



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 marca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości – Podatek obrotowy w sektorze handlu detalicznego w sklepach – 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

W sprawie C-323/18

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 w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 19 marca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 maja 2018 r., w postępowaniu:

Tesco-Global Áruházak 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) i E. Regan, prezesi izb, P.G. Xuereb, L.S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Şereş, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 kwietnia 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Tesco-Global Áruházak Zrt. – Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér, G. Koós i D.R. Gesztelyi, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, M. Rzotkiewicz i A. Kramarczyk, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal i A. Armenia,
w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 lipca 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18, 26, 49, 54–56, 63, 65, 107, 108 i 110 TFUE oraz zasad skuteczności i pierwszeństwa prawa Unii oraz równowagi procesowej.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Tesco-Global Áruházak Zrt. (zwanym dalej „Tesco”) 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 sektorze handlu detalicznego w sklepach (zwanego dalej „podatkiem specjalnym”).

Węgierskie ramy prawne

- 3 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 specjalnego podatku obciążającego podatników, których zdolność wniesienia wkładu do danin publicznych przewyższa ogólny obowiązek podatkowy”.

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

„Do celów niniejszej ustawy obowiązują następujące definicje:

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

[...]

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”.

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

„Opodatkowaniu podlega:

a) handel detaliczny w sklepach,

[...]”.

6 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”.

7 Paragraf 4 ust. 1 omawianej ustawy stanowi:

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

8 Paragraf 5 tej ustawy stanowi:

„Stawka mająca zastosowanie:

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

[...]”.

9 Paragraf 124/B adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy XCII z 2003 r. o systemie podatkowym) stanowi:

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

10 Paragraf 128 ust. 2 tej ustawy stanowi:

„Nie przeprowadza się postępowania prowadzącego do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jeżeli podatki lub subwencje publiczne nie mogą zostać skorygowane deklaracją uzupełniającą”.

Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

- 11 Tesco jest spółką handlową prawa węgierskiego specjalizującą się w handlu detalicznym i hurtowym w sklepach. Wchodzi ono w skład grupy z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie i jest siecią handlu detalicznego, która uzyskała najwyższe obroty na rynku węgierskim w okresie od 1 marca 2010 r. do 28 lutego 2013 r.
- 12 Tesco zostało poddane kontroli podatkowej przez Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (państwową administrację podatkową i celną, dyrekcja podatkowa dla dużych podatników, Węgry, zwaną dalej „organem podatkowym pierwszej instancji”) w zakresie wszystkich zapłaconych podatków i pomocy budżetowej otrzymanej w tym okresie.
- 13 W wyniku kontroli organ podatkowy pierwszej instancji wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego Tesco w szczególności z tytułu podatku specjalnego na 1 396 684 000 HUF (około 4 198 852 EUR) i stwierdził po jego stronie nadpłatę w wysokości 17 900 000 HUF (około 53 811 EUR) w zakresie tego podatku. Łącznie 4 634 131 000 HUF (około 13 931 233 EUR) uznano za brakujące podatki, co skutkowało grzywną za wykroczenie skarbowe w wysokości 873 760 000 HUF (około 2 626 260 EUR) oraz karą za opóźnienie w wysokości 956 812 000 HUF (około 2 875 889 EUR).
- 14 Rozpatrując odwołanie w administracyjnym toku instancji od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, dyrekcja odwoławcza utrzymała w mocy decyzję w odniesieniu do podatku specjalnego. Natomiast decyzja została zmieniona w odniesieniu do nadpłaty stwierdzonej po stronie Tesco, którą określono na 249 254 000 HUF (około 749 144 EUR), oraz decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego Tesco, którą ustalono na 3 058 090 000 HUF (około 9 191 226 EUR), z czego 3 013 077 000 HUF (około 9 070 000 EUR) uznano za brakujące podatki. Oprócz tego zobowiązania podatkowego dyrekcja odwoławcza nakazała Tesco uiścić 1 396 684 000 HUF (około 4 198 378 EUR) tytułem podatku specjalnego oraz zapłacić grzywnę za wykroczenie skarbowe w wysokości 468 497 000 HUF (około 1 408 284 EUR), a także karę za opóźnienie w wysokości 644 890 000 HUF (około 1 938 416 EUR).
- 15 Tesco zaskarżyło decyzję dyrekcji odwoławczej do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Budapeszcie, Węgry). Tesco podnosi, że nałożenie na nie obowiązku zapłaty podatku specjalnego było bezpodstawne i że przepisy dotyczące tego podatku naruszają swobodę przedsiębiorczości, swobodę świadczenia usług i swobodny przepływ kapitału. Ponadto przepisy te naruszają zasadę równości, stanowią zakazaną pomoc państwa i są sprzeczne z 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).
- 16 W szczególności Tesco argumentuje, że ze względu na silnie progresywną stawkę podatku specjalnego i strukturę węgierskiego rynku detalicznego wszystkie przedsiębiorstwa mieszczące się w najniższych przedziałach są spółkami należącymi do węgierskich osób fizycznych lub prawnych działającymi w systemie franczyzy. Natomiast przedsiębiorstwami w najwyższym przedziale są, może z jednym wyjątkiem, przedsiębiorstwa powiązane ze spółkami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim. Tym samym spółki należące do zagranicznych osób fizycznych lub prawnych ponoszą nieproporcjonalnie dużą część ciężaru tego podatku.
- 17 Sąd odsyłający uważa, że ustawa o podatku specjalnym dla określonych sektorów może być sprzeczna z art. 18, 26, 49, 54–56, 63, 65, 107, 108 i 110 TFUE, w szczególności dlatego, że faktyczny ciężar tego podatku ponoszą głównie podatnicy, których udziałowcy są podmiotami zagranicznymi. Zauważa on, że Trybunał w swoim wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) zbadał zasadę konsolidacji stosowaną w tym kontekście i stwierdził istnienie dyskryminacji pośredniej.

18 Ponadto sąd krajowy zastanawia się nad zgodnością ustawy XCII z 2003 r. o systemie podatkowym z zasadami równoważności procesowej, pierwszeństwa i skuteczności prawa Unii.

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

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

3) Czy art. 107 i art. 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że ich skutki rozciągają się na środek podatkowy, którego integralnym elementem jest zwolnienie podatkowe (stanowiące pomoc państwa) finansowane poprzez wpływy podatkowe pochodzące z tego źródła podatkowego, z tego powodu, iż ustawodawca osiągnął zakładaną kwotę wpływów budżetowych, które zostały ustalone przed wprowadzeniem podatku specjalnego od handlu detalicznego (według obrotu podmiotów działających na rynku) poprzez zastosowanie progresywnej stawki podatkowej według obrotu, a nie poprzez wprowadzenie ogólnej stawki podatkowej, tak że zamierzonym celem uregulowania jest przyznanie zwolnienia podatkowego części podmiotów działających na rynku?

4) Czy jest zgodna z zasadą równoważności procesowej i z zasadami skuteczności i pierwszeństwa prawa Unii praktyka organów państwa członkowskiego odpowiedzialnych za stosowanie prawa, zgodnie z którą w trakcie kontroli podatkowych wszczętych z urzędu lub też w następujących po nich postępowaniach sądowych – pomimo zasady skuteczności i obowiązku niestosowania niezgodnego przepisu prawa krajowego – nie jest możliwe złożenie wniosku o zwrot podatku zadeklarowanego zgodnie z krajowym uregulowaniem podatkowym sprzecznym z prawem Unii, ze względu na to, że organ podatkowy lub sąd badają kwestię niezgodności z prawem Unii tylko w postępowaniach szczególnych rozpoczętych na wniosek strony, które mogą zostać wszczęte

jedynie przed postępowaniem z urzędu, podczas gdy w przypadku dotyczącym podatku zadeklarowanego w sposób niezgodny z prawem krajowym nic nie stoi na przeszkodzie złożeniu wniosku o zwrot w postępowaniu przed organem podatkowym lub sądem?”.

W przedmiocie wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania

- 20 Po przedstawieniu opinii przez rzecznik generalną, Tesco, pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 2 września 2019 r., wniosło o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem.
- 21 Na poparcie tego wniosku Tesco wyraziło swój sprzeciw wobec wspomnianej opinii, w szczególności zaś nie zgodziło się z niektórymi opisanymi tam faktami odnoszącymi się do postępowania.
- 22 Należy jednak przypomnieć, po pierwsze, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz regulamin postępowania przed Trybunałem nie dają zainteresowanym, o których mowa w art. 23 tego statutu, możliwości przedkładania uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego (wyrok z dnia 6 marca 2018 r., *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 26).
- 23 Po drugie, na podstawie art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny przedstawia publicznie, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnioną opinię w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani opinią, ani uzasadnieniem, na którym oparł się rzecznik generalny. W konsekwencji okoliczność, że jedna ze stron nie zgadza się z opinią rzecznika generalnego, bez względu na to, jakie kwestie poruszono w tej opinii, nie może sama w sobie stanowić uzasadnienia dla ponownego otwarcia ustnego etapu postępowania (wyrok z dnia 6 marca 2018 r., *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 27).
- 24 Niemniej Trybunał może w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, zgodnie z art. 83 regulaminu postępowania, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między zainteresowanymi (wyrok z dnia 6 marca 2018 r., *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, pkt 28).
- 25 W niniejszej sprawie Tesco ogranicza się do wyrażenia uwag na temat opinii rzecznik generalnej, nie podając żadnych nowych argumentów, na podstawie których należałoby rozstrzygnąć niniejszą sprawę. Trybunał uznaje zatem, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, że posiada wszystkie dane niezbędne do wydania orzeczenia i że zostały one przedyskutowane przez zainteresowane strony.
- 26 Z uwagi na powyższe wniosek o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo należy oddalić.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 27 Rząd węgierski twierdzi, że sąd odsyłający nie sprecyzował, które przepisy ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów mogą być sprzeczne z prawem Unii, ani też powodów, dla których zastanawia się nad wykładnią postanowień traktatu i podstawowych zasad prawa Unii, o których mowa w postanowieniu odsyłającym.
- 28 Należy jednak zauważyć, że informacje przekazane przez sąd odsyłający pozwalają określić zakres wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz kontekst, w szczególności kontekst prawny, w którym został on złożony. W związku z tym postanowienie odsyłające, które przedstawia

wątpliwości tego sądu co do zgodności z prawem Unii ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów, w wystarczającej mierze wskazuje powody, które skłoniły ten sąd do uznania, że wykładnia prawa Unii jest niezbędna dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

29 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest więc dopuszczalny.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

30 Rząd węgierski i Komisja Europejska 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 pytania drugie i trzecie są niedopuszczalne.

31 Na wstępie należy przypomnieć w tym względzie, 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).

32 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).

33 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).

34 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).

35 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).

36 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).

- 37 Inaczej jest natomiast w przypadku, gdy spór w postępowaniu głównym nie dotyczy 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).
- 38 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).
- 39 W tej kwestii należy przypomnieć, że aby można było uznać podatek za integralny składnik pomocy, niezbędne jest istnienie w świetle znajdujących zastosowanie uregulowań krajowych obowiązkowego powiązania celowego danego podatku z pomocą, polegającego na tym, że środki uzyskane z podatku są obowiązkowo przeznaczone 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).
- 40 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).
- 41 W niniejszej sprawie spór w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy wniosku Tesco o zwolnienie z podatku specjalnego, z którym to wnioskiem wystąpiło ono do węgierskich organów podatkowych. Jak wskazała co do istoty rzecznik generalna w pkt 132 opinii, zobowiązanie podatkowe Tesco 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.
- 42 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.
- 43 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 Tesco 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.
- 44 Z powyższego wynika, że pytania drugie i trzecie są niedopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

W przedmiocie dopuszczalności

- 45 Rząd węgierski twierdzi, że odpowiedź na pytanie pierwsze nie jest konieczna do rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, ponieważ Trybunał orzekł już w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) w przedmiocie zgodności ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów z prawem Unii.
- 46 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).
- 47 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 prawa Unii w świetle tych samych przepisów krajowych, które są rozpatrywane w postępowaniu głównym, nie może sam w sobie prowadzić do niedopuszczalności pytań prejudycjalnych przedstawionych w niniejszej sprawie.
- 48 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 osiągniętych przez przedsiębiorstwa powiązane, w rozumieniu ustawy o podatku specjalnym dla określonych sektorów. 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.
- 49 W tych okolicznościach należy stwierdzić dopuszczalność pytania pierwszego.

Co do istoty

- 50 Ponieważ pytanie prejudycjalne odnosi się do kilku postanowień traktatu, a mianowicie do postanowień dotyczących odpowiednio swobody przedsiębiorczości, swobody świadczenia usług i swobodnego przepływu kapitału oraz do postanowień zawartych w art. 18, 26 i 110 TFUE, zakres tego pytania powinien zostać przede wszystkim uściślony w świetle specyfiki sporu w postępowaniu głównym.
- 51 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że należy wziąć pod uwagę przedmiot rozpatrywanych przepisów (wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 Ustawodawstwo krajowe, które ma mieć zastosowanie jedynie do udziałów, które pozwalają na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi w zakres zastosowania art. 49 TFUE, dotyczącego swobody przedsiębiorczości (wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 22).
- 53 Spór w postępowaniu głównym dotyczy zaś dyskryminującej jakoby stawki podatku obowiązującej z tytułu podatku specjalnego podatników, którzy są kontrolowani przez obywateli lub spółki innych państw członkowskich.

- 54 W tych okolicznościach wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni postanowień traktatu o swobodzie przedsiębiorczości. Nie ma zatem potrzeby dokonywania wykładni art. 56, 63 i 65 TFUE, dotyczących swobody świadczenia usług i swobodnego przepływu kapitału.
- 55 Należy następnie przypomnieć, że art. 18 TFUE może być stosowany samodzielnie wyłącznie w stanach faktycznych podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych postanowień o zakazie dyskryminacji. Tymczasem zasadę niedyskryminacji w dziedzinie swobody przedsiębiorczości wprowadza w życie art. 49 TFUE (wyrok z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 56 Nie ma zatem potrzeby dokonywania wykładni art. 18 TFUE ani też art. 26 TFUE.
- 57 Wreszcie, jak wynika z pkt 27 wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), ponieważ najwyraźniej podatek specjalny nie obciąża w większym stopniu produktów pochodzących z innych państw członkowskich niż produktów krajowych, wykładnia art. 110 TFUE jest bez znaczenia dla sporu w postępowaniu głównym.
- 58 W związku z powyższym należy uznać, że w pytaniu pierwszym chodzi o to, czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego dotyczących podatku obrotowego, którego silnie 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.
- 59 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).
- 60 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).
- 61 W niniejszym przypadku Tesco ma siedzibę na Węgrzech, ale jest częścią grupy, której spółka dominująca ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Jak wskazała rzecznik generalna w pkt 41 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.
- 62 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).
- 63 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).
- 64 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 handlu detalicznego w sklepach 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.
- 65 Tesco i Komisja twierdzą natomiast, że silnie 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.
- 66 Jak już przypomniano w pkt 8 niniejszego wyroku, podatek specjalny, który jest podatkiem progresywnym opartym na wielkości obrotu, wyróżnia, w odniesieniu do działalności w zakresie handlu detalicznego w sklepach, pierwszy przedział, objęty stawką 0%, dla części podstawy opodatkowania nieprzekraczającej 500 mln HUF (na chwilę obecną około 1,5 mln EUR); drugi przedział, objęty stawką 0,1%, dla części podstawy opodatkowania między 500 mln HUF a 30 mld HUF (na chwilę obecną około 1,5 mln EUR i 90 mln EUR); trzeci przedział, objęty stawką 0,4%, dla części podstawy opodatkowania między 30 mld HUF a 100 mld HUF (na chwilę obecną około 90 mln EUR i 300 mln EUR) oraz czwarty przedział, objęty stawką 2,5%, dla części podstawy opodatkowania przekraczającej 100 mld HUF (na chwilę obecną około 300 mln EUR).
- 67 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 w zakresie handlu detalicznego w sklepach wszyscy podatnicy należący wyłącznie do najniższego przedziału byli podatnikami należącymi do węgierskich osób fizycznych lub prawnych, podczas gdy ci należący do trzeciego i czwartego przedziału byli w głównej mierze podatnikami należącymi do osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich.
- 68 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 Tesco 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.
- 69 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; z dnia 6 grudnia 2007 r., Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, pkt 51, 53).
- 70 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.

- 71 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 3 niniejszego wyroku wynika, że ustawa ta, wprowadzająca silnie progresywną skalę opartą na obrocie, zmierza do opodatkowania podatników mających zdolność płatniczą, która „przewyższa ogólny obowiązek podatkowy”.
- 72 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 62, 65 i 78 opinii, wynika to stąd, że węgierski rynek handlu detalicznego w sklepach 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.
- 73 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.
- 74 Z tych okoliczności wynika, że silnie 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.
- 75 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.
- 76 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 silnie 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 czwartego

- 77 W świetle całości powyższych rozważań nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie czwarte.

W przedmiocie kosztów

⁷⁸ 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:

Artykuły 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego wprowadzających silnie 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.

Podpisy