

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 3 marca 2020 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Swoboda przedsi?biorczo?ci – Podatek od obrotów operatorów telekomunikacyjnych – Progresywny podatek oddzia?uj?cy w wi?kszym stopniu na przedsi?biorstwa nale??ce do osób fizycznych lub prawnych z innych pa?stw cz?onkowskich ni? na przedsi?biorstwa krajowe – Przedzia?y podatku progresywnego maj?ce zastosowanie do wszystkich podatników – Neutralno?? kwoty obrotu jako kryterium odró?niaj?cego – Zdolno?? p?atnicza podatników – Pomoc pa?stwa – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej (VAT) – Podatki obrotowe – Poj?cie

W sprawie C?75/18

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (s?d administracyjny i pracy dla miasta sto?ecznego w Budapeszcie, W?gry) postanowieniem z dnia 23 listopada 2017 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 6 lutego 2018 r., w post?powaniu:

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

przeciwko

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

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: 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. Ileši?, J. Malenovský i N. Piçarra, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. ?ere?, administrator?ka,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 marca 2019 r.,

rozwa?ywszy 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 rz?du węgierskiego – M.Z. Fehér, G. Koós i D.R. Gesztelyi, w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du czeskiego – M. Smolek, J. Vl?il i O. Serdula, w charakterze pe?nomocników,

- w imieniu rz?du niemieckiego – R. Kanitz, w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du polskiego – B. Majczyna i M. Rzotkiewicz, w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – V. Bottka, W. Roels, P.J. Loewenthal, R. Lyal i A. Armenia, w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 czerwca 2019 r.,

wydaje nast?puj?cy

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni 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 warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach post?powania pomi?dzy Vodafone Magyarorsz?g Mobil T?vk?zl?si Zrt. (zwan? dalej „Vodafone”), sp?k? dzia?aj?c? w sektorze telekomunikacyjnym, a Nemzeti Ad?- és V?mhivatal Fellebbviteli Igazgat?s?ga (dyrekcj? odwo?awcz? pa?stwowego urz?du podatkowego i celnego, W?gry, zwan? dalej „dyrekcj? odwo?awcz?”) w przedmiocie uiszczenia podatku obrotowego w tym sektorze (zwanego dalej „podatkiem specjalnym”).

## **Ramy prawne**

### ***Prawo Unii***

3 Artyku? 401 dyrektywy VAT stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepis?w prawa wsp?lnotowego niniejsza dyrektywa nie uniemo?liwia ?adnemu pa?stwu cz?onkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatk?w od um?w ubezpieczeniowych, podatk?w od gier i zak?ad?w, podatk?w akcyzowych, op?at skarbowych lub, w uj?ciu bardziej og?lnym, wszelkich podatk?w, ce? i nale?no?ci, kt?re nie maj? charakteru podatk?w obrotowych, pod warunkiem ?e pob?r tych podatk?w, ce? i nale?no?ci nie wi??e si? w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi z formalno?ciami przy przekraczaniu granic”.

### ***Prawo w?gierskie***

4 Preambu?a egyes ?gazatokat terhel? k?l?nad?r?l sz?l? 2010. ?vi XCIV. t?rv?ny (ustawy nr XCIV z 2010 r. o podatku specjalnym dla okre?lonych sektor?w, zwanej dalej „ustaw? o podatku specjalnym dla okre?lonych sektor?w”) stanowi:

„W ramach przywr?cenia r?wnowagi bud?etowej parlament uchwala poni?sze ustaw? dotycz?c? wprowadzenia szczeg?lnego podatku obci??aj?cego podatnik?w, kt?rych zdolno?? wniesienia wk?adu do danin publicznych przewy?sza og?lny obowi?zek podatkowy”.

5 Paragraf 1 ustawy o podatku specjalnym dla okre?lonych sektor?w stanowi:

„Do cel?w niniejszej ustawy obowi?zuj? nast?puj?ce definicje:

[...]

2. „działalność telekomunikacyjna oznacza: świadczenie usług komunikacji elektronicznej zgodnie z Aktem elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [ustawa 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 podlegające opodatkowaniu w rozumieniu § 2.

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

8 Paragraf 4 ust. 1 omawianej ustawy stanowi:

„Podstawą 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 przedsiębiorcy podstawy opodatkowania nieprzekraczającego 500 mln forintów [węgierskich (HUF)]; 4,5% – dla przedsiębiorcy podstawy opodatkowania wyższego niż 500 mln HUF, lecz nieprzekraczającego 5 mld HUF; oraz 6,5% – dla przedsiębiorcy 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 (państwowa administracja podatkowa i celna, Węgry, zwana 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, obniżyła 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 naruszenie 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 skądajcej się ze stawek progresywnych mających zastosowanie do różnych przedziałów obrotu, może mieć pośrednio dyskryminujący skutek w stosunku do podatników będących w zasadzie zagranicznymi osobami fizycznymi lub prawnymi, 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

obowi?zek uiszczenia podatku o progresywnej stawce podatkowej obci??aj?cego obrót, i czy obowi?zek ten jest po?rednio dyskryminuj?cy, je?li skutkuje tym, ?e rzeczywiste obci??enie podatkowe, w najwy?szym przedziale podatkowym, spoczywa g?ównie na podatnikach nale??cych do kapita?u zagranicznego, oraz czy skutek ten nale?y uzna? za zakazan? pomoc pa?stwa?

3) Czy art. 401 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które wprowadza rozró?nienie mi?dzy podatnikami zagranicznymi a podatnikami krajowymi, i czy nale?y uzna?, i? ten szczególny podatek ma charakter podatków obrotowych, to znaczy czy stanowi on podatek obrotowy zgodny z dyrektyw? VAT, czy te? niezgodny ze wspomnian? dyrektyw??”.

## **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie dopuszczalno?ci pytania drugiego***

18 Rz?d czeski i Komisja podnosz?, ?e osoby zobowi?zane do zap?aty podatku nie mog? powo?ywa? si? na okoliczno??, i? zwolnienie przys?uguj?ce innym osobom stanowi niezgodn? z prawem pomoc pa?stwa, aby samemu unikn?? zap?aty tego podatku, w zwi?zku z czym pytanie drugie jest niedopuszczalne.

19 Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e art. 108 ust. 3 TFUE wprowadza prewencyjn? kontrol? planów nowej pomocy. Celem tak skonstruowanej prewencji jest to, aby w ?ycie by?a wprowadzana jedynie pomoc zgodna z rynkiem wewn?trznym. Aby zrealizowa? ten cel, wprowadzenie w ?ycie zg?oszonego planu pomocy zostaje odroczone do czasu rozwiania w?tpliwo?ci co do jego zgodno?ci ze wspólnym rynkiem w drodze ko?cowej decyzji Komisji (wyroki: z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, pkt 25, 26; a tak?e z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, pkt 84).

20 Wdro?enie powy?szego sytemu kontroli jest zadaniem z jednej strony Komisji, a z drugiej strony – s?dów krajowych, za? ich odpowiednie role s? 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 zgodno?ci pomocy z rynkiem wewn?trznym nale?y do wy??cznych kompetencji Komisji, która dzia?a pod kontrol? s?dów Unii, s?dy krajowe czujaj? – do czasu wydania przez Komisj? decyzji ko?cowej – nad ochron? praw jednostek przed ewentualnym naruszeniem przez w?adze pa?stwowe zakazu wyra?onego 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 s?dów krajowych wynika z bezpo?redniej skuteczno?ci ustanowionego w tym postanowieniu zakazu wprowadzania w ?ycie projektów pomocy. Natychmiastowa stosowalno?? tego zakazu rozci?ga si? na ka?d? pomoc, która zostanie wdro?ona bez zg?oszenia (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 S?dy krajowe powinny zapewni? jednostkom, by wszelkie konsekwencje naruszenia art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE zosta?y wyci?gni?te – zgodnie z ich prawem krajowym – tak w odniesieniu do wa?no?ci aktów wykonawczych, jak i w odniesieniu do zwrotu wsparcia finansowego przyznanego z naruszeniem tego postanowienia lub ewentualnych ?rodków 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 Trybuna orzekła 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 Trybuna wielokrotnie orzekła ponadto, że podatki nie wchodzą w zakres stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących pomocy państwa, chyba że stanowi 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 podatka 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 rodek 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 orzeka 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, jeżeli uważają to za stosowne, a okoliczności, że przepisy, o których wykadni 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 okoliczności, że Trybunał w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) dokonał już wykadni 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 osiągniętych 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 wykadni art. 49 i 54 TFUE. Natomiast z powodów przedstawionych w pkt 19–32 niniejszego wyroku jest ono niedopuszczalne w zakresie, w jakim dotyczy wykadni 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 ponoszony 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 powołanemu 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 za wskazała rzecznik 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-36/16 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 zakazany 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 mają zastosowanie do poszczególnych określonych w ustawie przedziałów obrotu mają zastosowanie do wszystkich takich przedsiębiorstw. Ustawa ta nie wprowadza zatem żadnej bezpośrednio dyskryminacji.

45 Vodafone i Komisja twierdzą natomiast, że progresywny charakter podatku specjalnego sam w sobie skutkuje faworyzowaniem podatników biernych w szczególności węgierskich osób fizycznych lub prawnych, ze szkodą dla podatników biernych w szczególności 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 zatem, 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 polowie podatnikami należącymi do węgierskich osób fizycznych lub prawnych, a w polowie 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 największą część podatku specjalnego była płacona przez podatników będących w całości osobami fizycznymi lub prawnymi z innych państw członkowskich. Według Vodafone i Komisji obciążenie podatkowe tych ostatnich podatników było zatem proporcjonalnie wyższe niż obciążenie podatkowe podatników będących w całości węgierskimi osobami fizycznymi lub prawnymi 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 stawka faktycznie znacznie niższa 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 w całości osobami fizycznymi lub prawnymi 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 spekulowany, nawet w ramach proporcjonalnego systemu podatkowego, za każdym razem, gdy dany rynek jest zdominowany przez przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich lub państw trzecich lub przez

przedsiębiorstwa krajowe bądź ce w asności osób fizycznych lub prawnych z innych państw czonkowskich lub państw trzecich.

53 Należy ponadto wskazać, że podstawowy przedział opodatkowania o stawce 0% nie dotyczy wyłącznie podatników bądźcych w asności w gierskich 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 bądźcymi w asności w gierskich osób fizycznych lub prawnych a podatnikami bądźcymi w asności osób fizycznych lub prawnych z innych państw czonkowskich.

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 szczególnego 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 tegoż 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 charakter, ze względu na fakt, że uzyskuje 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 mogły 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), obrotu obrót towarów i usług oraz oddziaływanie 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 Trybuna wskazała w tym względzie, że za obrotowe 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 jeżeli 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: ujednolicona 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: ogólny 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 świadczony 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 wyjątkowo do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe z tytułu rzeczonych 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 wyjątkowo na wartości dodanej na różnych etapach procesu.

65 Okoliczności te są wystarczające, 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 uzyskuje 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

\* Język postępowania: węgierski.