



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 marca 2020 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości – Podatek od obrotów operatorów telekomunikacyjnych – Progresywny podatek oddziałujący w większym stopniu na przedsiębiorstwa należące do osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich niż na przedsiębiorstwa krajowe – Przedziały podatku progresywnego mające zastosowanie do wszystkich podatników – Neutralność kwoty obrotu jako kryterium odróżniającego – Zdolność płatnicza podatników – Pomoc państwa – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Podatki obrotowe – Pojęcie

W sprawie C-75/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy dla miasta stołecznego w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 23 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lutego 2018 r., w postępowaniu:

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

przeciwko

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,**

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Prechal i M. Vilaras, prezesi izb, P.G. Xuereb, L.S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Šereš, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 marca 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. – P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy i G. Séra, ügyvédek, oraz K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér, G. Koós i D.R. Gesztelyi, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlácil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: węgierski.

- w imieniu rządu niemieckiego – R. Kanitz, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna i M. Rzotkiewicz, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – V. Bottka, W. Roels, P.J. Loewenthal, R. Lyal i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 czerwca 2019 r.,  
wydaje następujący

### **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49, 54, 107 i 108 TFUE oraz art. 401 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (zwaną dalej „Vodafone”), spółką działającą w sektorze telekomunikacyjnym, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją odwoławczą państwowego urzędu podatkowego i celnego, Węgry, zwaną dalej „dyrekcją odwoławczą”) w przedmiocie uiszczenia podatku obrotowego w tym sektorze (zwanego dalej „podatkiem specjalnym”).

### **Ramy prawne**

#### ***Prawo Unii***

- 3 Artykuł 401 dyrektywy 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”.

#### ***Prawo węgierskie***

- 4 Preambuła egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (ustawy nr XCIV z 2010 r. o podatku specjalnym dla określonych sektorów, zwanej dalej „ustawą o podatku specjalnym dla określonych sektorów”) 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”.

- 5 Paragraf 1 ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów stanowi:

„Do celów niniejszej ustawy obowiązują następujące definicje:

[...]

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],

[...]

5. przez obrót netto rozumie się: w odniesieniu do podatników, do których ma zastosowanie ustawa o rachunkowości – obrót netto wynikający ze sprzedaży w rozumieniu ustawy o rachunkowości; w odniesieniu do podatników podlegających uproszczonemu podatkowi od przedsiębiorców, do których nie ma zastosowania ustawa o rachunkowości – obrót po potrąceniu podatku od wartości dodanej w rozumieniu ustawy o systemie opodatkowania; w odniesieniu do podatników, do których ma zastosowanie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – przychody po potrąceniu podatku od wartości dodanej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

6 Paragraf 2 ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów stanowi:

„Opodatkowaniu podlega:

[...]

b) działalność telekomunikacyjna,

[...]”.

7 Paragraf 3 tej ustawy definiuje podatników w następujący sposób:

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

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

8 Paragraf 4 ust. 1 omawianej ustawy stanowi:

„Podstawę opodatkowania stanowi obrót netto podatnika pochodzący z działalności określonej w § 2, [...]”.

9 Paragraf 5 tej ustawy stanowi:

„Stawka mająca zastosowanie:

[...]

b) do działalności określonej w § 2 lit. b) wynosi: 0% – dla przedziału podstawy opodatkowania nieprzekraczającego 500 mln forintów [węgierskich (HUF)]; 4,5% – dla przedziału podstawy opodatkowania wyższego niż 500 mln HUF, lecz nieprzekraczającego 5 mld HUF; oraz 6,5% – dla przedziału podstawy opodatkowania wyższej niż 5 mld HUF

[...]”.

## Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

- 10 Vodafone jest spółką handlową prawa węgierskiego działającą na rynku telekomunikacyjnym, której jedynym udziałowcem jest Vodafone Europe BV, z siedzibą w Niderlandach. Węgierska spółka zależna jest częścią Vodafone Group plc., która ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Węgierska spółka zależna jest trzecim co do wielkości operatorem na węgierskim rynku telekomunikacyjnym, z udziałem w rynku wynoszącym ponad 20%.
- 11 Vodafone została poddana kontroli podatkowej przez Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (państwową administrację podatkową i celną, Węgry, zwaną dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) w zakresie wszystkich zapłaconych podatków i pomocy budżetowej otrzymanej w okresie od 1 kwietnia 2011 r. do 31 marca 2015 r.
- 12 W wyniku tej kontroli organ podatkowy pierwszej instancji wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego Vodafone na 8 371 000 HUF (około 25 155 EUR) tytułem różnicy w opodatkowaniu, z czego 7 417 000 HUF (około 22 293 EUR) z tytułu zaległości, a 3 708 000 HUF (około 11 145,39 EUR) z tytułu grzywny za wykroczenie skarbowe, jak również odsetek za opóźnienie i grzywny za niewykonanie zobowiązania.
- 13 Rozpatrując odwołanie w administracyjnym toku instancji od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, dyrekcja odwoławcza zmieniła decyzję, obniżając kwotę grzywny za wykroczenie skarbowe i odsetek za zwłokę.
- 14 Vodafone zaskarżyła decyzję dyrekcji odwoławczej do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Budapeszcie, Węgry). Podnosi ona, że nałożenie na nią obowiązku zapłaty podatku specjalnego było bezpodstawne i że przepisy dotyczące tego podatku stanowią zakazaną pomoc państwa i są niezgodne z art. 401 dyrektywy VAT.
- 15 Sąd krajowy uważa, że podatek ten, który opiera się na obrocie i jest obliczany według skali składającej się ze stawek progresywnych mających zastosowanie do różnych przedziałów obrotu, może mieć pośrednio dyskryminujący skutek w stosunku do podatników będących własnością zagranicznych osób fizycznych lub prawnych, a zatem być niezgodny z art. 49, 54, 107 i 108 TFUE, w szczególności ponieważ w praktyce tylko węgierskie spółki zależne zagranicznych spółek dominujących płacą podatek specjalny według stawki przewidzianej dla najwyższego przedziału obrotu.
- 16 Ponadto sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością podatku specjalnego z art. 401 dyrektywy VAT.
- 17 W tych okolicznościach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy postanowienia art. 49, 54, 107 i 108 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie środkowi krajowemu, w ramach którego uregulowanie krajowe ([ustawa o podatku specjalnym dla określonych sektorów]) skutkuje tym, że rzeczywiste obciążenie podatkowe spoczywa na podatnikach należących do kapitału zagranicznego, i czy wspomniany skutek jest pośrednio dyskryminujący?
  - 2) Czy art. 107 i 108 TFUE stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje obowiązek uiszczenia podatku o progresywnej stawce podatkowej obciążającego obrót, i czy obowiązek ten jest pośrednio dyskryminujący, jeśli skutkuje tym, że rzeczywiste obciążenie podatkowe, w najwyższym przedziale podatkowym, spoczywa głównie na podatnikach należących do kapitału zagranicznego, oraz czy skutek ten należy uznać za zakazaną pomoc państwa?

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

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie dopuszczalności pytania drugiego***

- 18 Rząd czeski i Komisja podnoszą, że osoby zobowiązane do zapłaty podatku nie mogą powoływać się na okoliczność, iż zwolnienie przysługujące innym osobom stanowi niezgodną z prawem pomoc państwa, aby samemu uniknąć zapłaty tego podatku, w związku z czym pytanie drugie jest niedopuszczalne.
- 19 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 108 ust. 3 TFUE wprowadza prewencyjną kontrolę planów nowej pomocy. Celem tak skonstruowanej prewencji jest to, aby w życie była wprowadzana jedynie pomoc zgodna z rynkiem wewnętrznym. Aby zrealizować ten cel, wprowadzenie w życie zgłoszonego planu pomocy zostaje odroczone do czasu rozwiania wątpliwości co do jego zgodności ze wspólnym rynkiem w drodze końcowej decyzji Komisji (wyroki: z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 25, 26; a także z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 84).
- 20 Wdrożenie powyższego systemu kontroli jest zadaniem z jednej strony Komisji, a z drugiej strony – sądów krajowych, zaś ich odpowiednie role są komplementarne, lecz odmienne (wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 Podczas gdy ocena zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym należy do wyłącznych kompetencji Komisji, która działa pod kontrolą sądów Unii, sądy krajowe czuwają – do czasu wydania przez Komisję decyzji końcowej – nad ochroną praw jednostek przed ewentualnym naruszeniem przez władze państwowe zakazu wyrażonego w art. 108 ust. 3 TFUE (wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 28).
- 22 Interwencja sądów krajowych wynika z bezpośredniej skuteczności ustanowionego w tym postanowieniu zakazu wprowadzania w życie projektów pomocy. Natychmiastowa stosowalność tego zakazu rozciąga się na każdą pomoc, która zostanie wdrożona bez zgłoszenia (wyroki: z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 29; z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 88).
- 23 Sądy krajowe powinny zapewnić jednostkom, by wszelkie konsekwencje naruszenia art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE zostały wyciągnięte – zgodnie z ich prawem krajowym – tak w odniesieniu do ważności aktów wykonawczych, jak i w odniesieniu do zwrotu wsparcia finansowego przyznanego z naruszeniem tego postanowienia lub ewentualnych środków tymczasowych (wyroki: z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 30; z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 89).
- 24 Trybunał orzekł jednak również, że ewentualna niezgodność z prawem, w świetle norm prawa Unii dotyczących pomocy państwa, zwolnienia z podatku nie może wpływać na legalność poboru podatku jako takiego, w związku z czym podmiot zobowiązany do uiszczenia tego podatku nie może powoływać się na okoliczność, że zwolnienie, z którego korzystają inne podmioty, stanowi pomoc państwa, w celu uniknięcia zapłaty tego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 października 2005 r., Distribution Casino France i in., od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do

C-325/04, EU:C:2005:657, pkt 44; z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43; a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 26).

- 25 Inaczej jest natomiast w przypadku, gdy spór w postępowaniu głównym dotyczy nie kwestionowanego wniosku o zwolnienie z podatku, tylko zgodności z prawem Unii dotyczących go przepisów (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 26).
- 26 Trybunał wielokrotnie orzekał ponadto, że podatki nie wchodzą w zakres stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących pomocy państwa, chyba że stanowią one sposób finansowania pomocy, tak że są integralną częścią tej pomocy. Gdy sposób finansowania pomocy ze środków pozyskanych z podatku stanowi integralną część pomocy, konsekwencje niedochowania ze strony władz krajowych zakazu wprowadzania w życie środków, o którym mowa w art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE, obejmują również ten aspekt pomocy, tak że władze krajowe są zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (wyrok z dnia 20 września 2018 r., Carrefour Hypermarchés i in., C-510/16, EU:C:2018:751, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W tej kwestii należy przypomnieć, że aby można było uznać podatek za integralny składnik pomocy, niezbędne jest istnienie obowiązkowego w świetle znajdujących zastosowanie uregulowań krajowych powiązania celowego danego podatku z pomocą, polegającego na tym, że środki uzyskane z podatku są obowiązkowo przeznaczane na finansowanie pomocy i wpływają bezpośrednio na jej wielkość (wyroki: z dnia 15 czerwca 2006 r., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 46; a także z dnia 7 września 2006 r., Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, pkt 44).
- 28 Tym samym, wobec braku obowiązkowego powiązania celowego tego podatku z pomocą, ewentualna niezgodność kwestionowanego środka pomocy z prawem Unii nie może mieć wpływu na legalność podatku jako takiego, a zatem przedsiębiorstwa zobowiązane do jego zapłaty nie mogą powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne osoby, stanowi pomoc państwa, w celu uniknięcia zapłaty tego podatku lub uzyskania jego zwrotu (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 51; z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 26).
- 29 W niniejszej sprawie spór w postępowaniu głównym dotyczy wniosku Vodafone o zwolnienie z podatku specjalnego, z którym to wnioskiem wystąpiła ona do węgierskich organów podatkowych. Jak wskazała co do istoty rzecznik generalna w pkt 138 opinii, zobowiązanie podatkowe Vodafone wynika z podatku o charakterze generalnym, z którego przychody zasilają budżet państwa, a przy tym nie są przeznaczone konkretnie na finansowanie korzyści dla szczególnej kategorii podatników.
- 30 W związku z tym nawet gdyby zwolnienie z podatku specjalnego de facto, z którego korzystają niektórzy podatnicy, mogło zostać uznane za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, to nie istnieje żadne obowiązkowe powiązanie celowe między tym podatkiem a zwolnieniem będącym przedmiotem postępowania głównego.
- 31 Wynika z tego, że ewentualna niezgodność z prawem, w świetle prawa Unii, zwolnienia z podatku specjalnego de facto, z którego korzystają niektórzy podatnicy, nie może mieć wpływu na zgodność z prawem tego podatku jako takiego, w związku z czym Vodafone nie może powoływać się przed sądami krajowymi na niezgodność z prawem tego zwolnienia w celu uniknięcia zapłaty tego podatku lub w celu uzyskania jego zwrotu.
- 32 Z powyższego wynika, że pytanie drugie jest niedopuszczalne.

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

#### *W przedmiocie dopuszczalności*

- 33 Rząd węgierski twierdzi, że odpowiedź na pytanie pierwsze nie jest konieczna do rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, ponieważ Trybunał orzekł już w przedmiocie zgodności ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów z art. 49 i 54 TFUE w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).
- 34 W tym względzie należy przypomnieć, że nawet w wypadku istnienia orzecznictwa Trybunału, w którym rozstrzygnięto rozpatrywaną kwestię prawną, sądy krajowe zachowują pełną swobodę zwrócenia się do Trybunału, jeśli uważają to za stosowne, a okoliczność, że przepisy, o których wykładnię wniesiono, były już interpretowane przez Trybunał, nie powoduje, by Trybunał nie był właściwy w kwestii wydania nowego orzeczenia (wyrok z dnia 6 listopada 2018 r., *Bauer i Willmeroth*, C-569/16 i C-570/16, EU:C:2018:871, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 W związku z tym okoliczność, że Trybunał w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) dokonał już wykładni art. 49 i 54 TFUE w świetle tych samych przepisów krajowych, które są rozpatrywane w postępowaniu głównym, nie może sama w sobie prowadzić do niedopuszczalności pytań prejudycjalnych przedstawionych w niniejszej sprawie.
- 36 W dodatku sąd odsyłający podkreśla, że w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) Trybunał badał, w ramach podatku specjalnego od działalności w zakresie handlu detalicznego, wpływ zastosowania przepisu dotyczącego konsolidacji obrotów osiąganych przez przedsiębiorstwa powiązane, w rozumieniu ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów. Sąd odsyłający dodaje, że podatek ten jest w istocie równoważny z podatkiem specjalnym będącym przedmiotem niniejszej sprawy. Uważa on jednak, że w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym konieczne jest ustalenie, czy podzielona na przedziały progresywna skala podatku specjalnego może sama w sobie, niezależnie od stosowania tej zasady konsolidacji, być pośrednio dyskryminująca w stosunku do podatników kontrolowanych przez osoby fizyczne lub prawne z innych państw członkowskich, którzy ponoszą rzeczywisty ciężar tego podatku, a tym samym być sprzeczna z art. 49 i 54 TFUE.
- 37 W tych okolicznościach pierwsze pytanie jest dopuszczalne w zakresie, w jakim dotyczy wykładni art. 49 i 54 TFUE. Natomiast z powodów przedstawionych w pkt 19–32 niniejszego wyroku jest ono niedopuszczalne w zakresie, w jakim dotyczy wykładni art. 107 i 108 TFUE.

#### *Co do istoty*

- 38 W pierwszym pytaniu sąd odsyłający zwraca się zasadniczo do Trybunału z pytaniem, czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego dotyczących podatku obrotowego, którego progresywny charakter powoduje, że rzeczywisty ciężar tego podatku ponoszą w głównej mierze przedsiębiorstwa kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez obywateli innych państw członkowskich lub przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim.
- 39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem swoboda przedsiębiorczości ma na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim podmiotom z innych państw członkowskich i spółkom, o których mowa w art. 54 TFUE, oraz zabrania stosowania w odniesieniu do tych spółek wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce ich siedziby (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED*, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 40 Aby swoboda przedsiębiorczości była skuteczna, musi ona obejmować możliwość powołania się przez przedsiębiorstwo na ograniczenie tej swobody innemu powiązanemu z nim przedsiębiorstwu, w zakresie, w jakim ograniczenie to wpływa na jego własne opodatkowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2014 r., *Felixstowe Dock and Railway Company i in.*, C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 23).
- 41 W niniejszym przypadku Vodafone ma siedzibę na Węgrzech, lecz należy w 100% do Vodafone Europe, którego siedziba znajduje się w Niderlandach. Jak zaś wskazała rzeczniczka generalna w pkt 43 swojej opinii, w zakresie, w jakim ta spółka dominująca prowadzi działalność na rynku węgierskim za pośrednictwem spółki zależnej, jakiegokolwiek ograniczenie swobody przedsiębiorczości tej spółki zależnej może mieć wpływ na swobodę przedsiębiorczości spółki dominującej. Tym samym, wbrew temu, co utrzymuje rząd węgierski, w postępowaniu głównym można skutecznie podnieść ograniczenie swobody przedsiębiorczości wspomnianej spółki dominującej.
- 42 W tym względzie zabronione są nie tylko jawna dyskryminacja ze względu na siedzibę spółek, ale również wszelkie ukryte formy dyskryminacji, które poprzez stosowanie innych kryteriów odróżniających wywołują de facto ten sam skutek (wyroki: z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 30; a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED*, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 17).
- 43 Ponadto ustanowienie obowiązkowego świadczenia pieniężnego, w ramach którego przewidziane zostało kryterium odróżniające, pozornie obiektywne, lecz de facto stawiające w gorszej sytuacji – z uwagi na ich cechy – mające siedzibę w innych państwach członkowskich spółki znajdujące się w sytuacji porównywalnej do tej, w której znajdują się spółki mające siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, stanowi zakazaną w art. 49 i 54 TFUE dyskryminację pośrednią ze względu na siedzibę tych spółek (wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED*, C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 18).
- 44 W niniejszej sprawie ustawa o podatku specjalnym dla określonych sektorów nie dokonuje rozróżnienia między przedsiębiorstwami w zależności od miejsca ich siedziby. Wszystkie przedsiębiorstwa działające na Węgrzech w sektorze telekomunikacji są objęte tym podatkiem, a odpowiednie stawki podatkowe mające zastosowanie do poszczególnych określonych w ustawie przedziałów obrotu mają zastosowanie do wszystkich takich przedsiębiorstw. Ustawa ta nie wprowadza zatem żadnej bezpośredniej dyskryminacji.
- 45 Vodafone i Komisja twierdzą natomiast, że progresywny charakter podatku specjalnego sam w sobie skutkuje faworyzowaniem podatników będących własnością węgierskich osób fizycznych lub prawnych, ze szkodą dla podatników będących własnością osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich, przez co ten podatek specjalny, ze względu na swoje cechy, stanowi dyskryminację pośrednią.
- 46 Jak przypomniano w ust. 9 niniejszego wyroku, podatek specjalny, który jest podatkiem progresywnym opartym na wielkości obrotu, wyróżnia podstawowy przedział objęty stawką 0% dla części podstawy opodatkowania nieprzekraczającej 500 mln HUF (na chwilę obecną około 1,5 mln EUR), przedział pośredni, objęty stawką 4,5%, dla części podstawy opodatkowania od 500 mln HUF do 5 mld HUF (na chwilę obecną w przybliżeniu od 1,5 mln EUR do 15 mln EUR) oraz górny przedział, objęty stawką 6,5%, dla części podstawy opodatkowania przekraczającej 5 mld HUF (na chwilę obecną około 15 mln EUR).
- 47 Z danych liczbowych przedstawionych przez władze węgierskie za lata podatkowe rozpatrywane w niniejszej sprawie, przekazanych przez Komisję i Węgry, wynika zaś, że w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym w odniesieniu do działalności telekomunikacyjnej podatnicy należący wyłącznie do dolnego przedziału byli bez wyjątku podatnikami należącymi do węgierskich osób fizycznych lub prawnych, ci należący do przedziału pośredniego byli w połowie podatnikami



należącymi do węgierskich osób fizycznych lub prawnych, a w połowie do osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich, natomiast ci należący do górnego przedziału byli w głównej mierze podatnikami należącymi do osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich.

- 48 Ponadto z uwag rządu węgierskiego wynika, że w tym okresie największa część podatku specjalnego była płacona przez podatników będących własnością osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich. Według Vodafone i Komisji obciążenie podatkowe tych ostatnich podatników było zatem proporcjonalnie wyższe niż obciążenie podatkowe podatników będących własnością węgierskich osób fizycznych lub prawnych w odniesieniu do ich podstawy opodatkowania, przy czym te ostatnie były de facto zwolnione z podatku specjalnego lub były objęte jedynie znikomą stawką, a przy tym stawką faktyczną znacznie niższą niż podatnicy o wyższych obrotach.
- 49 Należy jednak przypomnieć, że w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najbardziej odpowiedni, a więc stosowanie opodatkowania progresywnego zależy od uznania każdego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 czerwca 1976 r., *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, pkt 9; a także z dnia 6 grudnia 2007 r., *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 51, 53).
- 50 W tym kontekście, w przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Komisja, opodatkowanie progresywne może opierać się na obrocie, ponieważ kwota obrotu stanowi neutralne kryterium odróżniające, a także istotny wskaźnik zdolności płatniczej podatników.
- 51 W niniejszej sprawie z informacji, którymi dysponuje Trybunał, a w szczególności z fragmentu preambuły do ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów przytoczonego w pkt 4 niniejszego wyroku wynika, że ustawa ta, wprowadzająca progresywną skalę opartą na obrocie, zmierza do opodatkowania podatników mających zdolność płatniczą, która „przewyższa ogólny obowiązek podatkowy”.
- 52 Okoliczność, że większa część takiego podatku specjalnego jest ponoszona przez podatników będących własnością osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich, nie może sama w sobie stanowić dyskryminacji. Jak bowiem wskazała rzecznik generalna w szczególności w pkt 66, 69 i 82 opinii, wynika to stąd, że węgierski rynek telekomunikacji jest zdominowany przez takich podatników, którzy osiągają tam najwyższe obroty. Okoliczność ta stanowi więc wskaźnik niepewny, a wręcz losowy, który może zostać spełniony, nawet w ramach proporcjonalnego systemu podatkowego, za każdym razem, gdy odnośny rynek jest zdominowany przez przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich lub państw trzecich lub przez przedsiębiorstwa krajowe będące własnością osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich lub państw trzecich.
- 53 Należy ponadto wskazać, że podstawowy przedział opodatkowania o stawce 0% nie dotyczy wyłącznie podatników będących własnością węgierskich osób fizycznych lub prawnych, ponieważ, jak w każdym progresywnym systemie podatkowym, każde przedsiębiorstwo działające na danym rynku korzysta z ulgi w odniesieniu do części swojego obrotu nieprzekraczającej pułapu określonego dla tego przedziału.
- 54 Z tych okoliczności wynika, że progresywne stawki podatku specjalnego nie stanowią przez sam swój charakter dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółki między podatnikami będącymi własnością węgierskich osób fizycznych lub prawnych a podatnikami będącymi własnością osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich.
- 55 Należy również zaznaczyć, że niniejsza sprawa różni się od sprawy zakończonej wyrokiem z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Jak wynika bowiem z pkt 34–36 tegoż wyroku, tamta sprawa dotyczyła łącznego zastosowania silnie progresywnych stawek podatkowych od obrotu i zasady konsolidacji obrotów powiązanych przedsiębiorstw, co skutkowało

tym, że podatnicy należący do grupy spółek byli opodatkowani na podstawie „fikcyjnego” obrotu. W tym względzie Trybunał orzekł co do istoty w pkt 39–41 tego wyroku, że w przypadku ustalenia, iż na rynku sprzedaży detalicznej w sklepach w danym państwie członkowskim podatnicy należący do grupy spółek i podlegający najwyższemu przedziałowi podatku specjalnego w większości wypadków są „powiązani” w rozumieniu przepisów krajowych ze spółkami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich, „stosowanie silnie progresywnej taryfy podatku specjalnego do skonsolidowanej podstawy opodatkowania obrotu” groziłoby w szczególności działaniem na niekorzyść podatników „powiązanych” z takimi spółkami, a zatem stanowiłoby pośrednią dyskryminację ze względu na siedzibę spółki w rozumieniu art. 49 i 54 TFUE.

- 56 W świetle wszystkich powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć następująco: art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego wprowadzających progresywny podatek obrotowy, którego rzeczywisty ciężar, ze względu na fakt, że uzyskują one najwyższe obroty na danym rynku, ponoszą w głównej mierze przedsiębiorstwa kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez obywateli innych państw członkowskich lub przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim.

### ***W przedmiocie pytania trzeciego***

- 57 Poprzez pytanie trzecie sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 401 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu podatku ustanowionego przez ustawę o podatku specjalnym dla określonych sektorów.
- 58 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 401 dyrektywy VAT dyrektywa ta 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.
- 59 Aby dokonać oceny, czy dany podatek, dane cło lub dana opłata mogą zostać uznane za podatek obrotowy w rozumieniu art. 401 dyrektywy VAT, należy w szczególności ustalić, czy powodują one zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT), obciążając obrót towarów i usług oraz oddziałując na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in., C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 Trybunał wskazał w tym względzie, że za obciążające obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT, należy w każdej sytuacji uznać podatki i opłaty mające zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, nawet jeśli nie są we wszystkich aspektach identyczne względem niego (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 61 Natomiast art. 401 dyrektywy VAT, podobnie jak art. 33 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), nie stoi na przeszkodzie utrzymaniu lub wprowadzeniu podatku, który nie posiada jednej z podstawowych cech charakterystycznych VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in., C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 62 Z orzecznictwa wynika, że są cztery takie cechy, a mianowicie generalny sposób stosowania VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako wynagrodzenie za dostarczone towary lub świadczone usługi, pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji, oraz odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, z tym skutkiem, że ów podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe z tytułu rzeczzonego podatku ponosi ostatecznie konsument (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 28).
- 63 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że podatek specjalny nie posiada trzeciej i czwartej spośród zasadniczych cech VAT, a mianowicie pobierania podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji oraz istnienia prawa do odliczenia podatku zapłaconego na poprzednim etapie tego procesu.
- 64 W przeciwieństwie do podatku VAT podatek ten, który opiera się na obrocie netto danego podatnika, nie jest bowiem pobierany na każdym etapie tego procesu, nie zawiera mechanizmu analogicznego do prawa do odliczenia VAT i nie opiera się wyłącznie na wartości dodanej na różnych etapach procesu.
- 65 Okoliczność ta jest zaś wystarczająca, aby stwierdzić, że podatek specjalny nie posiada wszystkich zasadniczych cech charakterystycznych VAT, a zatem nie jest objęty zakazem ustanowionym w art. 401 dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Viking Motors i in., C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 43).
- 66 W konsekwencji odpowiedź na pytanie trzecie powinna brzmieć następująco: art. 401 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu podatku, który opiera się na całkowitym obrocie podatnika i który jest pobierany okresowo, nie zaś na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, oraz nie daje prawa do odliczenia podatku zapłaconego na poprzednim etapie tego procesu.

### **W przedmiocie kosztów**

- 67 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuły 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego wprowadzających progresywny podatek obrotowy, którego rzeczywisty ciężar, ze względu na fakt, że uzyskują one najwyższe obroty na danym rynku, ponoszą w głównej mierze przedsiębiorstwa kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez obywateli innych państw członkowskich lub przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim.**
- 2) Artykuł 401 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu podatku, który opiera się na całkowitym obrocie podatnika i który jest pobierany okresowo, nie zaś na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, oraz nie daje prawa do odliczenia podatku zapłaconego na poprzednim etapie tego procesu.**

Podpisy