva prihoda ne dovodi do priznanja prikrivene diskriminacije.

v) Privremeni zaklju?ak

81. Pravila o ma?arskom posebnom porezu prema podacima koji su dostupni Sudu stoga ne sadrže odredbu koja otvoreno ili prikriveno diskriminira društva na temelju njihovog inozemnog sjedišta s obzirom na njihovu slobodu poslovnog nastana.

b) Nediskriminatorno ograni?enje

82. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograni?enjima slobode poslovnog nastana, uz diskriminaciju, treba smatrati sve mjere koje zabranjuju, otežavaju ili ?ine manje privla?nim ostvarenje te slobode(31).

83. Me?utim, kako sam ve? na drugom mjestu navela, u podru?ju posebnog poreza ispitivanje pomo?u tog mjerila nije mogu?e jer bi u suprotnom svi nacionalni porezi uvijek prolazili provjeru prema pravu Unije(32).

84. To gledište ne dijeli samo Sud u svojoj sudskoj praksi jer u području posebnog poreza još nije ispitivao nediskriminatorno ograničenje slobode poslovnog nastana. Poseban položaj poreznog prava s obzirom na temeljne slobode ima potporu i u Ugovorima. Tako mnoge odredbe UFEU-a o poreznom zakonodavstvu predviđaju veće formalne pretpostavke(33) i time naglašavaju poreznu suverenost država članica.

c) Privremeni zaključak

85. Stoga treba utvrditi da prema podacima dostupnima Sudu Hervisovom društvu majci ubiranjem posebnog poreza nije na zabranjeni način ograničena sloboda poslovnog nastana u Maarskoj.

3. Sloboda pružanja usluga i sloboda kretanja kapitala

86. Budući da je u ovom slučaju riječ o pravu poslovnog nastana Hervisovog vladajućeg društva majke, sloboda kretanja kapitala(34) je od manjeg značaja, kako to pravilno navode i sudionici u postupku. Neovisno o konkurentskom odnosu između slobode pružanja usluga i slobode poslovnog nastana, također smatram da u ovom slučaju nije riječ o slobodi pružanja usluga jer je predmet djelatnosti Hervisa prodaja proizvoda.

4. Opća zabrana diskriminacije

87. Budući da je opća zabrana diskriminacije na temelju državljanstva u području poslovnog nastana izražena u sadašnjem članku 49. UFEU-a(35), u ovom se slučaju zbog specijalnosti ne može primijeniti članak 18. UFEU-a.

5. Dopuštenost poreza na prihod prema Direktivi o PDV-u

88. Zaključno u razmotriti značenje članka 401. Direktive o PDV-u za dopuštenost ubiranja posebnog poreza o kojem je riječ prema pravu Unije.

89. U skladu s tom odredbom, Direktivom se ne sprežava država članica da ubire poreze koji se ne mogu odrediti kao porez na promet. Iz toga stoga proizlazi da je državama članicama zabranjeno ubiranje poreza koji se mogu odrediti kao takvi(36).

90. U ovom slučaju zapravo je riječ o pitanju pokazuje li maarski posebni porez koji se izražunava prema prihodu naravnog poreza na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u te je li stoga zabranjen prema pravu Unije. Naime, posebni porez zbog svoje progresivne porezne stope dovodi do znatnog narušavanja tržišnog natjecanja između poduzeća s velikim i onih s malim prihodom. Međutim, to narušavanje tržišnog natjecanja nije, kao što je objašnjeno, međunarodna diskriminacija(37) pa se temeljne slobode ne protive posebnom porezu. Sprežavanju takvih narušavanja tržišnog natjecanja u pravu Unije načelno su namijenjeni ne samo pravo državnih potpora nego i – posebno za područje poreza na promet – odredbe o zajedničkom sustavu PDV-a.

91. Jasno mi je da niti sud koji je uputio zahtjev nije postavio pitanje o tumačenju članka 401. Direktive o PDV-u niti su se sudionici u postupku pred Sudom izjasnili o tom pitanju. To nije čudno ako se uzme u obzir da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda povreda sadašnjeg članka 401. Direktive o PDV-u ne postoji ako nacionalnom porezu nedostaje samo jedna od četiriju značajki PDV-a(38). Među tim četirima bitnim značajkama njegovo je opće ubiranje, njegov izražun prema cijeni, njegovo ubiranje na svakom stupnju proizvodnje i distribucije te priznavanje odbitka ulaznog poreza, tako da se porez na svakom stupnju odnosi samo na dodanu vrijednost i da se u konačnici prenosi na krajnjeg potrošača(39). Međutim, maarski posebni porez o čemu ne pokazuje

ni tre?u ni ?etvrtu zna?ajku, s obzirom na to da se ubire isklju?ivo na distribucijskom stupnju maloprodaje.

92. Ipak, ?elim se osvrnuti na zna?enje ?lanka 401. Direktive o PDV?u za ovaj postupak jer sam, s jedne strane, uvjerenja da apstraktne pretpostavke primjene te odredbe zahtijevaju reviziju kako bi se osigurao koristan u?inak te odredbe (o tome pod a). S druge strane, nakon eventualne revizije tih pretpostavki od strane Suda bilo bi upitno bi li ma?arski posebni porez bio u skladu s ?lankom 401. Direktive o PDV?u (o tome pod b i c).

a) Smisao i svrha ?lanka 401. Direktive o PDV?u

93. Smisao zabrane ubiranja poreza koji se mogu odrediti kao porezi na promet mo?e se objasniti ovako: zajedni?ki sustav PDV?a Unije treba zamijeniti prija?nje razli?ite poreze na promet va?e?e u pojedinim dr?avama ?lanicama(40). Kao ?to pokazuju uvodne izjave 4. i 8. Direktive 67/227/EEZ(41), prije su u ve?ini dr?ava ?lanica ubirani porezi na promet u obliku kumulativnog sustava u vi?e faza, dakle, ne u obliku PDV?a. Zajedni?ki sustav PDV?a sada treba zamijeniti sve poreze na promet u Uniji odre?enim oblikom poreza na promet, tj. va?e?im PDV?om.

94. Stoga zajedni?ki sustav PDV?a ne uskla?uje podru?je PDV?ova, nego ?ire podru?je poreza na promet tako ?to uspostavlja odre?eni oblik poreza na promet – va?e?i PDV – kao obvezuju?i. Tom uskla?ivanju bilo bi naravno u suprotnosti ako bi dr?ave ?lanice osim zajedni?kog sustava PDV?a zadr?ale druge poreze na promet u bilo kojem obliku.

95. Ve? je, s obzirom na gore navedeno, dosada?nje gledi?te sudske prakse preusko, prema kojem nacionalni porez kr?i zabranu ubiranja *poreza na promet* iz ?lanka 401. Direktive o PDV?u samo ako taj porez pokazuje bitne zna?ajke PDV?a(42). Ve? je nezavisni odvjetnik L?ger upozorio na to da to gledi?te Suda dr?avama ?lanicama paradoksalno dopu?ta ponovno uvo?enje kumulativnog sustava u vi?e faza, a ?ijem ukidanju upravo slu?i zajedni?ki sustav PDV?a(43). Naime, kumulativni sustav u vi?e faza ne pokazuje bitne zna?ajke PDV?a jer ne predvi?a odbitak ulaznog poreza.

96. Usto, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, nacionalni porez mo?e se odrediti kao porez na promet u smislu ?lanka 401. Direktive o PDV?u i stoga je zabranjen prema pravu Unije ako ugro?ava funkcioniranje zajedni?kog sustava PDV?a(44). To funkcioniranje po?iva upravo na tome da odre?eni oblik poreza na promet – tj. va?e?i PDV – treba u svim dr?avama ?lanicama osigurati jednake uvjete tr?i?nog natjecanja. Naime, u skladu s uvodnom izjavom 4. Direktive o PDV?u, cilj uvo?enja zajedni?kog sustava PDV?a jest primjena zakonodavstva o porezu na promet u dr?avama ?lanicama koja ne naru?ava uvjete tr?i?nog natjecanja ni ne spre?ava slobodno kretanje robe i usluga. Pritom treba, ?to je vi?e mogu?e, ukloniti ?imbenike koji mogu naru?avati uvjete tr?i?nog natjecanja, bilo na nacionalnoj bilo na razini Unije.

97. Posljedi?no je Sud sam u svojim posljednjim relevantnim odlukama zahtijevao da se prilikom usporedbe nacionalnog poreza sa zna?ajkama PDV?a osobito mora uzeti u obzir zahtjev osiguranja neutralnosti zajedni?kog sustava PDV?a u svakom trenutku(45). Me?utim, ostaje otvoreno pitanje za?to samo jedan porez koji ispunjava bitne zna?ajke PDV?a mo?e ugroziti zajedni?ki sustav PDV?a naru?avanjem uvjeta tr?i?nog natjecanja. Kao ?to je nezavisna odvjetnica Stix-Hackl ve? pravilno utvrdila, zajedni?ki sustav PDV?a najvi?e ugro?ava porez koji pokazuje kako bitne zna?ajke PDV?a tako i zna?ajke koje su u sukobu s PDV?om(46).

98. Stoga, protiv uskoga gledi?ta sudske prakse ne govori samo tekst ?lanka 401. Direktive o PDV?u, koji se ne odnosi na narav PDV?a, nego na narav poreza na promet koji od njega treba razlikovati. Prije svega, usko tuma?enje te odredbe oduzima joj koristan u?inak jer dopu?ta ubiranje nacionalnih poreza na promet koji – poput primjerice poreza na promet prema

kumulativnom sustavu u više faza – ugrožavaju funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a narušavanjem uvjeta tržišnog natjecanja.

99. Šire tumačenje članka 401. Direktive o PDV-u omogućuje sudska praksa jer je na određeni način uvijek ostavila otvoreno pitanje bi li se prema pravu Unije mogli zabraniti i drugi porezi koji nemaju bitne značajke PDV-a. Naime, stajalište Suda još se uvijek može razumjeti tako da *barem* jedan porez koji pokazuje bitne značajke PDV-a nije u skladu sa sadašnjim člankom 401. Direktive o PDV-u(47). Prema tome ne bi bilo isključeno da bi i drugi porezi mogli s njime biti u suprotnosti(48).

100. Stoga mi se čini očit da zabrana poreza prema članku 401. Direktive o PDV-u pretpostavlja da nacionalni porez ne pokazuje bitne značajke PDV-a, nego poreza na promet. Usto, ta odredba prema svojem smislu i svrsi te u skladu s dosadašnjom sudskom praksom zabranjuje samo takve poreze koji ugrožavaju funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a tako što narušavaju uvjete tržišnog natjecanja na nacionalnoj ili na razini Unije.

101. U nastavku će stoga kratko razmotriti koje bi učinke za ovaj slučaj moglo imati na takav način promijenjeno gledište sudske prakse.

b) Bitne značajke poreza na promet

102. Najprije bi trebalo ispitati pokazuje li materijalni posebni porez bitne značajke poreza na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u.

103. Polaznu točku za utvrđivanje bitnih značajki poreza na promet nude bitne značajke PDV-a prema sudskoj praksi Suda. Naime, PDV bi trebao već sadržavati značajke šireg pojma poreza na promet te dodatno posebne značajke PDV-a.

i) Priznavanje odbitka ulaznog poreza i prenosivost poreza

104. Najprije se treba složiti s nezavisnim odvjetnicima Mischom i Stix-Hackl da odbitak ulaznog poreza ne može biti bitna značajka poreza na promet(49). Upravo bi ta značajka spriječila da se državama članicama zabrani ponovno uvođenje kumulativnog sustava u više faza, čijem ukidanju upravo služi zajednički sustav PDV-a.

105. Ni prenosivost poreza na krajnjeg potrošača koju zahtijeva Sud(50), a koja se uvijek opisuje kao posljedica odbitka ulaznog poreza(51), nije pretpostavka priznanja naravi poreza na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u. Naime, upravo je u kumulativnom sustavu u više faza prenosivost upitna jer ne vladaju jednaki uvjeti tržišnog natjecanja. Usto, zahtjev prenosivosti poreza u konačnici bi doveo do toga da upravo porezi koji osobito narušavaju tržišno natjecanje i stoga zbog vrlo različitih uvjeta tržišnog natjecanja za porezne obveznike nisu prenosivi ne bi bili obuhvaćeni zabranom iz članka 401. Direktive o PDV-u.

ii) Ubiranje na svakom stupnju proizvodnje i distribucije

106. Ni značajka ubiranja na svakom stupnju proizvodnje i distribucije nije bitna značajka poreza na promet(52).

107. To nije samo Sud već smatrao u prijašnjoj sudskoj praksi(53). Usto su i sustavi s jednom fazom alternativa važećem sustavu PDV-a, s obzirom na to da prilikom primjene na prodaju krajnjim potrošačima na kraju dovode do istog poreznog rezultata.

iii) Izračun prema cijeni

108. Značajka izražana prema cijeni zapravo je bivstvena značajka poreza na promet. O porezu na promet može uopće biti riječ samo ako porez svoju poreznu osnovicu temelji na samom prometu.

109. Međutim, nije važno temelji li se izražun na jednom jedinom prihodu ili zbroju prihoda određenog razdoblja kao u ovom slučaju mađarskog posebnog poreza. Naime, čak i ako se porez izražunava prema ukupnom prihodu u godini, utječe na svaki pojedini prihod(54).

110. Doduše, Sud je u starijim postupcima zanijekao primjenjivost zabrane posebno u odnosu na jedan porez koji je slično kao ovaj posebni porez teretio određene skupine poduzeća samo na temelju ukupnoga godišnjeg prihoda(55). No na takvo utvrđenje može navesti nespornost na koji se može dijelom naići u sudskoj praksi, da se PDV ubire na dodanu vrijednost ostvarenu u svakoj transakciji(56). Međutim, tehnički gledano, to nije slučaj jer porezna osnovica prema članku 73. Direktive o PDV-u uključuje sve što čini naknadu.

111. Mađarski posebni porez stoga bi imao značajku izražuna prema cijeni.

iv) Opće ubiranje

112. Zaključno, i značajka općeg ubiranja pripada bitnim značajkama poreza na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u.

113. To slijedi izravno iz tumačenja članka 401. Direktive o PDV-u. Naime, odredba kao primjere poreza koji se ne mogu odrediti kao porez na promet navodi pojedine vrste poreza koji se usredotočuju na oporezivanje određenih usluga poput osiguranja, nekretnina, klađenja i kockanja. Takvi posebni porezi na promet stoga i nakon uvođenja zajedničkog sustava PDV-a ostaju i dalje dopušteni. Stoga su zabranjeni samo opći porezi na promet. Samo oni također imaju opseg koji može ugroziti funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a.

114. Sud je dosad općim porezima na promet smatrao samo poreze koji obuhvaćaju sve gospodarske transakcije u državi članici(57).

115. Međutim, treba utvrditi da je i sam važeći PDV daleko od toga da oporezuje sve prihode. Tako osobito članci 132. i 135. Direktive o PDV-u sadrže mnoga porezna izuzeća za pojedine transakcije ili za cijele sektore. U tom smislu opće ubiranje poreza ne može pretpostavljati da se doista sve transakcije oporezuju. Takvo tumačenje oduzelo bi zabrani iz članka 401. Direktive o PDV-u svako praktično relevantno područje primjene(58).

116. Osobito u slučaju poreza poput predmetnog poreza, koji se ubire jedino u posljednjem distribucijskom stupnju, ne može se zahtijevati da obuhvati sve vrste transakcija. U pogledu općeg ubiranja poreza na promet u slučaju takvog poreza postavlja se samo pitanje ima li u odnosu na prihod ostvaren kod krajnjeg potrošača opći karakter.

117. Neovisno o pitanju kad u tom smislu treba smatrati da postoji opće ubiranje(59), u ovom postupku za to nedostaju potrebni podaci o području primjene poreza. Tako nacionalni sud samo upućuje na to da posebni porez obuhvaća djelatnosti maloprodaje u određenim sektorima numeriranim prema jedinstvenoj nomenklaturi gospodarskih aktivnosti važećoj u Mađarskoj. Međutim, iz toga nije vidljivo koliko je dalekosežno oporezivanje transakcija krajnjim potrošačima.

118. Na temelju dostupnih informacija stoga se ne može ocijeniti je li porez poput mađarskog posebnog poreza opći porez na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u.

c) Narušavanje uvjeta tržišnog natjecanja

119. Ako bi se utvrdilo da je u slučaju mađarskog posebnog poreza riječ o općem porezu na promet u smislu članka 401. Direktive o PDV-u, zabrana iz prava Unije dalje zahtijeva da taj porez ugrožava funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a tako što narušava uvjete tržišnog natjecanja na nacionalnoj ili na razini Unije.

120. To bi vjerojatno bio slučaj za posebni porez. Naime, prodaja istih proizvoda zbog progresije porezne stope ovisno o poreznom obvezniku stoga podliježe različitom poreznom teretu. Međutim, to ne vrijedi u pogledu retroaktivnog ubiranja posebnog poreza koji nije mogao narušiti tržišno natjecanje jer je bio nepoznat u trenutku transakcije.

121. Nadalje, zbog načina ubiranja posebnog poreza dužina proizvodnog i distribucijskog puta ponovno postaje važna za porezni teret, suprotno temeljnom načelu iz članka 1. stavka 2. prvog podstavka Direktive o PDV-u. Naime, ako trgovac na veliko isporučuje trgovcu na malo, prema progresivnoj stopi posebnog poreza ne dolazi ni do kakvog poreznog tereta. Međutim, ako se distribucijski put smanji za jedan stupanj, tako da bivši trgovac na veliko sada djeluje kao veliki trgovac na malo, zbog progresije stope nastaje porezni teret. Različito postupanje sa sustavima podružnica i franšiza također je rezultat tog ubiranja posebnog poreza koje nije u skladu s načelima zajedničkog sustava PDV-a(60).

122. Stoga bi mađarski posebni porez zbog svoje progresivne stope načelno ugrožavao funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a, tako što narušava uvjete tržišnog natjecanja na nacionalnoj razini. Za razliku od temeljnih sloboda, ovdje se ne zahtijeva prekogranično narušavanje uvjeta tržišnog natjecanja.

d) Privremeni zaključak

123. S obzirom na nedovoljne podatke u zahtjevu za prethodnu odluku u pogledu opće naravi posebnog poreza te s obzirom na okolnost da se čini da tumačenje članka 401. Direktive o PDV-u u glavnom postupku dosad nema nikakvu ulogu, predlažem Sudu da ne otvori ponovno usmeni postupak kako bi sudionicima u tom smislu dao priliku za zauzimanje stajališta.

124. Čini mi se svrhovitijim u ovom postupku pojasniti samo pitanja o primarnom pravu koja je postavio sud koji je uputio zahtjev i ustoj sud koji je uputio zahtjev samo uputiti na to da odgovarajuće uzme u obzir članak 401. Direktive o PDV-u. Ako bi sud koji je uputio zahtjev zaključio, s obzirom na dosadašnju sudsku praksu Suda i ta razmatranja, da se ne može isključiti da mađarski posebni porez povremeno čini članak 401. Direktive o PDV-u, morao bi ponovno uputiti zahtjev za prethodnu odluku.

6. Zaključak

125. Na prethodno pitanje stoga treba odgovoriti tako da se članak 49. UFEU-a, koji treba primijeniti u ovom slučaju, u vezi s člankom 54. UFEU-a ne protivi ubiranju mađarskog posebnog poreza, kako ga je opisao sud koji je uputio zahtjev. Ipak, sud koji je uputio zahtjev treba ispitati je li posebni porez u skladu s člankom 401. Direktive o PDV-u.

V – Zaključak

126. Stoga predlažem da se na prethodno pitanje koje je uputio Székesfehérvári Törvényszék odgovori na sljedeći način:

Članak 49. UFEU-a, koji treba primijeniti u glavnom postupku, u vezi s člankom 54. UFEU-a ne

protivi se ubiranju ma?arskog posebnog poreza, kako ga je opisao sud koji je uputio zahtjev. Ipak, sud koji je uputio zahtjev treba ispitati je li takav porez u skladu s ?lankom 401. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

1 – Izvorni jezik: njema?ki

2 – Vidjeti primjerice presudu od 21. prosinca 2011., Enel Produzione (C?242/10, Zb., str. I?13665., t. 32. i ondje navedenu sudsku praksu). Te zahtjeve sada ure?uje i ?lanak 94. Poslovnika Suda od 25. rujna 2012. (SL L 265, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 11., str. 3.), koji se u ovom postupku ipak ne primjenjuje.

3 – Vidjeti primjerice presudu od 27. studenoga 2012., Pringle (C?370/12, t. 84. i prate?e to?ke te ondje navedenu sudsku praksu).

4 – Vidjeti u tom smislu presudu od 3. o?ujka 1994., Vaneetveld (C?316/93, Zb., 1994., str. I?763., t. 14.).

5 – Vidjeti u tom smislu presude od 21. rujna 1999., Brentjens' (C?115/97 do C?117/97, Zb., 1999., str. I?6025., t. 40.) i od 10. o?ujka 2009., Heinrich (C?345/06, Zb., 2009., str. I?1659., t. 35.).

6 – Vidjeti osobito parlamentarna pitanja od 20. prosinca 2010. (E-010535/2010), od 2. velja?e 2011. (E-000576/2011) i od 19. sije?nja 2012. (O-000009/2012) kao i odgovor Komisije od 15. o?ujka 2011. na pitanja E-000576/11 i E-000955/11.

7 – Vidjeti u tom smislu presude Brentjens' (navedenu u bilj. 5., t. 42.) i od 11. travnja 2000., Deliège (C?51/96 i C?191/97, Zb., 2000., str. I?2549., t. 38.).

8 – SL L 347, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.

9 – O toj ovlasti Suda vidjeti primjerice presude od 20. o?ujka 1986., Tissier (35/85, Zb., 1986., str. 1207., t. 9.) i od 30. svibnja 2013., Worten (C?342/12, t. 30.).

10 – Vidjeti u tom smislu i odgovor Komisije od 15. o?ujka 2011. na pitanja E?000576/11 i E?000955/11, zbog kojih se Komisija na temelju pritu?be u tom smislu ve? bavila mogu?noš?u da posebni porez povre?uje ?lanak 401. Direktive o PDV?u.

11 – Vidjeti presude od 8. studenoga 2007., Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (C?221/06, Zb., 2007., str. I?9643., t. 43.) i od 17. srpnja 2008., Essent Netwerk Noord i dr. (C?206/06, Zb., 2008., str. I?5497., t. 44.), u oba slu?aja u pogledu ?lanka 90. UEZ?a.

12 – Vidjeti presudu od 9. svibnja 1985., Humblot (112/84, Zb., 1985., str. 1367., t. 14.), u pogledu ?lanka 95. UEEZ?a; vidjeti u tom smislu i presude od 17. rujna 1987., Feldain (433/85, Zb., str. 1987., 3521., t. 16.) i od 3. o?ujka 1988., Bergandi (252/86, Zb., 1988., str. 1343., t. 28.), u pogledu ?lanka 95. UEEZ?a.

13 – Presuda Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten (navedena u bilj. 11., t. 49. i ondje navedena sudska praksa), u pogledu ?lanka 90. UEZ?a

14 – Vidjeti u tom smislu presudu od 12. travnja 1994., Halliburton Services (C?1/93, Zb., 1994., str. I?1137.).

15 – Vidjeti primjerice presude od 22. prosinca 2008., Truck Center (C?282/07, Zb., 2008., str. I?10767., t. 32.) i od 18. lipnja 2009., Aberdeen Property Fininvest Alpha (C?303/07, Zb., 2009.,

str. I?5145., t. 38. i ondje navedenu sudsku praksu).

16 – Vidjeti, me?u ostalim, presude od 14. velja?e 1995., Schumacker (C?279/93, Zb., 1995., str. I?225., t. 30.), od 12. prosinca 2006., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C?374/04, Zb., 2006., str. I?11673., t. 46.) i od 2. travnja 2009., Elshani (C?459/07, Zb., 2009., str. I?2759., t. 36.).

17 – Vidjeti u tom smislu presude Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (navedenu u bilj. 16., t. 46.) i Truck Center (navedenu u bilj. 15., t. 36.).

18 – Vidjeti, me?u ostalim, presude od 5. prosinca 1989., Komisija/Italija (C?3/88, Zb., str. 1989., 4035., t. 8.), od 13. srpnja 1993., Commerzbank (C?330/91, Zb., 1993., str. I?4017., t. 14.), od 8. srpnja 1999., Baxter i dr. (C?254/97, Zb., 1999., str. I?4809., t. 10.), od 25. sije?nja 2007., Meindl (C?329/05, Zb., 2007., str. I?1107., t. 21.) i od 1. lipnja 2010., Blanco Pérez i Chao Gómez (C?570/07 i C?571/07, Zb., 2010., str. I?4629., t. 117. i prate?e to?ke).

19 – Vidjeti presude od 7. srpnja 1988., Stanton i L'Étoile 1905 (143/87, Zb., 1988., str. 3877., t. 9.), Commerzbank (navedenu u bilj. 18., t. 15.), Baxter i dr. (navedenu u bilj. 18., t. 13.) i od 22. ožujka 2007., Talotta (C?383/05, Zb., 2007., str. I?2555., t. 32.). Vidjeti i presude Bergandi (navedenu u bilj. 12., t. 28.) u pogledu ?lanka 95. UEEZ?a i od 26. listopada 2010., Schmelz (C?97/09, Zb., 2010., str. I?10465., t. 48.) u pogledu slobode pružanja usluga.

20 – Vidjeti presudu Blanco Pérez i Chao Gómez (navedenu u bilj. 18., t. 119.).

21 – Vidjeti presude Talotta (navedenu u bilj. 19., t. 32.) te Blanco Pérez i Chao Gómez (navedenu u bilj. 18., t. 119.). Vidjeti i presudu od 8. svibnja 1990., Biehl (C?175/88, Zb., 1990., str. I?1779., t. 14.) u pogledu slobode kretanja radnika.

22 – Vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2012., Erny (C?172/11, t. 41.) u pogledu slobode kretanja radnika.

23 – Vidjeti presude Baxter i dr. (navedenu u bilj. 18., t. 13.) i Blanco Pérez i Chao Gómez (navedenu u bilj. 18., t. 119.).

24 – Vidjeti presudu Komisija/Italija (navedenu u bilj. 18., t. 9.) i presudu Humblot (navedenu u bilj. 12., t. 14.) u pogledu ?lanka 95. UEEZ?a.

25 – Vidjeti presudu Schumacker (navedenu u bilj. 16., t. 28.).

26 – Vidjeti gore to?ku 32.

27 – Vidjeti u tom smislu primjerice presudu Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (navedenu u bilj. 16., t. 46.).

28 – Vidjeti dolje to?ku 64. i prate?e to?ke.

29 – Vidjeti u tom smislu i moje mišljenje od 19. srpnja 2012., A (C?123/11, t. 40. i prate?e to?ke).

30 – Vidjeti gornju to?ku 48. i prate?e to?ke.

31 – Vidjeti primjerice presude Truck Center (navedenu u bilj. 15., t. 33.), Blanco Pérez i Chao Gómez (navedenu u bilj. 18., t. 53.) kao i od 6. rujna 2012., DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C?380/11, t. 33. i ondje navedenu sudsku praksu).

32 – Vidjeti detaljnije moje mišljenje od 21. prosinca 2011., X (C?498/10, t. 28.).

33 – Vidjeti u pogledu zakonodavstva o unutarnjem tržištu ?lanak 114. stavak 2. i ?lanak 115., u pogledu industrijske politike ?lanak 173. stavak 3. drugi podstavak, u pogledu politike u području okoliša ?lanak 192. stavak 2. prvi podstavak to?ku (a) i u pogledu energetske politike ?lanak 194. stavak 3. UFEU?a.

34 – Vidjeti u tom smislu presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, t. 91. i 94.).

35 – Vidjeti presudu od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C?397/98 i C?410/98, Zb., 2001., str. I?1727., t. 39.).

36 – Vidjeti primjerice presude od 31. ožujka 1992., Dansk Denkavit i Poulsen Trading (C?200/90, Zb., 1992., str. I?2217., t. 10. i ondje navedenu sudsku praksu) i od 17. rujna 1997., UCAL (C?347/95, Zb., 1997., str. I?4911., t. 32.).

37 – Vidjeti gornju to?ku 48. i prate?e to?ke.

38 – Vidjeti, me?u ostalim, presude od 9. ožujka 2000., EKW i Wein & Co (C?437/97, Zb., 2000., str. I?1157., t. 23.), od 19. rujna 2002., Tulliasiamies i Siilin (C?101/00, Zb., 2002., str. I?7487., t. 105.), od 3. listopada 2006., Banca popolare di Cremona (C?475/03, Zb., 2006., str. I?9373., t. 27. i prate?e to?ke) i od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr. (C?283/06 i C?312/06, Zb., 2007., str. I?8463., t. 36.); tako?er vidjeti presudu od 7. svibnja 1992., Bozzi (C?347/90, Zb., 1992., str. I?2947., t. 10.).

39 – Vidjeti, me?u ostalim, presude od 8. lipnja 1999., Pelzl i dr. (C?338/97, C?344/97 i C?390/97, Zb., 1999., str. I?3319., t. 21.), Banca popolare di Cremona (navedenu u bilj. 38., t. 28.) i KÖGÁZ i dr. (navedenu u bilj. 38., t. 37.).

40 – Vidjeti primjerice presude Banca popolare di Cremona (navedenu u bilj. 38., t. 23.) i KÖGÁZ i dr. (navedenu u bilj. 38., t. 31.).

41 – Prva direktiva Vije?a 67/227/EEZ od 11. travnja 1967. o uskla?ivanju propisa država ?lanica o porezu na promet (SL 71, str. 1301.)

42 – Vidjeti primjerice presudu KÖGÁZ i dr. (navedenu u bilj. 38., t. 36. i ondje navedenu sudsku praksu).

43 – Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika Légera od 13. ožujka 1997., Solisnor?Estaleiros Navais (C?130/96, Zb., 1997., str. I?5053., t. 42.).

44 – Vidjeti primjerice presude Banca popolare di Cremona (navedenu u bilj. 38., t. 23. do 25.) i KÖGÁZ i dr. (navedenu u bilj. 38., t. 31. i 34.); vidjeti i presudu od 27. studenoga 1985., Rousseau Wilmot (295/84, Zb., 1985., str. 3764., t. 16.).

45 – Presude Banca popolare di Cremona (navedena u bilj. 38., t. 29.) i KÖGÁZ i dr. (navedena u bilj. 38., t. 38.).

46 – Mišljenje nezavisne odvjetnice Stix?Hackl od 14. ožujka 2006., Banca popolare di Cremona (C?475/03, Zb., 2006., str. I?9373., t. 36.).

47 – Vidjeti u tom smislu presude Dansk Denkavit i Poulsen Trading (navedenu u bilj. 36., t. 11.),

od 26. lipnja 1997., Careda i dr. (C?370/95 do C?372/95, Zb., 1997., str. I?3721., t. 14.), od 19. velja?e 1998., SPAR (C?318/96, Zb., 1998., str. I?785., t. 22.), Pelzl i dr. (navedenu u bilj. 40., t. 20.) i KÖGÁZ i dr. (navedenu u bilj. 38., t. 34. i prate?e to?ke).

48 – Vidjeti u tom smislu presudu od 13. srpnja 1989., Wisselink i dr. (93/88 i 94/88, Zb., 1989., str. 2671., t. 11.) u pogledu kumulativnog sustava u više faza te mišljenje nezavisnog odvjetnika Albera od 18. ožujka 1999., Pelzl i dr. (C?338/97, C?344/97 i C?390/97, Zb., 1999., str. I?3319., t. 85.).

49 – Mišljenje nezavisnog odvjetnika Mischoa od 27. travnja 1989., Wisselink i dr. (93/88 i 94/88, Zb., 1989., str. 2671., t. 50.) i mišljenje Banca popolare di Cremona nezavisne odvjetnice Stix?Hackl (navedeno u bilj. 46., t. 110.).

50 – Vidjeti me?u ostalim presude Careda i dr. (navedenu u bilj. 47., t. 14. i prate?e to?ke) i KÖGÁZ i dr. (navedenu u bilj. 38., t. 50. i 57.).

51 – Vidjeti me?u ostalim presude Pelzl i dr. (navedenu u bilj. 39., t. 21.), Banca popolare di Cremona (navedenu u bilj. 38., t. 28.) i KÖGÁZ i dr. (navedenu u bilj. 38., t. 37.).

52 – Mišljenje Wisselink i dr. (navedeno u bilj. 49., t. 50.).

53 – Vidjeti presudu Wisselink i dr. (navedenu u bilj. 48., t. 11. i prate?e to?ke).

54 – Mišljenje Pelzl i dr. (navedeno u bilj. 48., t. 44. i 57.); vidjeti i mišljenje nezavisnog odvjetnika Jacobsa od 17. ožujka 2005., Banca popolare di Cremona (C?475/03, Zb., 2006., str. I?9373., t. 46. i prate?e to?ke) i mišljenje Banca popolare di Cremona nezavisne odvjetnice Stix?Hackl (navedeno u bilj. 46., t. 79.).

55 – Vidjeti presude Rousseau Wilmot (navedenu u bilj. 44., t. 16.) i Pelzl i dr. (navedenu u bilj. 39., t. 25.); ali druk?ije presuda Dansk Denkvit i Poulsen Trading (navedena u bilj. 36.).

56 – Vidjeti presude od 19. ožujka 1991., Giant (C?109/90, Zb., 1991., str. I?1385., t. 14.) i od 16. prosinca 1992., Beaulande (C?208/91, Zb., 1992., str. I?6709., t. 18.).

57 – Presude Beaulande (navedena u bilj. 56., t. 16.), od 17. rujna 1997., Solisnor?Estaleiros Navais (C?130/96, Zb., 1997., str. I?5053., t. 17.) kao i Tulliasiamies i Siilin (navedena u bilj. 38., t. 101.); vidjeti i presudu EKW i Wein & Co (navedenu u bilj. 38., t. 24.).

58 – Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika Saggioa od 1. srpnja 1999., EKW i Wein & Co (C?437/97, Zb., 2000., str. I?1157., t. 21.).

59 – Vidjeti u tom smislu razli?ita rješenja u mišljenju nezavisnog odvjetnika Jacobsa od 19. ožujka 1992., Bozzi (C?347/90, Zb., 1992., str. I?2947., t. 14.) i u mišljenju nezavisnog odvjetnika Albera od 20. studenoga 1997., SPAR (C?318/96, Zb., 1998., str. I?785., t. 33.).

60 – Vidjeti gornju to?ku 72. i prate?e to?ke.