

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 13 czerwca 2019 r.(1).

Sprawa C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

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

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Trybunał zajmuje się kwestiami z zakresu prawa podatkowego i prawa pomocy państwa, które mają jednocześnie szczególne znaczenie dla proponowanego obecnie przez Komisję Europejską podatku od usług cyfrowych opartego na obrocie(2). Tak też na tle niniejszej sprawy powstaje pytanie, czy opodatkowanie dochodu przedsiębiorstwa w oparciu o obrót stanowi już podatek obrotowy, czy też taki podatek jest bezpośrednim podatkiem dochodowym?

2. Ponadto Trybunał po raz kolejny(3) zajmuje się kwestią dyskryminacji pośredniej na skutek przepisów podatkowych, których dyskryminujący charakter tym razem może wynikać już z samego progresywnego charakteru skali podatkowej. W końcu Trybunał musi zająć się kwestią, czy progresywne opodatkowanie silniejszych ekonomicznie przedsiębiorstw stanowi dodatkowo również nieuzasadnioną pomoc na rzecz innych przedsiębiorstw.

3. Efekt redystrybucyjny zamierzony zazwyczaj przez progresywną skalę podatkową sam w sobie prowadzi do tego, że podmioty silniejsze ekonomicznie podlegają wyższemu

opodatkowaniu, a tym samym są gorzej traktowane niż podmioty sąsiednie ekonomicznie. Jako że podmioty silniejsze ekonomicznie częściej prowadzą działalność transgraniczną, można by uznać progresywną skalę podatkową za pośrednią dyskryminację tych podmiotów, zwłaszcza jeżeli progresja podatkowa jest celowo wykorzystywana, aby objąć niż silniejsze ekonomicznie przedsiębiorstwa zagraniczne.

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

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

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

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

B. Prawo krajowe

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

7. Preambuła do ustawy o podatku szczególnym stanowi:

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

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

„Dla celów niniejszej ustawy: [...]”

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

9. Zgodnie z § 2 ustawy o podatku szczególnym:

„Opodatkowaniu podlega:

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

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

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

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

11. Zgodnie z § 4 ust. 1 ustawy o podatku szczególnym podstawą opodatkowania stanowi „obrót netto podatnika pochodzący w roku podatkowym z jego działalności określonej w § 2”.

12. Podatek szczególny przewiduje progresywną strukturę stawek. Stosownie do § 5 lit. b) ustawy o podatku szczególnym dotyczącego stawki podatkowej

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

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

„Podatek podatników uznanych za przedsiębiorstwo powiązane w rozumieniu ustawy [nr LXXXI z 1996 r.] w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych i dywidend ustala się poprzez podzielenie 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 rocznego obrotu netto pochodzącego z działalności określonej w § 2 lit. a) i b) osiągniętego przez wszystkich podatników powiązanych”.

III. Postępowanie główne

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

15. Główną działalnością skarżycielki jest świadczenie usług na rynku telekomunikacyjnym. Według sędzi odwoławczego była ona w spornych latach trzecim pod względem wielkości operatorem na węgierskim rynku telekomunikacyjnym.

16. W ramach przeprowadzonej u skarżycielki kontroli podatkowej a posteriori za okres od dnia 1

kwietnia 2011 r. do dnia 31 marca 2015 r. organy podatkowe obciążyły skarżącego kwotą w wysokości 8 371 000 HUF z tytułu różnicy podatkowej oraz obciążyły go odsetkami z tytułu opóźnienia oraz grzywną. Po tym, gdy odwołanie od tej decyzji zostało uwzględnione jedynie częściowo, skarżący wniosła skargę do sądu odsyłającego.

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

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

19. 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 szczególny przestał już obowiązywać i nie miał zastosowania w odniesieniu do 2013 r.

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

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

1. Czy postanowienia art. 49, 54, 107 i 108 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie procentowi krajowemu, w ramach którego uregulowanie krajowe (ustawa nakładająca szczególny podatek telekomunikacyjny) skutkuje tym, że rzeczywiste obciążenie podatkowe spoczywa na podatnikach należących do kapitału zagranicznego, i czy wspomniany skutek jest po prostu dyskryminujący?

2. Czy art. 107 i 108 TFUE stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje obowiązek uiszczenia podatku o progresywnej stawce podatkowej obciążającego obrót, i czy obowiązek ten jest po prostu dyskryminujący, jeżeli skutkuje tym, że rzeczywiste obciążenie podatkowe, w najwyższym przedziale podatkowym, spoczywa głównie na podatnikach należących do kapitału zagranicznego, oraz czy skutek ten należy uznać za zakazaną pomoc państwa?

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

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

V. Ocena prawna

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

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

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

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

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

26. W swoim utrwalonym orzecznictwie Trybunał podkreśla, że aby dokonać wykładni art. 401 dyrektywy VAT, należy umieścić ten przepis w kontekście prawnym, w jakim on występuje(6).

27. Z motywów pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych(7) wynika, że harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych powinna umożliwić ustanowienie wspólnego rynku, na którym istnieje zdrowa konkurencja i którego cechy są podobne do rynku krajowego poprzez wyeliminowanie różnic w opodatkowaniu mogących naruszyć zasady konkurencji i zakłócających wymiany handlowe(8). Dyrektywa VAT(9) wprowadziła taki wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT).

28. Wspólny system podatku VAT zasadza się na zastosowaniu do towarów i usług, a? do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego?ci?le proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany(10). Jak podkreśla Trybunał,

ostatecznie ma go ponosić tylko konsument końcowy(11).

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

30. W tym względzie Trybunał orzekł, że za obciążającą obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje VAT, należy w każdym razie uznać podatki mające zasadnicze cechy charakterystyczne VAT, nawet jeżeli nie są one we wszystkich aspektach względem niego identyczne(12).

31. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że wskazać można cztery zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT: (1) generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi; (2) ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; (3) pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; (4) odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyjątkowo do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument(13).

32. Z jednej strony węgierski podatek szczególny nie obejmuje jednak całości transakcji, lecz jedynie szczególne transakcje przedsiębiorstw telekomunikacyjnych. Tym samym nie jest on zatem (ogólnym) podatkiem obrotowym w rozumieniu pierwszego kryterium, lecz co najwyżej mógłby być szczególnym podatkiem konsumpcyjnym, którego wprowadzenie przez państwa członkowskie byłoby jednak obecnie zakazane tylko w okolicznościach określonych w art. 1 ust. 2 i 3 dyrektywy 2008/118/WE(14).

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

34. Wymagałoby to, aby wysokość podatku była ustalona w chwili realizacji transakcji (tj. w chwili zaopatrzenia konsumenta) – co ma miejsce w przypadku podatku VAT. Jednak z uwagi na to, że podatek można obliczyć dopiero z końcem roku, a jego wysokość zależy od wysokości rocznego obrotu, świadczone usługi przedsiębiorstwo telekomunikacyjne w ogóle jeszcze nie zna, a w każdym razie nie zna dokładnie, wysokości obciążenia podatkowego, które ewentualnie miałyby przerzucić na konsumenta, w chwili realizacji usługi(15). Przykładowo w przypadku nieosiągnięcia dolnego progu na koniec roku nie powstanie w ogóle obciążenie podatkowe, które trzeba by przerzucić na konsumenta. W związku z tym nie mamy do czynienia z podatkiem, który jest *nastawiony na to, aby przerzucić go na konsumenta*.

35. Jest więc raczej tak, że z konstrukcji węgierskiego szczególnego podatku telekomunikacyjnego wynika, iż to przedsiębiorstwa telekomunikacyjne mają bezpośrednio podlegać opodatkowaniu, na co Węgry trafnie zwracają uwagę. Zgodnie z preambułą ich zdolność wniesienia wkładu do danin publicznych ma przewyższać ogólny obowiązek podatkowy

(jak się wydaje chodzi tu o ogólną zdolność do płaćcenia podatków). W konsekwencji opodatkowaniu podlega szczególna zdolność finansowa tych przedsiębiorstw, a nie zdolność finansowa odbiorców usług telekomunikacyjnych. W tym względzie węgierski podatek szczególny jest podobny do szczególnego (bezporedniego) podatku od przedsiębiorstw obcych, którego okrełone przedsiębiorstwa, w tym przypadku przedsiębiorstwa telekomunikacyjne.

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

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

B. Pytanie pierwsze: Naruszenie swobody przedsiębiorczości

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

39. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że o ile obszar opodatkowania bezporedniego – do którego zaliczyć należy rozpatrywany podatek szczególny (w tym zakresie zob. pkt 35 i nast. powyżej) – jako taki nie należy do kompetencji Unii, to jednak państwa członkowskie powinny wykonywać pozostawione im kompetencje z poszanowaniem prawa Unii, którego członkowie są w szczególności swobody podstawowe(16).

40. Swoboda przedsiębiorczości, jak art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE w przypadku spółek utworzonych zgodnie z przepisami państwa członkowskiego i mających statutów siedzib, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii, prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji(17).

41. Swoboda przedsiębiorczości miaaby 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 szczególny stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości (w tym zakresie zob. pkt 2) oraz czy ograniczenie takie ewentualnie uzasadnione jest nadrzędnymi względami interesu ogólnego (w tym zakresie zob. pkt 3).

1. Sytuacja transgraniczna

42. Rzecz węgierski wyraża wątpliwość co do tego, w jakich okolicznościach spółki mogą być uznane za „krajowe” lub „zagraniczne”. W tym kontekście należy przede wszystkim stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w przypadku spółek to ich siedziba służy określeniu czynnika z porządkiem prawnym danego państwa, podobnie jak przynależność państwowa w przypadku osób fizycznych(18). Ponieważ skarżąca w postępowaniu głównym ma siedzibę na Węgrzech, należy ją uznać za spółkę węgierską, co sprawia, że nie mamy do czynienia z sytuacją transgraniczną.

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

44. W tym kontekście Trybunał orzekł już bowiem, że do celów podatkowych spółka może powołać się na ograniczenie swobody przedsiębiorczości innej spółki, z której jest ona powołana, jeżeli takie ograniczenie ma wpływ na jej własne opodatkowanie(19). Skarżąca w postępowaniu głównym może zatem powoływać się na ewentualne ograniczenie swobody przedsiębiorczości swojej spółki dominującej, Vodafone Europe B.V.

2. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości

45. Ograniczeniami swobody przedsiębiorczości są, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wszelkie środki, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność(20). Zasadniczo obejmuje to dyskryminację, ale również ograniczenia o charakterze niedyskryminującym. Niemniej w przypadku podatków trzeba uwzględnić, że stanowi one *same w sobie* obciążenie, a tym samym zmniejszają atrakcyjność oddziały w innym państwie członkowskim. Ocena wedle kryterium ograniczeń o charakterze niedyskryminującym sprawia, że w rezultacie wszystkie krajowe zdarzenia podatkowe poddane byłyby prawu Unii, co istotnie zagrażałoby suwerenności państw członkowskich w kwestiach podatkowych(21).

46. Dlatego też Trybunał już wielokrotnie orzeka, że przepisy państw członkowskich dotyczących warunków i poziomu opodatkowania objęte są autonomią w sprawach podatkowych, z zastrzeżeniem traktowania sytuacji transgranicznych w sposób niedyskryminacyjny w stosunku do sytuacji krajowych(22).

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

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

a) Brak doniosłości zasady konsolidacji w rozpatrywanym kontekście

49. Nie można zgodzić się ze stanowiskiem Komisji w zakresie, w jakim uważa ona, że

naruszenie swobody przedsiębiorczości wynika bezpośrednio z wyroku w sprawie Hervis Sport.

50. Charakterystycznym elementem stanu faktycznego tamtej sprawy byłaby zależność między progresywnym, opartym na obrocie podatkiem dochodowym od handlu detalicznego a tak zwaną zasadą konsolidacji dotyczącą grup spółek. Zasada ta określa, że w celu ustalenia przynależności do poszczególnych przedziałów progresji podatkowej doniosłby 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 niezbytna, aby nie doprowadzić do obejścia progresywnego efektu opodatkowania przez podział na większą liczbę osób prawnych.

51. Trybunał wyraził jednak zastrzeżenia w odniesieniu do zgodności zasady konsolidacji z prawem Unii(24). Jako że ta sama zasada konsolidacji występuje w § 7 ustawy o podatku szczególnym również w odniesieniu do rozpatrywanego szczególnego podatku telekomunikacyjnego, Komisja upatruje już w tej okoliczności naruszenia prawa Unii.

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

53. Stąd też Trybunał musi w niniejszej sprawie odnieść się do pytania, czy ukształtowanie podatku szczególnego jako takie – niezależnie do zasady konsolidacji – wywołuje skutek dyskryminacyjny. W wyroku w sprawie Hervis Sport nie udzielono odpowiedzi na to pytanie, w tym również – co słusznie podkreśla Vodafone – nie stwierdzono, jak twierdzi rząd węgierski, że progresywny charakter podatku jako taki nie jest wystarczający do przyjęcia dyskryminacji. Na gruncie przywołanej sprawy Trybunał zajmował się jedynie pojęciem progresywnej stawki podatkowej i zasady konsolidacji, nie wykluczając przy tym, że progresywna stawka sama w sobie może prowadzić do wystąpienia dyskryminacji(25).

b) Odmienne traktowanie

54. Dlatego też w pierwszej kolejności należy zadać pytanie, czy ustawa o podatku szczególnym 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 wyjątkowo określone progi obrotowe, które zasadniczo mogą obejmować wszystkie przedsiębiorstwa. Stawki podatkowe, które wiążą się z tymi progami obrotowymi, stosuje się jednolicie wobec każdego przedsiębiorstwa. W związku z tym rząd węgierski stoi na stanowisku, że nie mamy do czynienia z odmiennym traktowaniem.

55. Przeciwno temu argumentowi nie można podnieść, że odmienne traktowanie polega na samym fakcie, że przedsiębiorstwa mające większe obroty płać w wartościach bezwzględnych więcej z tytułu podatku szczególnego niż przedsiębiorstwa mające mniejsze obroty. Okoliczność ta samodzielnie nie stanowi jeszcze odmiennego traktowania, gdy odmienne 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.

56. W przypadku progresywnej stawki podatkowej podstawa opodatkowania i zobowiązanie podatkowe nie pozostają jednak w takiej samej relacji dla wszystkich podatników. Jest to szczególnie widoczne w niniejszej sprawie, jeżeli porówna się średnie stawki podatkowe, którym podlegają podatnicy w odniesieniu do całości osiąganego przez nich obrotu, a nie tylko co do poszczególnych progów obrotowych. Średnia stawka podatkowa wzrasta wraz z osiągnięciem danych progów obrotowych, co sprawia, że przedsiębiorstwa mające większe obroty znacznie rzeczej 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(26).

c) **Gorsze traktowanie sytuacji transgranicznej**

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

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

59. Niemniej podstawowe swobody zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji, ale również wszelkich ukrytych lub pośrednich form dyskryminacji, które poprzez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą do tego samego skutku(27). Decydujące dla przyjęcia dyskryminującego charakteru w rozumieniu art. 49 i 54 TFUE jest zatem to, czy odmienne traktowanie przedsiębiorstw telekomunikacyjnych ze względu na kryterium rocznego obrotu netto jest równoznaczne z odmiennym traktowaniem ze względu na pochodzenie lub siedzibę przedsiębiorstwa.

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

1) *Istotna korelacja*

61. Z dotychczasowego orzecznictwa nie wynika spójny obraz tak co do zakresu, jak i charakteru omawianej korelacji. Jeżeli chodzi o zakres w ujęciu ilościowym, Trybunał brał dotychczas pod uwagę zarówno zgodnie w większości przypadków(28), jak też okoliczność, że dany przepis dotyczy po prostu większej liczby nierezydentów(29); w niektórych przypadkach mówi on nawet jedynie o samym ryzyku gorszego traktowania(30). Jeżeli chodzi o kryterium

jakościowe, niepewne jest nie tylko to, czy korelacja ta musi istnieć w typowych okolicznościach(31), względnie czy musi ona wynikać z natury kryterium rozróżnienia, na co wskazuje kilka wyroków(32), czy też może opierać się na raczej przypadkowych stosunkach faktycznych(33). Ponadto nie jest jasne, czy korelacja ilościowa i jakościowa muszą występować jednocześnie, czy też ewentualnie wystarczające jest takież występowanie jednego z tych elementów.

62. Jak już wspominałem 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(34).

i) Kryterium ilościowe

63. Nie jest zatem w żadnym razie wystarczająca w ujęciu ilościowym sama przewaga liczebna w rozumieniu sytuacji, w której danym rodzkiem 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(35).

64. Niemniej ten element ilościowy może powodować znaczące utrudnienia w procesie stosowania prawa. Wynik analizy zależy bowiem od każdorazowo wybranych punktów odniesienia w danym wypadku. Tak więc w sprawie Hervis Sport Trybuna pyta, czy większość spółek powołanych *objętych najwyszym przedziałem podatku szczególnego* byłaby powołana z zagranicznymi spółkami dominującymi(36).

65. Odniesienie się wyłącznie do najwyszego przedziału podatku jako kryterium ogólnego nie jest jednak uzasadnione. Nie jest jasne, dlaczego tylko ten przedział miałby być doniosły dla stwierdzenia dyskryminującego charakteru danego rodzaju. W tamtym konkretnym przypadku można było to wyjaśnić w ten sposób, że pozostałe przedziały podatku w porównaniu z przedziałem najwyszym wydawały się być na tyle niskie, że pozwalało to na ich pominięcie(37). W niniejszej sprawie nie można jednak pomijać już średniego przedziału ze stawek podatkowych wynoszących 4,5%. Badanie wyłącznie w oparciu o najwyższy przedział podatku jest tym bardziej wątpliwe, im większą liczbę przedziałów progresji podatkowej przewiduje dany podatek. Podejście to zawodzi całkowicie, gdy występuje krocząca krzywa progresji, w której w ogóle brak jest przedziałów, co ma często miejsce na przykład w zakresie podatku dochodowego.

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

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

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

69. Jednak również w tym przypadku przyjęcie dyskryminacyjnego charakteru danego rodzaju 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 byłoby w stanie pobierać progresywnego podatku dochodowego, jeżeli i dlatego że nowi inwestorzy – zgodnie zresztą z zamierzeniami – na skutek sukcesu gospodarczego przyczyniali się do uzyskania większości wpływów podatkowych (albo w wartościach bezwzględnych, albo przez wzgląd na wyższe średnie stawki podatkowe). Prowadziłoby to do absurdalnych rezultatów, co pokazuje, że ocena ilościowa jest nieodpowiednia.

70. Badanie czysto ilościowe ma – poza wskazanymi już trudnościami przy obliczaniu (w tym zakresie zob. pkt 63 i nast. powyżej) – dodatkowo tę wadę, że prowadzi do istotnej niepewności prawnej, jeżeli nie określi się konkretnej wartości granicznej(38). Niemniej również konkretna wartość graniczna prowadziłaby do kolejnych problemów jak przykładowo trudne do rozstrzygnięcia spory pomiędzy sprzecznymi danymi statystycznymi oraz występującymi z upływem czasu wahaniem danych liczbowych.

71. Przykładowo ustanowiony w Niemczech we Francji „podatek od usług cyfrowych” zgodnie z doniesieniami prasowymi obejmuje obecnie szacunkowo 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 mogły powołać się na podstawowe swobody) zależałoby zawsze od danych statystycznych dostępnych dopiero po latach.

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

73. Jeżeli nawet – zgodnie ze stanowiskiem Komisji i sądu odsyłającego – odwołać się do udziałowców, to czy w przypadku większych grup spółek nie trzeba byłoby 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? W niniejszej sprawie struktura wspólników spółki dominującej Vodafone Europe B.V. lub niemieckiej spółki dominującej w grupie nie jest znana Trybunałowi. Niniejsza sprawa pokazuje bardzo dobrze nieprzydatność podejścia ilościowego, które ponadto opiera się na tym, jak ukształtowana jest struktura wspólników danej spółki.

ii) Kryterium jakościowe

74. Stąd też wydaje mi się, że ważniejsze niż element czysto ilościowy jest coraz częściej obecnie stosowane przez Trybunał kryterium jakościowe, zgodnie z którym kryterium

rozdzielenia musi ze swej natury lub w typowych okolicznościach dotyczyć spółek zagranicznych(39). Czysto przypadkowy związek, nawet jeżeli ilościowo jest bardzo istotny, może więc co do zasady nie być wystarczającym, aby prowadzić do dyskryminacji pośredniej.

75. Kryterium korelacji wynikającej z natury rzeczy wymaga jednak konkretyzacji w celu uniknięcia stosowania go bez określonej treści. Trybunał przyjął występowanie korelacji wynikającej z natury rzeczy przykładowo w przypadku, gdy farmaceuci wykonujący już działalność na terenie kraju byli uprzywilejowani przy wydawaniu zezwoleń na podjęcie działalności(40). Podstawą takiego stanowiska jest trafne spostrzeżenie, że korelacja między siedzibą a miejscem prowadzenia działalności przedsiębiorstwa opiera się na swoistej wewnętrznej logice i typowym charakterze, a nie tylko na przypadkowej strukturze określonego rynku lub branży.

76. To samo dotyczy – jak niedawno stwierdził rzecznik generalny N. Wahl(41) – sytuacji właścicieli pojazdów zarejestrowanych w danym państwie członkowskim, którzy w większości posiadają obywatelstwo danego państwa, gdy rejestracja pojazdów wiąże się z miejscem zamieszkania właścicieli pojazdów. Również wybór kryterium, które mogą spełniać wyjącznie pojazdy wyprodukowane za granicą, ponieważ w kraju nie produkuje się takich pojazdów, stanowi taki przypadek(42).

77. Występowanie korelacji wynikającej z natury rzeczy przyjęło należał ponadto również w przypadku cechy w postaci osiągnięcia 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(43).

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

79. Stosując te zasady do niniejszej sprawy, decydującego znaczenia nabiera to, czy wielkość obrotu danego przedsiębiorstwa z natury rzeczy skorelowana jest z (zagraniczną) siedzibą tego przedsiębiorstwa lub udziałowców sprawujących kontrolę nad tym przedsiębiorstwem. W tym względzie już w mojej opinii w sprawie Hervis Sport stwierdziłam, iż prawdą jest, że z reguły przedsiębiorstwa mające duże obroty będą raczej skoncentrowane na działaniu ponad krajowymi granicami na rynku wewnętrznym i wskutek tego może istnieć pewne prawdopodobieństwo, że takie przedsiębiorstwa działają również w innych państwach członkowskich(44).

80. Nie jest to jednak jeszcze samo w sobie wystarczające, co podkreśla również Republika Federalna Niemiec w toku rozprawy. Przedsiębiorstwa mające duże obroty mogą być również dobrze prowadzone przez rezydentów(45). Dotyczy to w równej mierze handlu detalicznego istotnego w sprawie Hervis Sport oraz rozpatrywanego w niniejszej sprawie sektora telekomunikacyjnego. Ma to szczególne znaczenie, gdy jak w niniejszej sprawie – por. art. 3 ust. 2 ustawy o podatku szczególnym – odniesiono się do obrotu osiągniętego w kraju, a nie do obrotu na rynku wewnętrznym. Nie widać powodu, dlaczego należałoby wyjść z ogólnego założenia, że przedsiębiorstwa zagraniczne działające na Węgrzech będą uzyskiwać wyszy obrót z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych na Węgrzech niż przedsiębiorstwa krajowe.

81. Innymi słowy, kryterium obrotu nie jest ze swej natury kryterium rozdzielenia o charakterze transgranicznym, lecz – co trafnie zauważyła Republika Czeska w uwagach na piśmie oraz

Republika Federalna Niemiec w toku rozprawy – o charakterze neutralnym. Obrót jako podstawa opodatkowania dla obliczenia podatku bezpořredniego jest tak samo neutralny jak np. zysk (lub wartořć majřtku). Podstawowe swobody nie faworyzujř ani jednego, ani drugiego. W tym wzglřdzie wystřpuje historycznie uwarunkowana „przypadkowořć” wřgierskiego rynku telekomunikacyjnego, co ewentualnie mogłoby zostać wykorzystane przez wřgierskiego ustawodawcř (co do tej problematyki zob. pkt 83 i nast. poniżej).

82. Potwierdzajř to równieř dane statystyczne przedstawione Trybunałowi. Jedna ze statystyk pokazuje, że pořród dziesięciu najwiřkszych přatników podatku od osób prawnych w 2010 r. na Wřgrzech znajdujř siř tylko trzy przedsiřbiorstwa, które nie należą do zagranicznych udziałowców. Gospodarka wřgierska charakteryzuje siř najwyraźniej ogólnie wysokim udziałem działających z powodzeniem przedsiřbiorstw, które należą do zagranicznych udziałowców. Ta, najwyraźniej historycznie uwarunkowana okolicznořć nie prowadzi jednak do tego, że kařdy dodatkowy podatek, który w wiřkszym stopniu obciřa działających ze szczególnym powodzeniem na rynku przedsiřbiorców, ma charakter pořrednio dyskryminujący.

2) Skutki wiadomego i celowego gorszego traktowania

83. Komisja twierdzi jednak równieř, że ustawodawca wřgierski wiadomie i celowo doprowadziř do wystřpienia dyskryminujących skutków podatku szczególnego.

84. W zwiřzku z tym pojawia siř pytanie, czy należy przyjąć, że doszłoby do ograniczenia podstawowej swobody równieř wówczas, jeřli kryterium rozróżnienia – ze swojej natury niemające charakteru dyskryminującego – zostało subiektywnie wiadomie wybrane w celu znaczřcego utrudnienia działalności przedsiřbiorstwom, które co do zasady posiadajř 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) Doniosłooř politycznych zamiarów dla oceny dyskryminacji pořredniej

85. Dostrzegam pewne ryzyka zwiřzane z przyjęciem subiektywnej oceny wystřpowania pořredniej dyskryminacji, która to ocena wřařciwie powinna mieć charakter obiektywny(46). W szczególności niepewnořć zwiřzana ze stwierdzeniem subiektywnego zamiaru dyskryminacyjnego ze strony pařstwa czřonkowskiego budzi wřtpliwořci(47) oraz wiřzę siř z dalszymi problemami (np. w zakresie mořliwořci dowodzenia).

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

87. Celem kryterium jakořciowego jest bowiem to, aby wyřczyć z zakresu dyskryminacji pořredniej czysto przypadkowe korelacje ilořciowe. W pewnym sensie kryterium to chroni suwerennořć podatkowř danego pařstwa czřonkowskiego przed ograniczeniami ze strony prawa Unii, które przy czysto ilořciowej ocenie mogłyby wynikać juř tylko z przypadkowej przewagi liczebnej zagranicznych podatników w danej dziedzinie. Jeřli jednak do wyboru korelacji doszłoby wiadomie i wyřcznie w takiej postaci, aby celowo gorzej traktować zagranicznych podatników, to nie wystřpuje element przypadkowořci, a tym samym nie ma potrzeby ochrony danego pařstwa czřonkowskiego.

88. Takie podejřcie mořna oprzeć na ogólnej zasadzie prawnej w postaci zakazu nadużywania prawa(48), która to zasada obowiřzuje na terenie całej Unii nie tylko w stosunku do podatników (por. obecnie na poziomie unijnym art. 6 dyrektywy 2016/1164(49)). Podobnie jak

rzecznik generalny M. Campos Sánchez-Bordona(50) jestem zdania, że ta ogólna zasada prawna na podstawie art. 4 ust. 3 TUE obejmuje w rezultacie również państwa członkowskie.

89. Trybunał orzekł już wiąc, 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. Ponadto 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(51).

90. W szczególności art. 4 ust. 3 akapit trzeci TUE wymaga, aby państwa członkowskie powstrzymały się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii. Jeżeli jednak dokonuje się wyboru istniejących kompetencji krajowych (w tym przypadku do wprowadzenia kolejnego podatku dochodowego) wiadomie i wyjącznie w takiej postaci, aby gorzej traktować wyjącznie przedsiębiorstwa zagraniczne, a tym samym ograniczać ich podstawowe swobody przyznane na mocy prawa Unii (omijając tym samym prawo UE), wówczas narusza to założenia art. 4 ust. 3 TUE i może w pewnych okolicznościach zostać uznane za nadużycie prawa. W tych okolicznościach można w takim działaniu dostrzec również dyskryminację pośrednią.

91. Z powyższych rozważań wynika jednak również to, że chodzi o bardzo ograniczony wyjątek, który musi być stosowany restrykcyjnie z uwzględnieniem autonomii państw członkowskich i wymaga konkretnego dowodu. W żadnym razie nie można zbyt pochwopnie przyjąć przypadku nadużycia prawa przez państwo członkowskie na podstawie samych spekulacji, niewystarczająco uzasadnionych danych statystycznych, pojedynczych wypowiedzi(52) lub innych przypuszczeń.

92. Tak więc istnieje muszę jednoznaczne wskazówki na okoliczności, że gorsze traktowanie spółek zagranicznych stanowi o główny cel danego środka, który to cel byłby zamierzony i realizowany przez państwo członkowskie (a nie tylko pojedyncze zaangażowane osoby), a ponadto nie jest dostrzegalny żaden inny obiektywny powód dla wybranej regulacji.

ii) Dowody doniosłego zamiaru dyskryminacyjnego

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

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

95. Z drugiej strony Komisja odwołuje się do wypowiedzi w debacie parlamentarnej, a także fragmentów dokumentów rządowych, z których wynikałaby dyskryminacyjny cel podatku. Jednakże język użyty w tej debacie parlamentarnej, która dotyczyła wprowadzenia tzw. podatku kryzysowego (Węgry próbowały ponownie zastosować się do kryteriów deficytu budżetowego

Unii), bardzo przypomina obecną debatę w sprawie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS)(53). W obu tych debatach nie chodzi o, względnie nie chodzi o większe opodatkowanie zagranicznych przedsiębiorstw, lecz o większe opodatkowanie przedsiębiorstw wielonarodowych.

96. Przedmiotem debaty parlamentarnej byłby 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 materyalnie przedsiębiorstwa, za którą ustawa o podatku szczególnym miała częściowo temu zapobiec. Główny nacisk położono na przedsiębiorstwa wielonarodowe, których praktyki podatkowe byłyby tak jak jednym z głównych powodów prowadzenia debaty w sprawie BEPS(54). Z kolejnych statystyk przekazanych Trybunałowi wynika, że w 2010 r. spośród dziesięciu przedsiębiorstw mających największe obroty na Węgrzech tylko połowa płać podatek dochodowy od osób prawnych. Dotyczy to przy tym zarówno przedsiębiorstw należących do osób krajowych, jak i cudzoziemców z Unii. Powołanie podstawy opodatkowania z obrotem mogłoby służyć temu, aby zaradzić takiemu stanowi rzeczy. Odpowiada to również podejściu Komisji w odniesieniu do planowanego ogólnounijnego podatku od usług cyfrowych(55). Stanowi to również próbę zwiększenia udziału wielonarodowych przedsiębiorstw (w tym przypadku pochodzących głównie z określonych państw trzecich) w kosztach publicznych, jeżeli generują one zyski na terenie Unii, lecz nie podlegają tam podatkowi dochodowemu. Na tej okoliczności nie można oprzeć zarzutu nadużycia prawa wobec Węgier.

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

98. Jako że zazwyczaj rząd związany jest decyzją parlamentu, a nie na odwrót, mam również wątpliwości dotyczącej odwoływania się do pojedynczych dokumentów rządowych. Istotniejsze jest urzędowe (prawne) uzasadnienie projektu ustawy, a nie czysto polityczne uzasadnienie treści ustawy dla wyborców(56). Z tego pierwszego uzasadnienia nie wynika jednak, aby celem podatku było przede wszystkim opodatkowanie cudzoziemców z Unii.

99. Ponadto próg 500 mln HUF dla pierwszego przedziału podatkowego obejmuje nie tylko przedsiębiorstwa zagraniczne. Każde nowe, krajowe i zagraniczne, przedsiębiorstwo działające na węgierskim rynku telekomunikacyjnym również korzysta z tej kwoty wolnej od podatku. Tym samym, wybrana struktura skali podatkowej faworyzuje przede wszystkim mniejsze przedsiębiorstwa, w szczególności tzw. przedsiębiorstwa typu start-up, w stosunku do przedsiębiorstw większych, które mają już ustaloną pozycję na rynku(57). To, czy próg 5 mld HUF obrotu jest progiem „najlepszym”, czy też jakaś inna kwota byłaby „lepsza”, należy do decyzji ustawodawcy krajowego, która poza przypadkiem nadużycia prawa nie podlega kontroli Trybunału ani Komisji.

100. Uważam, że nie jest trafna teza postawiona przez Vodafone oraz oczywiście również przez Komisję, jakoby wyjątkowo opodatkowanie dochodowe oparte na zysku odpowiadało zasadzie opodatkowania według zdolności płatniczej. Nawet jeżeli obrót niekoniecznie jest wskaźnikiem zdolności finansowej, to jednak przyjęte najwyraźniej przez właściwego 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 szczególnym), nie jest w każdym razie pozamerytoryczne(58). Jak trafnie zauważyła Polska w toku rozprawy, przykładowo tak (prywatny) sektor bankowy różnicuje przy udzielaniu kredytów kredytobiorców według wielkości obrotu.

101. Ponadto odniesienie się do obrotu pozostawia mniejsze pole manewru jeżeli chodzi o kształtowanie struktury przedsiębiorstw wielonarodowych, co jest jednym z kluczowych elementów debaty dotyczącej erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS), która toczy się w ostatnim dziesięcioleciu, a co również byłoby kluczowym elementem właściwej debaty parlamentarnej. Również Komisja proponuje oparte na obrocie podatki od usług cyfrowych dotyczących określonych przedsiębiorstw branży cyfrowej mających duże obroty. W motywie 23(59) taka technika opodatkowania została wyrażenie uzasadniona tym, że „większe przedsiębiorstwa mają możliwość prowadzenia agresywnego planowania podatkowego”.

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

d) **Wniosek czysty**

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

e) **Obiektywnie porównywalna sytuacja**

104. Zakładając, że dojdzie jednak do przyjęcia (pośredniej) dyskryminacji, wówczas niekiedy w orzecznictwie Trybunału bada się jako dodatkowy warunek dyskryminacji, czy obie odmiennie traktowane grupy znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji(60).

105. Jak już wielokrotnie wskazywałam w swoich opiniach(61), jest to kryterium, które nie pozwala na operatywne dokonanie rozgraniczenia. Jest raczej tak, że w ramach takiego badania poszczególne względy uzasadniają – w nieokreślonym ostatecznie zakresie(62) – zostają przesunięte na wcześniejszy etap analizy, a tym samym nie podlegają badaniu proporcjonalności. Stąd też również Trybunał po prostu słuśnie rezygnuje z badania obiektywnej porównywalności(63). Dlatego też należy zrezygnować z tego kryterium.

106. Jeżeli jednak trzyma się kryterium obiektywnie porównywalnej sytuacji, powstałoby w szczególności pytanie, czy przedsiębiorstwa mające większe obroty oraz przedsiębiorstwa mające mniejsze obroty nie znajdują się w obiektywnie odmiennych sytuacjach z tego powodu, że mają różną

zdolno?? podatkow?. Zagadnieniem tym zajm? si? poni?ej w ramach – dokonanego równie? posi?kowo – badania uzasadnienia.

3. Posi?kowo: Uzasadnienie dyskryminacji po?redniej

107. W przypadku, gdyby Trybuna? przyj?? wyst?powanie dyskryminacji po?redniej ze wzgl?du na powi?zanie opodatkowania z wysoko?ci? obrotu, nale?y posi?kowo zapyta?, czy wynikaj?ca z tego ró?na ?rednia stawka podatkowa jest uzasadniona. Ograniczenie swobód podstawowych mo?e by? uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, pod warunkiem ?e jest ono odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i nie wykracza poza to, co niezb?dne do jego osi?gni?cia(64).

a) Nadrz?dne wzgl?dy interesu ogólnego

108. Jak wynika z preambu?y ustawy o podatku szczególnym, podatek szczególny s?u?y przywróceniu równowagi bud?etowej obci??aj?c podatników, których zdolno?? wniesienia wk?adu do danin publicznych przewy?sza ogólny obowi?zek podatkowy. Jakkolwiek Trybuna? wyra?nie stwierdzi?, ?e przywrócenie równowagi bud?etowej poprzez zwi?kszenie wp?ywów podatkowych nie mo?e uzasadnia? systemu podatkowego takiego jak ten w niniejszej sprawie(65), to jednak w rozpatrywanym przypadku szczególny sposób dzia?ania podatku nie jest uzasadniany wy??cznie interesem fiskalnym, lecz powi?zaniem z ró?nym potencja?em gospodarczym podatników, a wi?c z uwzgl?dnieniem sprawiedliwego podzia?u obci??e? w spo?ecze?stwie.

109. Jak ju? wielokrotnie dawa?am temu wyraz w moich opiniach, uwa?am wraz z Komisj?(66), ?e ró?na zdolno?? p?atnicza podatnika zasadniczo mo?e uprawnia? do ró?nego traktowania podatników(67). Równie? Trybuna? uzna? zasad? opodatkowania stosownie do zdolno?ci p?atniczej – w ka?dym razie w ramach uzasadnienia w postaci spójno?ci systemu podatkowego(68).

110. Pod?o?em dla tego jest prawdopodobnie okoliczno??, ?e w wielu pa?stwach cz?onkowskich zasada opodatkowania wed?ug zdolno?ci p?atniczej stanowi wr?cz zasad? konstytucyjn?, co po cz??ci wynika z wyra?nego umocowania w konstytucjach(69), a po cz??ci zosta?o wywiedzione przez orzecznictwo s?dów najwy?szych instancji z zasady równego traktowania(70). Jako ?e tak?e wysoko?? obrotu mo?e by? uznana za wska?nik okre?lonej zdolno?ci p?atniczej (zob. pkt 100 powy?ej), omawiane uzasadnienie znajduje w niniejszym przypadku zastosowanie.

111. Ponadto w prawie podatkowym uznaje si?, ?e co do zasady pa?stwo ma uzasadniony interes w stosowaniu równie? progresywnych stawek podatkowych. To, ?e osoby o zwi?kszonej zdolno?ci finansowej mog? uczestniczy? równie? w sposób nieproporcjonalny w kosztach ogó?u spo?ecze?stwa, jest tak?e szeroko rozpowszechnione w pa?stwach cz?onkowskich, w ka?dym razie w przypadku podatków opartych na zysku. Sama Unia Europejska stosuje progresywn? skal? podatkow? przy opodatkowaniu swoich urz?dników i pracowników(71).

112. Motywowane jest to zazwyczaj – w ka?dym razie w pa?stwie socjalnym – celem w postaci zmniejszenia obci??e? jednostek s?abszych socjalnie i dokonanie w tym zakresie przy pomocy prawa podatkowego redystrybucji ?rodków pieni?nych, które w niektórych przypadkach podzielone s? w sposób nierównomierny. Ten cel wynikaj?cy z za?o?e? pa?stwa socjalnego uzasadnia zasadniczo równie? pewne ró?nice w traktowaniu b?d?ce skutkiem progresywnej stawki podatkowej.

113. Jako ?e zgodnie z art. 3 ust. 2 akapit drugi TUE Unia nie tylko ustanawia rynek wewn?trzny, lecz równie? wspiera sprawiedliwo?? spo?eczn?, równie? wzgl?dy wynikaj?ce z za?o?e? pa?stwa socjalnego – jak podnios?a Polska w toku rozprawy – uzasadniaj? na gruncie prawa Unii

progresywny skal podatkowy. 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 szczególnym ma miejsce w niniejszym przypadku.

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

b) Proporcjonalność ograniczenia

115. Ograniczenie swobody podstawowej musi być ponadto odpowiednie do zapewnienia osiągnięcia celu i nie może wykraczać poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia(72).

1) Odpowiedni charakter

116. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepis krajowy jest odpowiedni do zapewnienia osiągnięcia zamierzonego celu jedynie wtedy, gdy rzeczywiście odzwierciedla zamiar osiągnięcia tego celu w sposób spójny i systematyczny(73).

117. Trybunał respektuje przy tym swobodę decyzyjną państw członkowskich przy uchwalaniu powszechnych ustaw(74). W szczególności od ustawodawcy wymagane jest podejmowanie decyzji politycznych, gospodarczych i socjalnych. Musi on również dokonywać kompleksowych ocen(75). W braku unijnej harmonizacji ustawodawca krajowy dysponuje w dziedzinie prawa podatkowego pewnym zakresem swobody przy ustanawianiu podatku. Oznacza to, że wymóg spójności jest spełniony, jeżeli podatek szczególny w sposób oczywisty nie jest nieodpowiedni do osiągnięcia celu(76).

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

119. Komisja sprzeciwia się temu założeniu podnosząc w niniejszym postępowaniu, że obrót wskazuje jedynie na wielkość i pozycję rynkową przedsiębiorstwa, a nie na jego zdolność finansową. Wzrost obrotu nie musi być 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(77).

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

121. W niniejszej sprawie widoczny jest jednak *pośredni* związek pomiędzy osiągniętym obrotem rocznym a zdolnością finansową. Jak już wskazywałam w mojej opinii w sprawie Hervis Sport, wysokość obrotu może bowiem stanowić standaryzujący wskaźnik zdolności podatkowej. Przemawia za tym z jednej strony okoliczności, że bez wysokich obrotów wysokie zyski nie są w ogóle możliwe, zaś z drugiej strony okoliczności, że z reguły dochód z dodatkowych transakcji (dochód graniczny) zwiększa się w związku ze zmniejszającymi się stałymi kosztami za każdą jednostkę produktu(78). W każdym razie nie wydaje się zatem nieuzasadnione, aby uznać obrót

za wyraz wielkości lub pozycji rynkowej oraz potencjalnych zysków danego przedsiębiorstwa, jak również wyraz jego zdolności finansowej, a w konsekwencji dokonano opodatkowania w oparciu o tę wartość.

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

123. Ponadto pod pewnymi względami obrót może być nawet bardziej odpowiedni dla odzwierciedlenia zdolności finansowej przedsiębiorstwa niż zysk. W przeciwieństwie do zysku obrót jest mianowicie w dużo mniejszym stopniu podatny na obniżanie poprzez zmniejszanie podstawy opodatkowania lub przenoszenie zysków np. za pomocą cen transferowych. Uzależnienie od obrotu może zatem stanowić skuteczny środek przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu, co Komisja trafnie podkreśla w odniesieniu do proponowanego przez siebie podatku od usług cyfrowych opartego na obrocie(79).

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

2) *Konieczność*

125. Przy ocenie konieczności w ramach proporcjonalności należy mieć na względzie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, że gdy istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich rozwiązań, należy stosować te najmniej restrykcyjne, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów(80).

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

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

128. Ponadto podatek dochodowy oparty na zysku nie jest również odpowiedni dla osiągnięcia celu w postaci opodatkowania efektywnego i nieco bardziej odpornego na optymalizację. Uzależnienie od obrotu jako podstawy opodatkowania ma też decydujące zalety, że jest on prostszy do ustalenia

oraz zapobiega działaniom zmierzającym do obchodzenia podatku lub umożliwiałoby je jedynie w niewielkim zakresie.

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

3) *Proporcjonalność*

130. Ograniczenia swobód podstawowych muszą być ponadto również proporcjonalne do realizowanego celu(81). Oznacza to, że ograniczenie i jego skutki nie mogą być dysproporcjonalne w stosunku do takiego celu(82). Na ile można to ustalić, również nie ma to miejsca w niniejszej sprawie.

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

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

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

4. **Wnioski w przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego**

134. Artykuły 49 i 54 TFUE nie sprzeciwiają się węgierskiemu szczególnemu podatkowi telekomunikacyjnemu.

C. **Drugie pytanie prejudycjalne: Naruszenie zakazu pomocy**

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

1. **W przedmiocie dopuszczalności drugiego pytania prejudycjalnego**

136. W pierwszej kolejności należy jednak ustalić, czy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odniesieniu do drugiego pytania w ogóle jest dopuszczalny. Temu ku temu jest utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylecia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa(83).

137. Jeżeli jednak dany podatek jest wykorzystywany do konkretnych celów, a w szczególności w celu uprzywilejowania innych przedsiębiorstw, należy zbadać, czy wpływ z takiego podatku wykorzystywane są w sposób niebudzący zastrzeżeń w świetle przepisów dotyczących pomocy państwa(84). W takim przypadku dana osoba zobowiązana do zapłaty podatku może również wystąpić przeciwko właściwemu obciążeniu, które się rzeczywiście się z uprzywilejowaniem osoby trzeciej.

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

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

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

141. W tym zakresie należy również uwzględnić, że co do zasady to zadaniem Komisji jest zapewnienie *odzyskania* bezprawnie przyznanej pomocy, co niedawno Trybunał kolejny raz wyjaśnił(87). Brak opodatkowania Vodafone nie stanowiłby jednak odzyskania pomocy, lecz poszerzenie jej zakresu na dalszy podmiot (w tym przypadku Vodafone), a tym samym nie eliminowałby zakłócenia konkurencji, lecz je pogłębiał.

142. Jest natomiast zgodne z przywołanym orzecznictwem, jeżeli sąd, który ma orzec o przyznaniu zwolnienia podatkowego – co miało miejsce w sprawie A-Brauerei(88) – może przedstawić pytanie Trybunałowi. Jednak ten przypadek właśnie nie jest, wbrew stanowisku Komisji przedstawionemu w toku rozprawy, porównywalny z niniejszą sprawą. W takim przypadku chodzi bowiem o przyznanie pomocy beneficjentowi, a nie o uchYLENIE decyzji podatkowej w stosunku do osoby trzeciej (w tym przypadku Vodafone), która chciałaby rozszerzyć zakres pomocy na siebie.

143. Przeciwno takiemu stwierdzeniu nie można podnieść, że niemożliwe jest odzyskanie pomocy w drodze następczego opodatkowania mniejszych przedsiębiorstw, jak twierdzi Vodafone w toku rozprawy. Jeżeli odzyskanie pomocy przez państwo członkowskie jest wyjątkowo niemożliwe, wówczas zgodnie z art. 14 ust. 1 rozporządzenia (WE) nr 659/1999(89) 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(90). Stąd też nawet w takim przypadku ani art. 107 i 108 TFUE, ani przepisy przywołanego wyżej rozporządzenia nie przewidują retrospektywnego *rozszerzenia* zakresu pomocy na inne podmioty.

144. Nie można również – wbrew stanowisku Komisji przedstawionemu w toku rozprawy – wywieść dopuszczalności pytania prejudycjalnego z niedawnego wyroku Trybunału w sprawie ANGED(91) dotyczącego hiszpańskiego podatku od sprzedaży detalicznej (opartego na powierzchni sprzedaży). Przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w tamtej sprawie była ocena samej ustawy (ze skutkiem erga omnes) a nie ocena indywidualnej decyzji podatkowej. W tym zakresie dalsze uwagi dotyczące art. 107 TFUE były dla sądu odcyjającego przynajmniej przydatne, dlatego też Trybunał słuśnie uznał pytanie prejudycjalne za dopuszczalne.

145. Jeżeli jednak skutki wyroku ograniczają się wyłącznie do uczestnika postępowania, który – co potwierdzili w niniejszej sprawie uczestnicy postępowania – kwestionuje wyłącznie skierowaną do siebie decyzję podatkową, wówczas opracowana przez Trybunał w sprawie ANGED koncepcja nie znajduje zastosowania i dlatego też należy pozostać przy wskazanej wyżej zasadzie. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału – które zacytowano nawet w wyroku Trybunału w sprawie Air Liquide Industries Belgium(92) – omawiane pytanie jest więc w niniejszej sprawie niedopuszczalne(93).

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

147. W związku z powyższym nie ma ani powodu, ani potrzeby, aby odstąpić od dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylecia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa(94). Już z powyższych względów wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny w odniesieniu do drugiego pytania.

2. **Podsumowanie: ocena prawna**

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

149. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga, po pierwsze, aby była to interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem(95).

150. W niniejszej sprawie decydującym kryterium jest kryterium korzyści selektywnej. Innymi

s?owy pojawia si? pytanie, czy progresywna skala podatkowa stanowi?aby uzasadnion? korzy?? selektywn? dla tych podmiotów, która ze wzgl?du na progresj? podatkow? p?ac? ni?sze podatki, tak w wymiarze bezwzgl?dnym, jak i w wymiarze wzgl?dnym, ni? inni podatnicy. Jeszcze niedawno udzielono by na to pytanie jednoznacznie i wyra?nie odpowiedzi przecz?cej. W chwili obecnej w niniejszej sprawie pojawia si? to w?a?nie pytanie.

151. Ta okoliczno?? doprowadzi?a do zasadniczego zakwestionowania przez rzecznika generalnego Saugmandsgaarda Øe dotychczasowego schematu analizy stosowanego przez Trybuna?. Stwierdzi? on wyra?nie(96):

„Skrajny przyk?ad: przepis przewiduj?cy progresywne stawki opodatkowania okre?lone na podstawie wysoko?ci dochodów stanowi niew?tpliwie, zgodnie z klasyczn? metod? analizy, ?rodek ogólny, jako ?e ka?de przedsi?biorstwo mo?e korzysta? z bardziej korzystnych stawek. Natomiast wed?ug metody ram odniesienia bardziej korzystne stawki stanowi? zró?nicowanie, które musi zosta? sanowane albo przez brak porównywalno?ci (drugi etap), albo przez istnienie uzasadnienia opartego na charakterze lub ogólnej strukturze omawianego systemu (trzeci etap). Dla jasno?ci, nie twierdz? oczywi?cie, ?e metoda ram odniesienia prowadzi automatycznie do uznania progresywnych stawek podatkowych za selektywne(97), lecz ?e implikuje ona tak? mo?liwo??, jako ?e skutkuje powstaniem pytania o legalno?? ?rodków, które s? z góry wykluczone przez klasyczn? metod? analizy. To ryzyko rozszerzenia dziedziny pomocy pa?stwa mog?oby dotyczy? zw?aszcza ?rodków podobnych do tych, które Trybuna? w przesz?o?ci zakwalifikowa? jako ogólne”.

152. Podzielam te w?tpliwo?ci, cho? uwa?am, ?e mog? one zosta? uwzgl?dnione równie? w ramach tak zwanej metody ram odniesienia. W zwi?zku z tym nale?y najpierw zbada?, na czym polega korzy?? (w tym zakresie zob. pkt 153 i nast.), któr? mo?na by uzna? za selektywn? (w tym zakresie zob. pkt 157 i nast.).

a) **W przedmiocie poj?cia korzy?ci**

153. W odniesieniu do kwestii, czy przepisy b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym przyznaj? korzy?? ich beneficjentowi, nale?y przypomnie?, i? zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u za pomoc pa?stwa uznaje si? interwencje, które niezale?nie od ich formy mog? uprzywilejowywa? przedsi?biorstwa w sposób bezpo?redni lub po?redni lub które mo?na uzna? za korzy?? gospodarcz?, jakiej przedsi?biorstwo b?d?ce beneficjentem nie uzyska?oby w normalnych warunkach rynkowych(98).

154. Równie? korzy?? podatkowa, która wprowadzie nie jest zwi?zana z przekazaniem zasobów pa?stwowych, ale stawia beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej ni? inni podatnicy, mo?e by? obj?ta art. 107 ust. 1 TFUE(99). Za pomoc uznaje si? zatem w szczególno?ci interwencje, które w ró?nych formach zmniejszaj? ci??ary, które obci??aj? zwykle bud?et przedsi?biorstwa i które tym samym, nie b?d?c subwencjami w ?cis?ym rozumieniu tego s?owa, maj? taki sam charakter i identyczne skutki(100).

155. Je?eli chodzi o zwolnienie z podatku oraz stosowanie obni?onej stawki podatkowej, brak jest ju? elementu korzy?ci. Obrót wszystkich przedsi?biorstw – ma?ych i du?ych – nie podlega opodatkowaniu do pu?apu 500 mln HUF oraz podlega obni?onej stawce podatkowej w przedziale od 500 mln HUF do 5 mld HUF. Dotyczy to równie? Vodafone.

156. Ró?na ?rednia stawka podatkowa wynikaj?ca z progresji – do której odwo?uj? si? tak Vodafone, jak i Komisja – stanowi co najwy?ej korzy??, która stawia w lepszej sytuacji podatników maj?cych mniejsze obroty.

b) **Selektywność korzyści w prawie podatkowym**

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

158. Badanie tej selektywności sprawia zawsze poważne trudności w przypadku przepisów podatkowych państw członkowskich(101). W orzecznictwie Trybunału stale powtarza się jako punkt wyjścia, że uregulowanie podatkowe nie jest selektywne wtedy, gdy znajduje zastosowanie bez różnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych(102). Zgodnie z tym w niniejszej sprawie należy aby uznać, iż selektywność nie występuje. Nic innego nie wynika z wyroku w sprawie World Duty Free Group(103). Wyrok ten dotyczy bowiem szczególnego przypadku „promowania eksportu” rodzimych przedsiębiorstw w odniesieniu do inwestycji za granicą kosztem zagranicznych przedsiębiorstw, co jest sprzeczne z założeniami art. 111 TFUE. Dlatego też szczególne subwencje eksportowe mogą spełniać kryterium selektywności, nawet jeżeli dotyczą one wszystkich podatników.

159. Nie można również przyjąć selektywności uregulowania podatkowego jedynie na podstawie okoliczności, iż dane uregulowanie podatkowe przynosi korzyści wyłącznie tym przedsiębiorstwom, które spełniają jego przesłanki – w niniejszej sprawie brak osiągnięcia określonego poziomu obrotu(104). Również w świetle powyższego w niniejszej sprawie należy aby uznać, iż selektywność nie występuje.

160. Jednocześnie jednak oczywiste jest, że również ogólne przepisy podatkowe należy badać w świetle zakazu pomocy wynikającego z art. 107 TFUE(105). Dlatego też w wypadku korzyści podatkowych Trybunał określi szczególne przesłanki dla stwierdzenia ich selektywności. To, czy określi się to mianem struktury dwu- lub trójstopniowej, nie ma przy tym decydującego znaczenia(106). Decydujące znaczenie ma zawsze kwestia, czy przesłanki dla korzyści podatkowej zostały wybrane zgodnie z kryteriami krajowego systemu podatkowego w sposób niedyskryminujący(107).

161. W tym celu należy, po pierwsze, zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny” system podatkowy. W świetle tego powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego należy, po drugie, ustalić, czy korzyść przynoszona przez przedmiotowy środek podatkowy ma charakter selektywny(108). Ta ostatnia przesłanka jest spekulacyjna, jeżeli występuje odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji, którego nie można uzasadnić. Przynajmniej w ramach postępowania dotyczącego pomocy, ciżar dowodu odmiennego traktowania spoczywa przy tym na Komisji, zaś na państwie członkowskim spoczywa ciżar dowodu, iż takie odmienne traktowanie było uzasadnione(109).

162. Podzielam stanowisko rzecznika generalnego M. Bobeka(110), że badanie selektywności jest w rezultacie „jedynie” badaniem występowania dyskryminacji. W związku z tym w pierwszej kolejności zbadam istnienie odmiennego traktowania (w tym zakresie zob. pkt 173 i nast.), a następnie uzasadnienie dla takiego odmiennego traktowania (w tym zakresie zob. pkt 176 i nast.). Przedtem jednak przedstawię jeszcze przyczyny, dla których zwyczajny schemat analizy należy w niewielkim zakresie zmodyfikować w przypadku pierwszego ustanowienia ram odniesienia (w tym zakresie zob. pkt 164 i nast.).

1) *Modyfikacja przy pierwszym ustanawianiu ram odniesienia*

163. W przypadku ogólnych przepisów podatkowych, w szczególności takich, które dopiero

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

164. Takie zmodyfikowane badanie Trybunał stosował już w rezultacie w sprawach *ANGED*(111), w których również brak było ram odniesienia, od których badane przepisy czyniłyby wyjątek, lecz rozpatrywane przepisy samoistnie były ramami odniesienia. Tak też jest w niniejszej sprawie. Progresywna stawka podatkowa nie jest dla określonych przedsięwzięć wyjątkiem od „zwykłej” (proporcjonalnej) stawki podatkowej, lecz sama jest regułą. Skutkiem takiej reguły jest to, że wszyscy podatnicy podlegają różnym średnim stawkom podatkowym.

165. Takie „uprzywilejowane” ogólne różnicowanie niebędące subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa może jednak zostać uznane zgodnie z orzecznictwem za pomoc tylko wtedy, gdy ma taki sam charakter i gdy wywiera *identyczne* skutki(112). Dotyczy to autonomii podatkowej państw członkowskich w szczególnej mierze wówczas, gdy po raz pierwszy określają one ramy odniesienia.

166. Jedynie w wypadku, gdy państwo członkowskie wykorzystuje określenie ram odniesienia jako środek do podziału środków pieniężnych na cele, które są umiejscowione poza tym systemem podatkowym, istnieje wystarczająca podstawa do zrównania takich korzyści podatkowych z subwencjami w ścisłym rozumieniu(113). Co za tym idzie, środek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być uzasadniony, jeżeli stosuje się do państwa członkowskiego udaje się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego(114). Dlatego też ogólne różnicowanie w ramach spójnego systemu podatkowego nie może stanowić selektywnej korzyści.

167. Przy bliższej analizie zaocznie takie leży również u podstaw fundamentalnego wyroku w sprawie *Gibraltar*(115), na którym w dużej mierze Komisja opiera swoją argumentację na piśmie. Również w tamtym przypadku doszło do ustanowienia ram odniesienia po raz pierwszy, co w praktyce spowodowało, że spółki typu offshore nie podlegały opodatkowaniu, chociaż nowo wprowadzone przepisy dotyczyły podatku dochodowego miały opodatkowywać wszystkie przedsiębiorstwa w równej mierze (jak się wydaje również zgodnie z ich zdolnościami finansowymi). W tamtym przypadku ustawodawca dokonał wyboru takich kryteriów jak koszty wynagrodzeń oraz zajmowanie nieruchomości do celów prowadzenia działalności gospodarczej, aby wprowadzić podatek dochodowy oparty na zysku. Trybunał zaakceptował w odniesieniu do tego zagadnienia – zważywszy również, że Zjednoczone Królestwo nie powołało się w ramach postępowania dotyczącego pomocy na jakiegokolwiek uzasadnienie – stwierdzenie Komisji dotyczącego braku spójności rozpatrywanych regulacji(116).

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

169. W sprawie *Gibraltar* Trybunał w rezultacie trafnie zanegował spójność rozpatrywanego systemu. Ani koszty wynagrodzeń, ani zajmowanie nieruchomości do celów prowadzenia

działalności gospodarczej nie są zrozumiałymi czynnikami na potrzeby ogólnego, równomiernego podatku dochodowego, co stanowiło cel ustawy krajowej. Czy to samo odnosi się jednak też do szczególnego progresywnego podatku dochodowego opartego na obrocie? Czy faktycznie niespójne jest pobieranie wyższych podatków (tak w wymiarze bezwzględnym, jak i względnym) od przedsiębiorstwa telekomunikacyjnego osiągnęcego wysokie obroty niż od przedsiębiorstwa telekomunikacyjnego osiągnęcego niskie obroty?

2) *Kryterium badania spójności*

170. Wyrażone przez różnych rzeczników generalnych⁽¹¹⁷⁾ wątpliwości (w szczególności dotyczące problemów związanych z ustalaniem prawidłowych ram odniesienia oraz ogólnej kontroli równości wszystkich krajowych przepisów podatkowych przy jednoczesnej autonomii podatkowej państw członkowskich) można uwzględnić poprzez zastosowane kryterium kontroli w odniesieniu do podatkowej spójności ogólnej ustawy podatkowej. Zgodnie z takim ujęciem ogólne rozróżnienie przy ustanawianiu systemu odniesienia stanowiłyby różnice o charakterze selektywnym tylko wówczas, gdy nie opierają się na żadnej racjonalnej podstawie z perspektywy celu ustawy. W braku takiego zastosowanego kryterium badania Trybunał musiałby w rezultacie oceniać każdą różnicowanie w każdej krajowej ustawie podatkowej, gdyby rzeczy uprzywilejowała ona jednych podatników oraz stawia w gorszej sytuacji innych.

171. Stąd też o korzyści selektywnej można mówić tylko wówczas, gdy z jednej strony dany różnik (w niniejszej sprawie progresywna stawka podatkowa) wprowadza różnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego przez regulację podatkową danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁽¹¹⁸⁾, która jest oczywista.

172. Jednak z drugiej strony nawet jeżeli przesłanka ta jest spełniona, korzyść może być uzasadniona istotą lub ogólnymi celami regulacji, której dotyczy ona stanowi, w szczególności jeżeli uregulowanie to wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad krajowego systemu podatkowego⁽¹¹⁹⁾, które jednak muszą być jedynie zrozumiałe. Ponadto również zrozumiałe pozapodatkowe względy mogą uzasadniać różnicowanie, jak przyjął przykładowo w wyroku w sprawie ANGED ze względów rodowiskowych i rodzaju przestrzennego w związku z podatkiem obciężającym wielkopowierzchniowe obiekty handlowe⁽¹²⁰⁾.

i) *Odmienne traktowanie przedsiębiorstwa w porównywalnej sytuacji*

173. Przede wszystkim należy zbadać, czy występuje niedające się uzasadnić w ramach krajowego systemu podatkowego odmienne traktowanie. Ponadto w przypadku tego nieuzasadnionego odmiennego traktowania musiałoby chodzić, zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE, o różnicowanie na rzecz określonego przedsiębiorstwa lub określonej produkcji towarów. Dlatego też Trybunał w szczególności w wyroku Gibraltar stwierdził, że przedsiębiorstwa będące beneficjentami uregulowania podatkowego powinny być oznaczone w nim jako grupa uprzywilejowana ze względu na ich cechy szczególne⁽¹²¹⁾.

174. Element ten nie występuje jednak w przypadku podatku takiego jak rozpatrywany w niniejszej sprawie. Większe i mniejsze przedsiębiorstwa telekomunikacyjne różnią się w sposób istotny obrotem i wywodzone z tego zdolności finansowe. Z punktu widzenia państwa członkowskiego, który tutaj nie jest oczywiście beneficjentem, nie znajdują się one w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

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

oczywisty niezasadne.

ii) *Posi?kowo: Uzasadnienie odmiennego traktowania*

176. Je?eli jednak Trybuna? uzna, ?e w porównywalnej sytuacji znajduje si? przedsi?biorstwo np. z obrotem netto w wysoko?ci 10 000 EUR/HUF rocznie oraz przedsi?biorstwo z obrotem netto w wysoko?ci 100 000 000 EUR/HUF rocznie, nale?y jeszcze zbada?, czy odmiennie traktowanie towarzysz?ce zr?nicowanej ?redniej stawce podatkowej mo?e by? uzasadnione w przypadku progresywnego podatku.

177. Decyduj?ce przy tym – co podkre?li? równie? Trybuna? w wyroku w sprawie World Duty Free(122) – jest wy?zcznie zbadanie danego odmiennego traktowania w ?wietle celu przy?wiecuj?cego ustawie, je?eli – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – nie wyst?puje odst?pstwo od ram odniesienia, lecz dana ustawa sama stanowi ramy odniesienia.

178. Chodzi jednak przy tym nie tylko o cele wyra?nie wskazane w krajowej ustawie, lecz tak?e cele, które mog? zosta? wywiedzione z krajowej ustawy w drodze wyk?adni(123). W przeciwnym razie wy?zcznie technika legislacyjna determinowa?aby wynik badania. Trybuna? stale podkre?la? jednak w swoim orzecznictwie, ?e na gruncie przepisów dotycz?cych pomocy pa?stwa interwencje pa?stwa ocenia? nale?y w zale?no?ci od ich skutków, a zatem niezale?nie od zastosowanych technik(124).

179. Nale?y wi?c wyja?ni?, czy przyczyny progresywnej skali podatkowej w?gierskiego podatku szczególnego znajduj? si? nie w samej ustawie podatkowej, lecz realizuj? cele le??ce poza ni?, a wi?c innymi s?owy cele, które nie s? w?a?ciwe tej ustawie(125).

180. W niniejszej sprawie mo?na jednoznacznie wykluczy? taki przypadek. Jak wskazano wy?ej (pkt 108 i nast.), wyra?nie wskazanym w preambule celem ustawy jest opodatkowanie zdolno?ci finansowej, któr? oparto w niniejszym przypadku na wysoko?ci obrotu. Ponadto – co jest nieod??cznie zwi?zane z progresywn? skal? podatkow? jako tak? – realizowana jest tak?e pewna „funkcja redystrybucyjna”, je?eli podmioty silniejsze ekonomicznie s? obci??ane finansowo bardziej ni? podmioty s?absze ekonomicznie (wyraz zasady pa?stwa socjalnego). Równie? Komisja uznaje „cel zwi?zany z redystrybucj?” w przypadku progresywnego charakteru podatku dochodowego w swoim zawiadomieniu z dnia 19 lipca 2016 r. w sprawie „poj?cia pomocy pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE” (zwanym dalej „zawiadomieniem”) za podstaw? uzasadnienia(126).

181. Ponadto z przedstawionego Trybuna?owi procesu legislacyjnego wynika, ?e celem jest równie? unikanie uchylania si? od opodatkowania przedsi?biorstw maj?cych du?e obroty, które nie przyczyniaj? si? do uzyskiwania wp?ywów z tytu?u podatku dochodowego na W?grzech albo przyczyniaj? si? do tego jedynie w niewielkim stopniu. Nie s? to cele niew?a?ciwe prawu podatkowemu.

182. W przeciwie?stwie do stanowiska zaj?tego, jak si? wydaje, przez Komisj?, podatek dochodowy oparty na zysku nie jest jedyn? w?a?ciw? form? opodatkowania, jak nie dawno orzek? równie? w tej kwestii Trybuna?(127), lecz jedynie pewn? *technik?*, u?ywan? w celu rachunkowego ustalenia podlegaj?cej opodatkowaniu zdolno?ci p?atniczej podatnika w jednolity sposób oraz jej opodatkowania (w tym zakresie zob. ju? pkt 100 powy?ej).

183. Mo?liwe, ?e – na co Komisja bardzo mocno wskazywa?a w toku rozprawy – obliczenie zysku w oparciu o ró?nic? pomi?dzy dwiema warto?ciami maj?tku przedsi?biorstwa jest bardziej precyzyjne ni? oparcie si? na obrocie netto, ale z punktu widzenia przepisów dotycz?cych pomocy pa?stwa nie jest istotne istnienie precyzyjnego systemu podatkowego, lecz istotne jest to, czy

dochodzi do zakłócenia konkurencji między dwoma konkurentami. Jeżeli ten sam podatek jest należny w przypadku identycznego obrotu, okoliczności taka nie występuje. Jeżeli w przypadku większego obrotu należny jest większy podatek, to mamy do czynienia z takim samym „odmiennym traktowaniem”, jakie występuje, jeżeli w przypadku większego zysku należny jest większy podatek. Dotyczy to, jak się wydaje bezspornie, proporcjonalnej stawki podatkowej (w tym przypadku należny jest większy podatek w wartościach bezwzględnych), zaś w przypadku progresywnej stawki podatkowej (w tym przypadku należny jest większy podatek tak w wartościach bezwzględnych, jak i względnych) wynika to z wyżej wymienionych podstaw systemu podatkowego.

184. Wielkość obrotu wskazuje (a w każdym razie nie jest to założenie oczywiście błędne) określonej zdolności finansowej (w tym zakresie zob. już pkt 118 i nast. powyżej). W tym kontekście – na co sama Komisja wskazuje w projekcie podatku od usług cyfrowych(128) – obrót można uznać za (nieco zgrubny) wskaźnik wielkości siły ekonomicznej, a tym samym wielkości zdolności finansowej.

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

186. Dla realizowanych celów jest ponadto zrozumiałe oparcie się na obrocie zamiast na zysku, ponieważ to pierwsze kryterium jest łatwe do stwierdzenia (prosta i efektywna administracja(129)) i mniej podatne na obchodzenie niż przykładowo zysk (w tym zakresie zob. już pkt 123 i nast. powyżej). Jak już orzekł Trybunał, również zapobieganie nadużyciom w prawie podatkowym może stanowić uzasadnienie w prawie dotyczącym pomocy państwa(130).

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

3. Wnioski

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

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

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

1. Różnice w opodatkowaniu będące skutkiem progresywnej stawki podatkowej nie stanowią pośredniego ograniczenia swobody przedsiębiorczości wynikającej z art. 49 w związku z art. 54 TFUE. Dotyczy to również sytuacji, w której w przypadku podatku dochodowego opartego na obrocie większe przedsiębiorstwa są opodatkowane w większym stopniu, a jednocześnie w praktyce w przeważającej mierze należą do zagranicznych udziałowców. Odmienne mogłoby

by? jedynie wówczas, je?eli pa?stwu cz?onkowskiemu w tym zakresie mo?na by wykaza? dzia?anie o charakterze nadu?ycia prawa. Tak jednak nie jest w niniejszej sprawie.

2. Ró?nice w opodatkowaniu b?d?ce skutkiem progresywnej stawki podatkowej nie stanowi? ani selektywnej korzy?ci na rzecz przedsi?biorstw maj?cych mniejsze obroty (a tym samym nie stanowi? pomocy), ani te? nie mo?e si? na nie powo?ywa? przedsi?biorstwo maj?ce du?e obroty w celu unikni?cia zap?aty nale?nego od niego podatku.

3. W?gierski podatek szczególny, jako oparty na obrocie bezpo?redni podatek dochodowy, nie ma charakteru podatku obrotowego, a wi?c nie stoi mu na przeszkodzie art. 401 dyrektywy.

1 J?zyk orygina?u: niemiecki.

2 Wniosek dotycz?cy dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od us?ug cyfrowych pobieranego od przychodów wynikaj?cych ze ?wiadczenia niektórych us?ug cyfrowych COM(2018) 148 final z dnia 21 marca 2018 r.

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

4 Równie? proporcjonalna stawka podatkowa w po??czeniu podstawow? kwot? woln? od podatku prowadzi do progresywnego dzia?ania podatku. W przypadku proporcjonalnego podatku w wysoko?ci 10% i podstawowej kwoty wolnej od podatku w wysoko?ci 10 000 ?rednia stawka podatkowa wynosi na przyk?ad w przypadku dochodu w wysoko?ci 10 000 dok?adnie 0%, w przypadku dochodu w wysoko?ci 20 000 dok?adnie 5%, a w przypadku dochodu w wysoko?ci 100 000 dok?adnie 9%.

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

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

7 Dz.U. 1967, 71, s. 1301; zwana dalej „pierwsz? dyrektyw?”.

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

9 By?a to najpierw druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury stosowania wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 71, s. 1303), a nast?pnie szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

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

11 Wyrok z dnia 3 pa?dziernika 2006 r., Banca popolare di Cremona (C?475/03,

EU:C:2006:629, pkt 22 in fine).

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

13 Wyroki: z dnia 3 pa?dziernika 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).

14 Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotycz?cych podatku akcyzowego, uchylaj?ca dyrektyw? 92/12/EWG – Dz.U. 2009, L 9, s. 12.

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

16 Wyroki: z dnia 12 wrze?nia 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).

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

18 Wyroki: z dnia 2 pa?dziernika 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. równie? moj? opini? w sprawie ANGED (C?233/16, EU: 2017:852, pkt 40).

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

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

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

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

23 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12,

EU:C:2014:47).

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

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

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

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

28 Por. 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) oraz z dnia 7 lipca 1988 r., Stanton i L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, pkt 9); por. tak?e wyroki: z dnia 26 pa?dziernika 2010 r., Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, pkt 48 w odniesieniu do swobody ?wiadczenia us?ug) oraz z dnia 3 marca 1988 r., Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, pkt 28 w odniesieniu do art. 95 EWG).

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

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

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

32 Por. wyrok z dnia 1 lipca 2010 r., Blanco Pérez i Chao Gómez (C?570/07 i C?571/07, EU:C:2010:300, pkt 119) w odniesieniu do swobody przedsi?biorczo?ci; w odniesieniu do swobodnego przep?ywu pracowników zob. równie? 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) oraz z dnia 10 wrze?nia 2009 r., Komisja/Niemcy (C?269/07, EU:C:2009:527).

33 Tak w wyrokach: z dnia 9 maja 1985 r., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, pkt 14) oraz z dnia 5 grudnia 1989 r., Komisja/W?ochy (C?3/88, EU:C:1989:606, pkt 9 w odniesieniu do swobody przedsi?biorczo?ci).

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

35 Por. moj? opini? w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531, pkt 41).

36 Wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12,

EU:C:2014:47, pkt 45).

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

38 W wyroku z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 38) Trybunał uznał najwyższą, 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.

39 Por. 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).

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

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

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

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

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

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

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

46 Opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie *Austria/Niemcy* (C-591/17, EU:C:2019:99, pkt 71), w której z powodzeniem 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, gdy w obu sytuacjach chodzi o ocenę występowania dyskryminacji.

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

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

49 Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na

funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

71 Por. art. 4 rozporządzenia Rady (EWG, Euratom, EWWiS) nr 260/68 z dnia 29 lutego 1968 r. ustanawiającego warunki i procedury stosowania podatku na rzecz Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1986, L 56, s. 8) przewidujący progresywną stawkę podatkową wynoszącą od 8% do 45%.

72 Wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 27); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes

i Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, pkt 47); z dnia 13 grudnia 2005 r., SEVIC Systems (C?411/03, EU:C:2005:762, pkt 23) oraz z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

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

74 Por. 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 dotyczą gier losowych; jak również z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame (C?46/93 i C?48/93, EU:C:1996:79, pkt 48 i nast.) w przedmiocie przepisów dotyczących artykułów żywnościowych.

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

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

77 Motyw 23 uzasadnienia proponowanego przez Komisję opartego na obrocie podatku od usług cyfrowych stanowi natomiast, że celem opartego na obrocie progu jest ograniczenie stosowania DST do przedsiębiorstw o określonej wielkości. Chodzi przy tym o te przedsiębiorstwa, które opierają się w dużej mierze na wykorzystaniu silnej pozycji rynkowej. 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 (s. 12) Komisja wskazała w sposób wyraźny, że owe przedsiębiorstwa (o dużych obrotach) są w stanie, ze względu na ich silną pozycję rynkową, uzyskać stosunkowo więcej korzyści z ich modeli działania, niż małe przedsiębiorstwa. Ze względu na ową „wydajność gospodarczą” owe przedsiębiorstwa są postrzegane jako szczególnie „zdatne do opodatkowania” i są uznawane za podatników.

78 Por. 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).

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

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

EU:C:1989:303, pkt 21).

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

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

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

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

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

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

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

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

89 Rozporz?dzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiaj?ce szczeg?owe zasady stosowania art. [108 TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1).

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

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

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

93 Tak wyra?nie w por?wnywalnej sprawie: wyrok z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz (C?66/14, EU:C:2015:661, pkt 21 i nast.).

94 Wyroki: z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz (C?66/14, EU:C:2015:661, pkt 21); z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium (C?393/04 i C?41/05, EU:C:2006:403, pkt 43 i nast.); z dnia 27 października 2005 r., Distribution Casino France i in. (C?266/04 do

C?270/04, C?276/04 i C?321/04 do C?325/04, EU:C:2005:657, pkt 42 i nast.) oraz dnia 20 wrze?nia 2001 r., Banks (C?390/98, EU:C:2001:456, pkt 80 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

97 „Chcia?bym podkre?li? w tym wzgl?dzie, ?e w pkt 139 komunikatu Komisji w sprawie poj?cia pomocy pa?stwa wskazano, i? progresywny charakter podatku dochodowego i jego cel zwi?zany z redystrybucj? mog? stanowi? uzasadnienie oparte na charakterze lub ogólnej strukturze danego systemu”.

98 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 pa?dziernika 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C?522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21).

99 Por. m.in. wyroki: z dnia 9 pa?dziernika 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).

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

101 Zobacz tylko aktualne orzeczenia i przedstawione w zwi?zku z nimi opinie:

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

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

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

102 Por. 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).

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

104 Por. 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 (Upad?o?? 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).

105 Por. 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).

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

107 Por. 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); wyrażnie także poza dziedzinę prawa podatkowego zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C?524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 53 i 55).

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

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

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

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

- 112 Por. m.in. wyroki: z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 22); z dnia 19 marca 2013 r., *Bouygues i Bouygues Télécom/Kommission* (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101); z dnia 15 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 29) oraz z dnia 23 lutego 1961 r., *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Wysoka Władza* (30/59, EU:C:1961:2, s. 43).
- 113 Por. podobnie już wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22 do 27).
- 114 Wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22) 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).
- 115 Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 116 Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 149).
- 117 Zobacz opinie rzecznika generalnego S. Øe w sprawie *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741), opinie rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie *Andres/Komisja* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) oraz moje opinie w sprawie *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), w podobnych sprawach *ANGED* (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853) oraz w podobnych sprawach *ANGED* (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854).
- 118 Por. 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).
- 119 Por. 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); por. podobnie m.in. także wyroki: z dnia 9 października 2014 r., *Ministerio de Defensa i Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42 i 43); z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 145); z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42) oraz z dnia 2 lipca 1974 r., *Wöchy/Komisja* (173/73, EU:C:1974:71, pkt 33).
- 120 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 40 i nast.); z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 45 i nast.) oraz z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52 i nast.).
- 121 Por. wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 104).

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

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

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

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

126 Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – Dz.U. 2016/C 262/01 (31), pkt 139.

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

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

129 Komisja sama również uważa, że możliwość zarządzania administracyjnego stanowi uzasadnienie – por. Dz.U. 2016/C 262/01 (31), pkt 139.

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