

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 11 października 2007 r. *

W sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Zala Megyei Bíróság (Węgry) (C-283/06) i przez Legfelsőbb Bíróság (Węgry) (C-312/06), postanowieniami z dnia 16 stycznia i 10 lipca 2006 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach 29 czerwca i 18 lipca 2006 r., w postępowaniach:

KÖGÁZ rt,

E-ON IS Hungary kft,

E-ON DÉDÁSZ rt,

Schneider Electric Hungária rt,

TESCO Áruházak rt,

OTP Garancia Biztosító rt,

OTP Bank rt,

ERSTE Bank Hungary rt,

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt (C-283/06)

* Język postępowania: węgierski.

przeciwko

Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője,

oraz

OTP Garancia Biztosító rt (C-312/06)

przeciwko

Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,

TRYBUNAŁ (czwarta izba)

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta,
J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 czerwca
2007 r.,

I - 8468

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt oraz ERSTE Bank Hungary rt przez P. Oszkő, ügyvéd,
- w imieniu Vodafone Magyarország Mobil Távközlési rt przez D. Deák, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego przez J. Fazekas oraz R. Somssich, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafylloua oraz V. Bottkő, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wyduje następujący

Wyrok

- ¹ W sprawie C-283/06 wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni, po pierwsze, rozdziału 4 pkt 3 lit. a) załącznika X do aktu dotyczącego warunków przystąpienia do Unii Europejskiej Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2003, L 236, str. 33, zwanego dalej „aktem o przystąpieniu”), oraz,

po drugie, art. 33 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między dziewięcioma spółkami prawa węgierskiego a Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője (dyrektorem władz departamentu Zala) w przedmiocie zaliczek na podatek lokalny od działalności gospodarczej, do których zapłaty spółki te zostały wezwane za okres podatkowy przypadający na rok 2005.
- 3 W sprawie C-312/06 wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni rozdziału 4 pkt 3 lit. a) załącznika X do aktu o przystąpieniu oraz art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.
- 4 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między OTP Garancia Biztosító rt, spółką prawa węgierskiego, a Vas Megyei Közigazgatási Hivatal (organem administracyjnym departamentu Vas) w przedmiocie zaliczek na podatek lokalny od działalności gospodarczej, do których zapłaty spółka ta została wezwana za okresy podatkowe kończące się odpowiednio w dniach 15 września 2005 r. i 15 marca 2006 r.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

Akt o przystąpieniu

- 5 Załącznik X aktu o przystąpieniu zatytułowany „Wykaz, o którym mowa w artykule 24 Aktu Przystąpienia: Węgry” zawiera rozdział 4 zatytułowany z kolei „Polityka konkurencji”, który odnosi się do rozdziału 1 tytułu VI traktatu WE dotyczącego reguł konkurencji.
- 6 W rozdziale 4 widnieje pkt 3 zatytułowany „Pomoc fiskalna władz lokalnych”, którego lit. a) przewiduje:

„Nie naruszając artykułów 87 i 88 traktatu WE, Węgry mogą stosować, do 31 grudnia 2007 roku włącznie, obniżenie należnych podatków lokalnych dla przedsiębiorców do 2% przychodów netto, przyznawanych przez samorządy terytorialne w ograniczonym czasie na podstawie artykułów 6 i 7 ustawy C z 1990 roku w sprawie podatków lokalnych, zmienionej przez artykuł 79 ustępy 1 i 2 ustawy L z 2001 roku w sprawie zmiany prawa finansowego, zmienionej przez artykuł 158 ustawy XLII z 2002 roku. w sprawie zmiany ustawy o podatkach, składkach i innych płatnościach budżetowych”.

Szósta dyrektywa

- 7 Artykuł 33 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przecho-
wywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza
dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wpro-
wadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków
akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat,
które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te
podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do
powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy”.

Uregulowania krajowe

- 8 Z informacji zawartych w postanowieniach odsyłających wynika, że a helyi adókról
szóló 1990. évi C. törvény (ustawa C z 1990 r. o podatkach lokalnych, zwana dalej
„ustawą z 1990 r.”) uprawnia gminy na Węgrzech do wprowadzenia na ich terenie
helyi iparűzési adó (podatku lokalnego od działalności gospodarczej, zwanego dalej
„HIPA”).

- 9 Ponadto zgodnie z tymi informacjami:

— HIPA nie ma charakteru powszechnego, pobieranego na całym terytorium kraju,
gdyż jest to podatek lokalny, którego wprowadzenie, uchylene i zmiana należą do
uprawnień dyskrejonalnych władz gminnych;

- w gminach, w których został on wprowadzony, podlega mu wszelka działalność gospodarcza, która na stałe lub czasowo jest wykonywana na terytorium danej gminy, przy czym podatnikiem jest przedsiębiorca;
- w przypadku działalności gospodarczej, która ma stały charakter, podstawę opodatkowania stanowią przychody netto uzyskane ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług za dany okres, po odliczeniu kosztów nabycia sprzedanych towarów, wartości usług świadczonych przez osoby trzecie oraz kosztu materiałów;
- w przypadku przedsiębiorców indywidualnych i małych producentów rolnych podstawę opodatkowania stanowi kwota ryczałtowa określona zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, powiększona o 20%;
- w przypadku przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu uproszczonym podatkiem od przedsiębiorstw (*egyszerűsített vállalkozói adó*), podstawa HIPA może stanowić 50% kwoty uproszczonego podatku od przedsiębiorstw;
- władze gminne, które wprowadziły HIPA, mogą przyznać zwolnienia lub inne ulgi podatkowe, z których mogą jednak korzystać wyłącznie przedsiębiorstwa, których podstawa opodatkowania nie przekracza 2,5 miliona HUF, bądź nawet niższej kwoty ewentualnie ustalonej przez te władze;
- specjalna ulga podatkowa jest przewidziana w przypadku zwiększenia zatrudnienia w danym okresie podatkowym (zmniejszenie podstawy opodatkowania o 1 milion HUF za każdą zatrudnioną osobę);

- w przypadku działalności gospodarczej, która ma stały charakter, maksymalna stawka HIPA jest określona na 2%;
- podatnicy nie mają obowiązku wykazywania HIPA na fakturach i w dokumentach księgowych; ustawa z 1990 r. nie zawiera przepisów, które przewidywałyby odliczenia HIPA ewentualnie zawartego w cenie towarów lub usług nabytych przez podatnika;
- ustawa z 1990 r. nie przewiduje wyraźnie, że HIPA może być przeniesiony na konsumenta, lecz podatek ten może być wliczony do ceny konsumpcji;
- równolegle z HIPA na Węgrzech obowiązuje podatek od wartości dodanej (*általános forgalmi adó*), uregulowany ustawą LXXIV z 1992 r.

Spory przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-283/06

- ¹⁰ Szeregiem decyzji wydanych w 2005 r. pozwany przed sądem krajowym w sprawie C-283/06 utrzymał w mocy decyzje określające obowiązek zapłaty zaliczek z tytułu HIPA za rok 2005, wydane przez różne władze gminne w odniesieniu do skarżących przed sądem krajowym w tej sprawie.

- 11 Pozwany przed sądem krajowym oparł te decyzje na art. 41 ust. 1 i 2 ustawy z 1990 r. oraz na różnych zarządzeniach lokalnych dotyczących wprowadzenia HIPA. Stwierdził on, że skarżący przed sądem krajowym w sprawie C-283/06 uznali swoje zobowiązanie podatkowe z tego tytułu, składając deklarację na ten podatek, a zatem są zobowiązani do zapłaty zaliczki na podatek. w niektórych decyzjach odrzucił on zarzut, że ze względu na art. 33 szóstej dyrektywy HIPA nie ma podstawy prawnej, ponieważ jest to podatek o charakterze obrotowym.
- 12 Skarżący przed sądem krajowym w sprawie C-283/06 wnieśli skargi na te decyzje do Zala Megyei Bírószág (sąd departamentu Zala). Podnoszą oni w istocie, że decyzje te są niezgodne z prawem, bowiem od maja 2004 r. nie podlegają oni opodatkowaniu HIPA ze względu na bezpośrednią skuteczność art. 33 szóstej dyrektywy.
- 13 Sąd krajowy jest zdania, że rozdział 4 pkt 3 lit. a) załącznika X do aktu o przystąpieniu można interpretować w ten sposób, iż wprowadza on przejściowe odstępstwo, umożliwiające utrzymanie HIPA bądź w każdym razie, że, zezwalając do dnia 31 grudnia 2007 r. na obniżenie tego podatku, umawiające się strony przyznały przejściowo, że podatek ten jest zgodny z prawem wspólnotowym.
- 14 Na wypadek, gdyby Trybunał podzielił to stanowisko, sąd krajowy uważa, że pozostałe pytania są zbędne. W przeciwnym przypadku ocenia, że niezbędne jest uzyskanie wykładni podatku, który może być uznany za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy.

15 W takim właśnie kontekście Zala Megyei Bírószág postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału dwa pytania prejudycjalne:

„1) Czy rozdział 4 pkt 3 lit. a) załącznika X do [aktu o przystąpieniu] [...] należy interpretować w ten sposób, że:

— chodzi o wyjątek o charakterze przejściowym, który umożliwia Republice Węgierskiej utrzymanie [HIPA], lub

— że akt o przystąpieniu, przewidując możliwość dalszego stosowania obniżen w [HIPA], przyznał Republice Węgierskiej (przejściowe) prawo do dalszego stosowania tego rodzaju podatku od działalności gospodarczej?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pierwsze pytanie, [...] w świetle prawidłowej wykładni szóstej dyrektywy [...], na podstawie jakich kryteriów można uznać, iż dany podatek nie ma charakteru podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 [tej] dyrektywy?”.

Sprawa C-312/06

16 Decyzją wydaną w trakcie 2005 r. pozwany przed sądem krajowym w sprawie C-312/06 utrzymał w mocy decyzję wydaną przez władze gminne w odniesieniu do skarżącej przed sądem krajowym w tej sprawie dotyczącą określenia obowiązku zapłaty zaliczek z tytułu HIPA za okresy podatkowe kończące się odpowiednio w dniach 15 września 2005 r. i 15 marca 2006 r.

- ¹⁷ Decyzję tę, opartą na art. 39 ust. 1 i art. 41 ust. 2 ustawy z 1990 r. oraz na art. 8 ust. 1 zarządzenia lokalnego nr 13/2003 (III.27), uzasadniono tym, że po zakończeniu oceny HIPA w trakcie negocjacji akcesyjnych Republika Węgierska uzyskała w akcie o przystąpieniu odstępstwo dotyczące obniżenia tego podatku do dnia 31 grudnia 2007 r. Zdaniem pozwanego przed sądem krajowym w sprawie C-312/06 z informacji zawartych w akcie o przystąpieniu, dotyczących tego podatku, można wywieść, że podatek ten został zaaprobowany przez Unię Europejską.
- ¹⁸ Skarżąca przed sądem krajowym w sprawie C-312/06 wniosła skargę na tę decyzję do Vas Megyei Bíróság (sąd departamentu Vas). Podniosła ona, że decyzja ta jest niezgodna z prawem, bowiem HIPA jest podatkiem obrotowym, którego utrzymywanie przez Republikę Węgierską po akcesji do Unii jest sprzeczne z art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy i którego nie można ponadto uznać za przejściowo dopuszczony przez akt o przystąpieniu.
- ¹⁹ Skarga ta została oddalona przez Vas Megyei Bíróság z tego względu, że w istocie przyznanie Republice Węgierskiej w akcie o przystąpieniu przejściowego odstępstwa w zakresie obniżki HIPA oznacza w nieunikniony sposób, że Unia dopuściła czasowe jego utrzymanie.
- ²⁰ Skarżąca przed sądem krajowym w sprawie C-312/06 wniosła skargę do Legfelsőbb Bíróság (sąd najwyższy) na orzeczenie Vas Megyei Bíróság.
- ²¹ Sąd krajowy jest zdania, że jeśli rozdział 4 pkt 3 lit. a) załącznika X do aktu o przystąpieniu można interpretować w ten sposób, iż umawiające się strony, przyznając czasowe odstępstwo w zakresie obniżenia HIPA, uzgodniły również odstępstwo dotyczące tego podatku jako takiego, to podatek ten jest zgodny z prawem wspólnotowym do dnia 31 grudnia 2007 r. Natomiast w przypadku przeciwniej wykładni

należałoby w świetle art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy ustalić, zgodnie z zasadniczymi kryteriami przedmiotowymi, które zawiera ten przepis, czy taki podatek jak HIPA jest podatkiem, który może być uznany za podatek obrotowy.

- 22 W tych okolicznościach Legfelsőbb Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące dwa pytania prejudycjalne:

„1) Czy rozdział 4 pkt 3 lit. a) załącznika X do [aktu o przystąpieniu] [...] można interpretować w ten sposób, że Republika Węgierska uzyskała odstępstwo o charakterze przejściowym, które umożliwia jej utrzymanie [HIPA], to znaczy w tym sensie że, przewidując możliwość dalszego stosowania obniżek w podatku od działalności gospodarczej, akt o przystąpieniu przyznał Republice Węgierskiej przejściowe prawo do dalszego stosowania tego rodzaju podatku?

2) Czy art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że zakazuje on utrzymywania podatku ([HIPA]) obejmującego działalność gospodarczą nastawioną na zysk, cechującego się głównie tym, że obciążony jest nim dochód netto, po odjęciu kosztów nabycia towarów i usług sprzedawanych przez podmioty trzecie oraz kosztów rzeczowych? Innymi słowy, czy na podstawie ww. przepisu podatek o takich cechach można zakwalifikować jako zabroniony tym przepisem podatek, który może być uznany za podatek obrotowy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 23 Zgodnie z propozycją KÖGÁZ rt, E-ON IS Hungary kft, E-ON DÉDÁSZ rt, Schneider Electric Hungária rt, TESCO Áruházak rt, OTP Garancia Biztosító rt, OTP Bank rt i ERSTE Bank Hungary rt (zwanym dalej, łącznie, „KÖGÁZ i in.”), rządu węgierskiego oraz Komisji Wspólnot Europejskich, należy najpierw zbadać pytanie drugie każdego z sądów krajowych, dotyczące wykładni art. 33 szóstej dyrektywy.
- 24 W sprawie C-283/06 pytanie drugie dotyczy kryteriów umożliwiających zidentyfikowanie podatku, który nie może być uznany za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy.
- 25 Odczytywane w tym kontekście, pytanie to dotyczy, podobnie jak pytanie drugie skierowane w sprawie C-312/06, kwestii, czy art. 33 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on utrzymywaniu podatku o takich cechach jak HIPA.
- 26 Aby dokonać wykładni art. 33 szóstej dyrektywy, należy umieścić ten przepis w kontekście prawnym, w jakim on występuje. W tym celu użyteczne będzie przypomnieć pokrótce cele, jakim służy ustanowienie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) (wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca Popolare di Cremona, Zb.Orz. str. I-9373, pkt 18).
- 27 Z motywów pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301) 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 zakłócić wymianę handlową (wyrok z dnia 8 czerwca 1999 r. w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 Pelzl i in., Rec. str. I-3319, pkt 14, oraz ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 19).

²⁸ Wspólny system podatku VAT został ustanowiony drugą dyrektywą Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych — struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, str. 1303) oraz szóstą dyrektywą (ww. wyroki w sprawach Pelzl i in., pkt 15, oraz Popolare di Cremona, pkt 20).

²⁹ Wspólny system podatku VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy 67/227, na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, powszechnego podatku konsumpcyjnego ściśle 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 (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 listopada 1985 r. w sprawie 295/84 Rousseau Wilmot, Rec. str. 3759, pkt 15; z dnia 3 marca 1988 r. w sprawie 252/86 Bergandi, Rec. str. 1343, pkt 15; z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 Wisselink i in., Rec. str. 2671, pkt 18; oraz ww. wyroki w sprawach Pelzl i in., pkt 16, oraz Banca Popolare di Cremona, pkt 21).

³⁰ Jednakże każda transakcja podlega podatkowi VAT dopiero po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów towarów

i usług. Mechanizm odliczeń został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić, kwot podatku VAT naliczonych od towarów lub usług z tym skutkiem, że podatek ten na każdym etapie obciąża jedynie wartość dodaną i ostatecznie ponosi go konsument końcowy (ww. wyroki w sprawach Pelzl i in., pkt 17, oraz Banca Popolare di Cremona, pkt 22).

31 Dla realizacji celu równości zasad opodatkowania tej samej czynności niezależnie od państwa członkowskiego, w którym ma ona miejsce, wspólny system podatku VAT powinien zastąpić, zgodnie z motywami drugiej dyrektywy 67/228, podatki obrotowe obowiązujące w różnych państwach członkowskich (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach Pelzl i in., pkt 18, oraz Banca Popolare di Cremona, pkt 23).

32 W tym duchu szósta dyrektywa zezwala w art. 33 na utrzymywanie lub wprowadzanie przez państwo członkowskie podatków, ceł lub opłat nakładanych na dostawy towarów i świadczenie usług bądź na przywóz tylko wtedy, gdy nie mogą być one uznane za podatki obrotowe (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach Pelzl i in., pkt 19, oraz Banca Popolare di Cremona, pkt 24).

33 Natomiast prawo wspólnotowe nie zawiera w swym obecnym stanie żadnego szczególnego przepisu, który wykluczałby lub ograniczałby uprawnienie państw człon-

kowskich do ustanawiania podatków, ceł lub opłat innych niż podatki obrotowe (ww. wyrok w sprawie *Wisselink i in.*, pkt 13, oraz wyrok z dnia 19 lutego 1998 r. w sprawie C-318/96 *SPAR*, Rec. str. I-785, pkt 21). Z samego art. 33 szóstej dyrektywy wynika, że prawo wspólnotowe dopuszcza istnienie reżimów opodatkowania konkurencyjnych względem podatku VAT (ww. wyrok w sprawie *Wisselink i in.*, pkt 14; wyrok z dnia 19 marca 1991 r. w sprawie C-109/90 *Giant*, Rec. str. I-1385, pkt 9, oraz ww. wyrok w sprawie *SPAR*, pkt 21; zob. również podobnie wyrok z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie 73/85 *Kerrutt*, Rec. str. 2219, pkt 22).

³⁴ Aby dokonać oceny, czy dany podatek, cło lub opłata mogą być uznane za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy, należy w szczególności ustalić, czy powodują one zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, obciążając obrót towarów i usług oraz oddziałując na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT (ww. wyroki w sprawach *Pelzl i in.*, pkt 20, oraz *Banca Popolare di Cremona*, pkt 25; zob. również podobnie wyrok z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-437/97 *EKW i Wein & Co*, Rec. str. I-1157, pkt 20 i cytowane tam orzecznictwo).

³⁵ Trybunał wyjaśnił w tym zakresie, że za obciążające obrót towarów i usług w sposób podobny do tego, który charakteryzuje podatek VAT, należy w każdym razie uznać podatki i opłaty mające zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, nawet jeśli nie są one we wszystkich aspektach identyczne z nim (wyroki: z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 *Dansk Denkavit i Poulsen Trading*, Rec. str. I-2217, pkt 11 i 14; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 *GIL Insurance i in.*, Rec. str. I-4777, pkt 32, oraz ww. wyrok w sprawie *Banca Popolare di Cremona*, pkt 26).

³⁶ Natomiast art. 33 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się utrzymywaniu lub wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku, który nie ma jednej z zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT (zob. wyrok z dnia 17 września 1997 r.

w sprawie C-130/96 Solisnor-Estaleiros Navais, Rec. str. I-5053, pkt 19 i 20, oraz ww. wyroki w sprawach GIL Insurance i in., pkt 34, i w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 27).

37 Trybunał wyjaśnił, jakie są zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT. Pomi-
jając kilka różnic redakcyjnych, z orzecznictwa wynika, że są cztery takie cechy:
powszechne stosowanie podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary
lub usługi; ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez
podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi; pobór
podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży
detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji; odliczenie od podatku
VAT należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu
produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie
do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi
ostatecznie konsument (ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 28).

38 Dla uniknięcia wyników niezgodnych z celem, jakiemu służy wspólny system
podatku VAT, tak jak został on sformułowany w pkt 27–34 niniejszego wyroku,
porównania cech charakterystycznych takiego podatku jak HIPA z cechami podatku
VAT należy dokonywać w świetle tego celu. W tak określonych ramach należy przy-
kładać szczególną uwagę do wymogu, aby w każdym punkcie zagwarantowana była
neutralność wspólnego systemu podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Banca Popolare
di Cremona, pkt 29).

39 W niniejszym przypadku, jeśli chodzi przede wszystkim o drugą zasadniczą cechę
podatku VAT, należy stwierdzić, że podczas gdy podatek VAT jest pobierany
w związku z każdą kolejną czynnością na etapie sprzedaży, a jego kwota jest propor-

cyjonalna do ceny dostarczonych towarów lub usług (ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 30), podstawę opodatkowania takiego podatku, jak HIPA stanowi, przeciwnie, różnica, ustalona na podstawie przepisów o rachunkowości, między obrotem związanym ze sprzedanymi towarami lub wykonanymi usługami w danym okresie podatkowym, a ceną nabycia sprzedanych towarów, wartością usług świadczonych przez osoby trzecie oraz kosztem materiałów.

40 Ponieważ podatek taki jest obliczany na podstawie obrotu za dany okres, nie jest możliwe precyzyjne ustalenie kwoty tego podatku ewentualnie przeniesionego na klienta w związku z każdą sprzedażą towaru lub wykonaniem usługi, tak że nie jest spełniona przesłanka proporcjonalności tej kwoty do ceny pobieranej przez podatnika (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pelzl i in., pkt 25).

41 Ponadto, jak to podkreśliła Komisja, przepisy dotyczące HIPA przewidują dla niektórych przypadków uproszczone, w znacznej mierze ryczałtowe zasady ustalania podstawy opodatkowania poprzez odesłanie do podstawy opodatkowania innym podatkiem powiększonej o określony procent (w przypadku przedsiębiorstw indywidualnych i małych producentów rolnych) bądź do określonej procentowo części innego podatku (przypadek przedsiębiorstw podlegających uproszczonemu podatkowi od przedsiębiorstw).

42 W takim przypadku podstawa wymiaru HIPA jest oczywiście określana za pomocą innych parametrów niż cena towarów lub usług zapłacona przez klientów (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 maja 1992 r. w sprawie C-347/90 Bozzi, Rec. str. I-2947, pkt 15).

43 Te szczególne zasady tym bardziej oznaczają generalny brak proporcjonalnej zależności między kwotą zapłaconą przez podatnika z tytułu takiego podatku jak HIPA, a ceną dostarczonych przez niego towarów lub usług.

44 W tych okolicznościach podatku takiego nie można uznać za proporcjonalny do ceny dostarczonych towarów lub usług.

45 Następnie, w odniesieniu do czwartej zasadniczej cechy podatku VAT, należy wskazać, po pierwsze, że o ile podatnik jest zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy uprawniony do odliczenia od należnego podatku VAT podatku podlegającego zapłacie lub zapłaconego od wszelkich towarów lub usług wykorzystywanych do celów czynności opodatkowanych, o tyle w przypadku ogólnego systemu HIPA odliczenie, które następuje na etapie ustalania podstawy opodatkowania, dokonywane jest do wysokości ceny nabycia sprzedanych towarów, wartości usług świadczonych przez osoby trzecie oraz kosztu materiałów.

46 Z dyskusji, która miała miejsce podczas rozprawy, wynika, że jeśli chodzi o usługi wykonane przez podatnika, jedynie koszty odpowiadające kryteriom określonym w obowiązujących przepisach, takie jak koszty usług wykonanych przez podwykonawców lub pośredników bądź koszty usług, z których skorzystał podatnik i które z kolei sam świadczy w niezmienionej formie na rzecz swoich klientów (usługi „niezmienione”), mogą być potrącone z podstawy opodatkowania HIPA. Natomiast podstawy tej nie można zmniejszyć o takie koszty, jak koszty usług ekspertów lub koszty związane z usługami wykonanymi przez podatnika na potrzeby jego działalności, których nie wprowadza on w niezmienionym kształcie do obrotu gospodarczego (usługi „nabyte”).

47 Podstawa opodatkowania HIPA nie jest zatem ograniczona do wartości dodanej na danym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, lecz dotyczy ogólnego obrotu podatnika, pomniejszonego jedynie o elementy wskazane w pkt 45 niniejszego wyroku (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Pelzl i in., pkt 23).

- 48 Po drugie, z pewnością prawdą jest, że istnienie różnic w zakresie metody, według której obliczane jest odliczenie zapłaconego już podatku, nie uchyla w stosunku do tego podatku zakazu z art. 33 szóstej dyrektywy, jeśli różnice te mają raczej charakter techniczny i nie stanowią przeszkody, aby podatek ten działał w istocie w taki sam sposób jak podatek VAT (ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 31).
- 49 Prawdą jest również, jak wskazali na to KÖGÁZ i in. oraz Vodafone, że aby podatek mógł być uznany za podatek obrotowy, nie jest konieczne, by obowiązujące ustawodawstwo krajowe przewidywało wyraźnie, że podatek ten może być przenoszony na konsumentów (wyrok z dnia 26 czerwca 1997 r. w sprawach połączonych od C-370/95 do C-372/95 Careda i in., Rec. str. I-3721, pkt 18) ani też, by podatek ten był odrębnie wskazywany na fakturze wystawianej klientowi (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Dansk Denkvit i Poulsen Trading, pkt 13 i 14, oraz w sprawie Careda i in., pkt 23 i 26).
- 50 Natomiast podatek nakładany na działalność produkcyjną w taki sposób, że nie jest pewne, iż — tak jak to ma miejsce w przypadku podatku VAT — zostanie on ostatecznie poniesiony przez końcowego konsumenta, może nie mieścić się w zakresie art. 33 szóstej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 31).
- 51 W niniejszym przypadku, podczas gdy, dzięki mechanizmowi odliczania podatku przewidzianemu w art. 17–20 szóstej dyrektywy, podatek VAT obciąża wyłącznie końcowego konsumenta i jest całkowicie neutralny dla podatników uczestniczących w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany, niezależnie od tego, ile czynności miało miejsce (zob. podobnie wyroki z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. str. I-5339, pkt 19, 22 i 23; z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-8315, pkt 29, oraz ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 32), nie jest tak w przypadku takiego podatku jak HIPA.

- 52 W istocie, jak zauważyła Komisja, z informacji zawartych w postanowieniach odsyłających wynika, że nie ma żadnej pewności, iż ciężar HIPA zostanie w całości przeniesiony na końcowego konsumenta w sposób charakterystyczny dla podatku konsumpcyjnego takiego jak podatek VAT.
- 53 Sądy krajowe podkreślają również, że z uwagi na samą swą naturę, HIPA niekoniecznie jest przenoszony. Dodają one, że jeśli się tak dzieje, nabywca może nie być tego świadom, w którym to przypadku podatek przeniesiony na cenę towarów lub usług, które nabył on jako podatnik, nie zostanie przeniesiony na cenę towaru lub usługi, którą on sam wykonuje na rzecz swoich klientów.
- 54 Zresztą, jak to podkreślił rząd węgierski, ponieważ HIPA jest obliczany na podstawie obrotu za dany okres, podatnik nie może dokładnie ustalić ani kwoty HIPA, który został zawarty w cenie nabycia towarów lub usług (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 33), ani tego, jaka część HIPA jest ewentualnie przenoszona na konsumenta w związku z każdą sprzedażą towarów lub świadczeniem usług (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Giant, pkt 14, oraz Pelzl i in., pkt 25).
- 55 Ponadto, jak zauważył ten rząd, gdyby — celem przeniesienia ciężaru podatku należnego w związku z jego własną działalnością na następny etap procesu produkcji — podatnik włączył ten ciężar do ceny sprzedaży, podstawa opodatkowania HIPA zawierałaby skutek tego sam podatek, a zatem HIPA byłby w ten sposób obliczany od kwoty wynikającej z ceny sprzedaży zawierającej antycypowaną kwotę podatku podlegającego zapłacie (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 33).

- 56 W każdym razie, nawet jeśli można założyć, że podatnik HIPA, który dokonuje sprzedaży na rzecz konsumenta końcowego, uwzględni przy ustalaniu ceny kwotę podatku zawartą w swoich kosztach ogólnych, to jednak nie wszyscy podatnicy mają możliwość przeniesienia w ten sposób — lub całkowitego przeniesienia — ciężaru podatku (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Pelzl i in., pkt 24, oraz ww. wyrok w sprawie Banca Popolare di Cremona, pkt 34).
- 57 Z powyższych rozważań wynika, że mając na względzie jego cechy charakterystyczne, taki podatek jak HIPA nie został skonstruowany w ten sposób, by był przenoszony na końcowego konsumenta w sposób charakterystyczny dla podatku VAT.
- 58 W tym zakresie podatek taki odróżnia się od takiego obciążenia jak to, które legło u podstaw ww. wyroku w sprawie Dansk Denkavit i Poulsen Trading, a które zostało uznane za niezgodne ze wspólnym systemem podatku VAT w pkt 14 tego wyroku, o tyle że to obciążenie było tak skonstruowane, by obciążać konsumenta końcowego, jak to wynika z pkt 3 tego wyroku. Ponadto obciążenie to było pobierane od identycznej podstawy opodatkowania jak ta wykorzystywana do celów podatku VAT i równoległe z nim, jak to wynika z pkt 8 tego wyroku.
- 59 W konsekwencji nawet zakładając, jak twierdziły KÖGÁZ i in. oraz Vodafone, że HIPA byłby powszechnie stosowany w gminach, które go wprowadziły, okoliczność ta nie wystarcza, by zakwalifikować taki podatek jako podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 szóstej dyrektywy, ponieważ nie obciąża on transakcji w sposób porównywalny do tego, który charakteryzuje podatek VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Pelzl i in., pkt 27).

⁶⁰ Z powyższych rozważań wynika, że podatek o takich cechach jak HIPA różni się od podatku VAT w sposób wykluczający możliwość zakwalifikowania go jako podatku, który może być uznany za podatek obrotowy w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.

⁶¹ W tej sytuacji na pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on utrzymywaniu obciążenia podatkowego o takich cechach, jak cechy podatku w sprawie przed sądem krajowym.

⁶² W tej sytuacji rozpoznanie pytania pierwszego zadanego przez te sądy w związku z rozdziałem 4 pkt 3 lit. a) załącznika X do aktu o przystąpieniu stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

⁶³ Dla stron postępowania przed sądami krajowymi niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tymi sądami, do nich zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 33 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on utrzymywaniu obciążenia podatkowego o takich cechach, jak cechy podatku w sprawie przed sądem krajowym.

Podpisy