

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 5 września 2013 r.(1)

**Sprawa C-385/12**

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.**

**przeciwko**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym  
złożony przez Székesfehérvári Törvényszék (Węgry)]

Przepisy podatkowe – Swoboda przedsiębiorczości – Artykuł 401 dyrektywy 2006/112/WE – Krajowy podatek obciężający działalność w zakresie handlu detalicznego w sklepach w określonych sektorach gospodarki – Progresywna stawka podatkowa w przypadku podstawy wymiaru podatku odnoszącej się do obrotu – Porównanie przedsiębiorstw powiązanych w koncernie i systemie franczyzowym

## **I – Wprowadzenie**

1. W związku z kryzysem finansowym i gospodarczym ostatnich lat państwa członkowskie koncentrują się znów coraz silniej na tradycyjnym źródle dochodów: poborze podatków. Dzieje się to nie tylko w formie zwiększania stawek już istniejących podatków. Zaobserwować można ponadto wprowadzanie nowych rodzajów podatków.
2. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy takiego nowego rodzaju podatku. W celu przewycięcia zwiększonego zapotrzebowania państwa na środki finansowe Węgry ustanowiły na ograniczony okres podatek, który dotyczy obrotu niektórych przedsiębiorstw, jednakże związany był z nietypowymi dla tego rodzaju podatku progresywnymi stawkami podatkowymi.
3. Krytyka nowego podatku nie jest naturalnie żadną niespodzianką. Jednakże w niniejszej sprawie Trybunał będzie zajmować kwestia, czy uprawniona jest również krytyka w odniesieniu do dopuszczalności takiego podatku z punktu widzenia prawa Unii. W tym względzie podatnicy utrzymują w szczególności, że podatek w związku z progresywnymi stawkami zakłóca konkurencję na niekorzyść zagranicznych przedsiębiorstw. Wyjaśni trzeba będzie, w jakim zakresie takie zakłócenia konkurencji wywołują jedynie budzące wątpliwości efekty gospodarcze lub te są ponadto również sprzeczne z prawem Unii.

## **II – Ramy prawne**

4. Ustawa nr XCIV 2010 o podatku szczególnym dla określonych sektorów (zwaną dalej „ustawą nr XCIV 2010”) została wprowadzona na Węgrzech podatek między innymi od działalności w zakresie handlu detalicznego w określonych sektorach gospodarki w sklepach (zwaną dalej „podatkiem szczególnym”). Ustawa ta weszła w życie w dniu 4 grudnia 2010 r. i objęła z mocą wsteczną podatnika w całym roku kalendarzowym 2010 oraz w następującym po nim ograniczonym okresie.

5. Podstawa opodatkowania tym podatkiem jest równa obrotowi netto podatnika w danym roku podatkowym. Stawka podatkowa jest zależna od wysokości podstawy opodatkowania. Do obrotów w wysokości 500 mln HUF (ok. 1,7 mln EUR) stawka podatkowa wynosi 0%, powyżej tej kwoty wzrasta w trzech progach od 0,1% przez 0,4% do wreszcie 2,5% od obrotów w wysokości 100 mld HUF (ok. 333 mln EUR). Na podstawie tej stopniowanej stawki do określonej wysokości obrotów nie jest więc pobierany podatek. W przypadku gdy podatek jest pobierany, przeciwna stawka podatkowa i tym samym procentowe obciążenie podatkowe jest tym większe, im wyższa jest wysokość obrotów.

6. Zgodnie z art. 7 ustawy nr XCIV 2010 w przypadku przedsiębiorstw powołanych w rozumieniu węgierskich przepisów dotyczących podatku od osób prawnych wysokość zobowiązania podatkowego jest obliczana w ten sposób, że stawka podatkowa jest stosowana najpierw do sumy obrotów wszystkich powołanych podatników. Zobowiązanie podatkowe każdego indywidualnego podatnika odpowiada następnie jego udziałowi w sumie obrotów wszystkich powołanych podatników. Zgodnie z mającym w tym względzie zastosowanie węgierskim prawem podatkowym z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych za przedsiębiorstwa powołane uważa się w szczególności takich podatników, w przypadku których jeden z nich wywiera dominujący wpływ na działalność drugiego.

### III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

7. Węgierska spółka Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (zwana dalej „Hervis”) zajmuje się dystrybucją artykułów sportowych i podlega w tym względzie podatkowi szczególnemu.

8. Hervis jest powołana w rozumieniu art. 7 ustawy nr XCIV 2010 z mającą siedzibę w Republice Austrii spółką dominującą, która uzyskuje na Węgrzech albo samodzielnie, albo poprzez dalsze powołane przedsiębiorstwa obroty w szczególności w zakresie handlu detalicznego artykułami spożywczymi, które również są objęte podatkiem szczególnym. Uwzględnienie wszystkich obrotów koncernu przy stosowaniu stawki podatkowej powoduje, iż Hervis jest objęta znacznie wyższą przeciwną stawką podatkową, niż gdyby u podstaw obliczenia podatku leżały tylko jej własne obroty.

9. Hervis kwestionuje obciążenie jej podatkiem za rok 2010, co uzasadnia tym, że pobór podatku szczególnego jest sprzeczny z różnymi przepisami prawa Unii. Jej zdaniem podatek ten dyskryminuje bowiem przedsiębiorstwa zagranicznych walcących w stosunku do przedsiębiorstw węgierskich walcących oraz przedsiębiorstwa indywidualne w stosunku do przedsiębiorstw, które są prowadzone na zasadzie franczyzy. Właśnie w zakresie handlu artykułami spożywczymi spółki z udziałowcami węgierskimi prowadzą swój działalność w systemie franczyzowym i tym samym są wyłączone z sumowania obrotów w ramach podatku szczególnego, ponieważ dla obliczenia podatku istotne są tylko obroty pojedynczego franczyzobiorcy.

10. W tym kontekście rozpatrujący w międzyczasie zwołoną przez Hervis skargę Székesfehérvári Törvényszék (sąd w Székesfehérvár) przedłożył Trybunałowi na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy fakt, że podatnicy prowadzący działalność w zakresie handlu detalicznego w sklepach mają obowiązek uiszczania podatku szczególnego, jeżeli ich roczny obrót netto jest wyższy niż 500 000 000 HUF, jest zgodny z postanowieniami traktatów WE regulującymi ogólną zasadę [nie]dyskryminacji (art. 18 TFUE i 26 TFUE), zasadę swobody przedsiębiorczości (art. 49 TFUE), zasadę równości traktowania (art. 54 TFUE), zasadę równych udziałów finansowych w kapitale spółek w rozumieniu art. 54 (art. 55 TFUE), zasadę swobody [przepływu] usług (art. 56 TFUE), zasadę swobodnego przepływu kapitału (art. 63 TFUE i 65 TFUE) oraz zasadę równości obywateli państw członkowskich podatkowych przedsiębiorstw (art. 110 TFUE)?”.

11. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły i wzięły udział w rozprawie w dniu 18 czerwca 2013 r. Hervis, Węgry, Republika Austrii oraz Komisja.

#### IV – Ocena prawna

##### A – *Dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym*

12. Na wstępie należy zbadać dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, który kwestionują Węgry.

13. Węgry podnoszą, że postanowienie odsyłające nie zawiera, wbrew wymogom wynikającym z orzecznictwa, informacji na temat tego, dlaczego sąd odsyłający uważa wymienione w pytaniu prejudycjalnym przepisy prawa Unii za wymagające wykładni. W szczególności nie wyjaśnia się, w jaki sposób węgierski podatek szczególny wywołuje skutek dyskryminujący.

14. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału sąd krajowy musi wskazać w swoim postanowieniu odsyłającym ramy faktyczne i prawne przedstawionych pytań lub przynajmniej wyjaśnić okoliczności faktyczne będące podstawą tych pytań. Ponadto postanowienie odsyłające musi wskazywać powody, dla których sąd krajowy powziął wątpliwości w przedmiocie wykładni prawa Unii, i musi objaśnić zwięźle, jaki sąd odsyłający dostrzega między tymi przepisami a ustawodawstwem krajowym mającym zastosowanie w sprawie(2).

15. Z tymi wymogami związane są dwa cele. Z jednej strony ma zostać w ten sposób zapewnione umożliwienie Trybunałowi dokonania wykładni prawa Unii użytecznej dla sądu krajowego. Z drugiej strony minimum informacji ma umożliwić państwom członkowskim i innym uczestnikom postępowania przewidzianego w art. 267 TFUE zajęcie merytorycznego stanowiska. Z uwagi na to, że uczestnikom doręczane jest tylko postanowienie prejudycjalne, musi ono zawierać wszystkie informacje, aby zainteresowani mogli przedstawić uwagi zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej(3).

16. W rzeczy samej sporne jest, czy niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sam w sobie spełnia wymogi dotyczące minimum informacji. Przykładowo sąd odsyłający w szczególności nie przedstawia w pełni tego, jakie okoliczności prawne i faktyczne stanowi podstawę podnoszonej przez Hervis w postępowaniu głównym dyskryminacji. Brak jest nie tylko informacji dotyczących art. 7 ustawy nr XCIV 2010, ale także dotyczących wyczenia Hervis do struktury koncernu oraz dotyczących obciążenia podatkowego przedsiębiorstw węgierskich i zagranicznych będących przedsiębiorstwami prowadzącymi działalność w systemie franczyzowym lub poza nim.

17. W pewnych okolicznościach treść postanowienia prejudycjalnego może jednakże zostać uzupełniona przez dalsze źródła informacji bez istotnego naruszenia celów związanych z formalnymi wymogami dotyczącymi postanowienia prejudycjalnego.

18. Przykładowo pisemne uwagi uczestników mogą umożliwić Trybunałowi dokonanie użytecznej wykładni prawa Unii(4). W niniejszym postępowaniu informacje przedstawione przez sąd odsyłający zostały w wystarczający sposób uzupełnione zarówno pod względem prawnym, jak i faktycznym przez pisemne uwagi Hervis i Węgier.

19. Ponadto w niniejszym postępowaniu również pozostali uczestnicy mieli możliwość zajęcia merytorycznego stanowiska w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Potwierdza to przede wszystkim okoliczność, że Republika Austrii oraz Komisja zajęły merytoryczne stanowiska w swoich pisemnych uwagach(5). Ponadto istotne tutaj kwestie prawne były już wcześniej przedmiotem publicznej dyskusji, w szczególności w trybie pytań parlamentarnych oraz odpowiedzi Komisji(6). Z uwagi na to, że w niniejszej sprawie odbyła się ponadto rozprawa, również pozostali zainteresowani mogli wreszcie zajęć merytoryczne stanowiska w trakcie rozprawy najpóźniej po uzyskaniu wiedzy na temat przedstawionych przed Trybunałem uwag pisemnych(7).

20. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zatem dopuszczalny.

#### B – Odpowiedź na pytanie prejudycjalne

21. Sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy fakt, że podatnicy mają obowiązek uiszczania węgierskiego podatku szczególnego, jeżeli ich roczny obrót netto jest wyższy niż 500 000 000 HUF, jest zgodny z różnymi postanowieniami TFUE.

22. Hervis i Republika Austrii podniosły, że pytanie prejudycjalne nie zostało postawione w sposób wystarczający do dokonania i proponują jego przeformułowanie. W szczególności pytanie to nie ujawnia bowiem szczególnego charakteru podatku, który w związku z silnie progresywnymi stawkami podatkowymi i odmiennym traktowaniem systemów franczyzowych i systemów oddziałów stawia w niekorzystnej sytuacji przedsiębiorstwa handlu detalicznego bardziejce własności udziałowców zagranicznych.

23. Brak jest jednak powodu do przeformułowania pytania prejudycjalnego. Rzeczywiste skutki poboru podatku szczególnego, na które wskazały Hervis i Republika Austrii, należy odpowiednio uwzględnić w ramach wykładni prawa Unii.

24. Oprócz wymienionych w pytaniu prejudycjalnym postanowień Trybunał powinien jednakże przeanalizować również znaczenie art. 401 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(8) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”) dla niniejszego postępowania, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi(9). Przepis ten zajmuje się bowiem w szczególności dopuszczalnością z punktu widzenia prawa unijnego podatków od obrotu(10).

25. Najpierw jednak zajmę się wymienionymi przez sąd odsyłający postanowieniami prawa pierwotnego.

#### 1. Podatkowa zasada niedyskryminacji w odniesieniu do towarów

26. Jako pierwszą kwestię należy zbadać, czy zasada niedyskryminacji określona w art. 110 TFUE zakazuje poboru podatku szczególnego. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie nie mogą nakładać bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich

podatków wewnętrznych wyższych od tych, które nakłada na podobne produkty krajowe.

27. Z uwagi na to, że przepisem tym objęte są również same podatki pośrednie od produktów, do jego zakresu należy nie tylko podatki, które są pobierane od produktów jako takich. Przeciwnie, art. 110 TFUE należy mieć na uwadze również w przypadku podatków, które są pobierane od określonej działalności związanej z danym produktem w zakresie, w jakim znajdują bezpośrednie odzwierciedlenie w koszcie produktów(11).

28. Jest całkiem możliwe, że podatek szczególny w związku z jego odnosząc się do obrotu podstawowym wymiaru znalazł bezpośrednie odzwierciedlenie w koszcie produktów w zakresie, w jakim nie był pobierany z mocą wsteczną za rok kalendarzowy 2010. Jednakże dany podatek jest sprzeczny z art. 110 akapit pierwszy TFUE tylko wtedy, gdy jest obliczany – co najmniej pośrednio(12) – w różny sposób od produktów przywożonych i podobnych produktów krajowych i skutkiem tego jest przynajmniej w niektórych przypadkach wyższe opodatkowanie produktu przywożonego(13). W niniejszym przypadku nie można jednak stwierdzić, by na mocy podatku szczególnego produkty z innych państw członkowskich były opodatkowane w większym stopniu niż produkty krajowe. Nawet jeżeli przedsiębiorstwa należące do właścicieli zagranicznych byłyby bowiem narażone na wyższe opodatkowanie niż przedsiębiorstwa należące do właścicieli krajowych, to nie można stwierdzić, że zainteresowane w niniejszej sprawie przedsiębiorstwa właścicieli zagranicznych prowadziły również w sposób preferencyjny sprzedaż produktów pochodzenia zagranicznego.

29. Artykuł 110 TFUE nie sprzeciwia się zatem podatkowi szczególnemu, takiemu jak przedstawiony przez sąd odsyłający.

## 2. Prawo przedsiębiorczości

30. Poza tym należy zbadać, czy poborowi węgierskiego podatku szczególnego sprzeciwia się art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE. Zgodnie z tymi przepisami państwom członkowskim zakazane jest ograniczanie swobody przedsiębiorczości mającej siedzibę w jednym państwie członkowskim spółki w innym państwie członkowskim. Zgodnie z art. 49 akapit drugi TFUE swoboda przedsiębiorczości obejmuje również wykonywanie działalności zarobkowej.

31. W niniejszym przypadku spółka dominująca względem Hervis mogłaby być w niedozwolony sposób ograniczona w swojej swobodzie przedsiębiorczości na Węgrzech poprzez pobór podatku szczególnego. W tym przypadku również Hervis mogłaby powołać się na prawo przedsiębiorczości przysługujące jej spółce dominującej, aby zapobiec wobec niej samej sprzeczemu z prawem Unii poborowi podatku szczególnego(14).

### a) Dyskryminacja

32. Swoboda przedsiębiorczości zakazuje zasadniczo każdej dyskryminacji ze względu na siedzibę spółki(15). Dyskryminacja ma miejsce w przypadku stosowania różnych reguł w porównywalnych sytuacjach lub też na stosowaniu tej samej reguły w odmiennych sytuacjach(16). Dlatego art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE zakazuje odmiennego traktowania pod względem podatkowym spółek będących rezydentami i niebędących rezydentami, jeżeli, mając na uwadze stosowne przepisy krajowe, spółki te znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji(17).

33. Na pierwszy rzut oka nie można stwierdzić odmiennego traktowania węgierskich spółek podlegających opodatkowaniu takich jak Hervis w związku z siedzibą ich spółek dominujących na podstawie uregulowań dotyczących podatku szczególnego. Warunki poboru podatku nie są bowiem zróżnicowane w zależności od siedziby spółki dominującej. Węgierska ustawa nr XCIV

2010 nie traktuje czysto formalnych spółek zależnych spółek krajowych odmiennie niż spółki zależne spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim.

34. Niemniej jednak art. 49 TFUE zakazuje również każdej pośredniej lub ukrytej dyskryminacji ze względu na siedzibę spółki. W przypadku dyskryminacji ukrytej chodzi o zastosowanie innego kryterium rozróżnienia niż siedziba spółki, które jednakże prowadzi w rzeczywistości do takiego samego dyskryminującego rezultatu(18).

35. Hervis, Republika Austrii oraz Komisja przedstawiły różne aspekty, z których wynika ma ukryta dyskryminacja działań na zagranicznych spółek na Węgrzech. Dotyczy one podnoszonego odmiennego traktowania podatników należących do zagranicznych i krajowych udziałowców w związku z organizacją w systemach oddziałów i systemach franczyzowych oraz włączeniem do struktury koncernu lub systemu franczyzowego. Uczestnicy jedynie częściowo analizowali przepisy samej ustawy nr XCIV 2010 i zamiast tego omawiali przeważnie praktyczne i gospodarcze skutki podatku szczególnego dla różnych systemów dystrybucji.

36. Decydujące dla przyjęcia ukrytej dyskryminacji są jednak wyjątkowo kryteria, według których przepisy dotyczące podatku szczególnego dokonują rozróżnienia. Przepisy te nie traktują odmiennie systemów oddziałów i systemów franczyzowych jako takich, lecz odmienne rezultaty podatkowe są w tym względzie skutkiem uregulowania, które dokonuje rozróżnienia według wysokości obrotów podatnika i sumuje razem obroty wynikające z jego wszystkich transakcji. Stosownie do kryteriów rozróżnienia określonych w ustawie nr XCIV 2010, z których wynikają aspekty przedstawione przez uczestników, zbadam więc poniżej z punktu widzenia możliwości ukrytej dyskryminacji kryteria wysokości obrotów podatnika [pkt ii)], podatników powiązanych [pkt iii)] oraz etapu dystrybucji towarów [pkt iv)].

#### i) Przesłanki ukrytej dyskryminacji

37. Na wstępie należy jednak wyjaśnić szczególne przesłanki ukrytej dyskryminacji. Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału w przedmiocie swobody przedsiębiorczości nie wynika bowiem w sposób niebudzący wątpliwości, kiedy inne kryterium rozróżnienia niż siedziba spółki prowadzi w rzeczywistości do takiego samego dyskryminującego rezultatu.

38. Z jednej strony powstaje pytanie, jak silna musi być korelacja między wybranym kryterium rozróżnienia i siedzibą spółki, aby móc uznać odmienne traktowanie ze względu na siedzibę. Trybunał brał tutaj pod uwagę zarówno zgodność w większości przypadków(19), jak też zwykły fakt, że dany przepis dotyczy większej liczby zainteresowanych nierezydentów(20) lub mówi nawet jedynie o samym ryzyku postawienia w gorszej sytuacji(21). Stwierdził można by jedynie dotychczas, że nie należy wymagać 100-procentowej zgodności kryterium z siedzibą spółki(22).

39. Z drugiej strony nie jest pewny nie tylko wymagany przez orzecznictwo stopień korelacji, ale także kwestia, czy ta korelacja musi wynikać z natury kryterium rozróżnienia(23), czy też może opierać się również na raczej przypadkowych stosunkach faktycznych(24). Związek między naturą kryterium rozróżnienia i siedzibą spółki zakładałby, że takie kryterium zwykle koreluje z siedzibą spółki. Dla raczej przypadkowego faktycznego związku wystarczyłoby natomiast, że taka korelacja faktycznie istnieje w aktualnej sytuacji. Ten punkt widzenia oznacza, że wraz z możliwymi w każdym czasie zmianami aktualnej sytuacji znów odpada ukryta dyskryminacja.

40. Proponuję, aby dla uznania ukrytej dyskryminacji Trybunał oparł się na restrykcyjnych kryteriach. Ukryta dyskryminacja nie powinna bowiem powodować rozszerzenia przypadków dyskryminacji, lecz jedynie obejmować również takie sytuacje, które z czysto formalnego punktu widzenia nie stanowią dyskryminacji, jednak działają jako taka dyskryminacja.

41. Korelacja między kryterium rozróżnienia i siedziby spółki musi zatem z jednej strony podlegać stwierdzeniu w znacznie przeważającej większości przypadków. Sama większa liczba nierezydentów nie jest więc wystarczająca.
42. Z drugiej strony generalne ograniczenie ukrytej dyskryminacji do przypadków, w których korelacja wynika z natury kryterium rozróżnienia i nie opiera się jedynie na raczej przypadkowych stosunkach faktycznych, nie stanowi użytecznego rozwiązania.
43. Korelacja kryterium rozróżnienia i siedziby spółki znajduje swój podstawę zawsze w stosunkach faktycznych. Dotyczy to także klasycznego kryterium rozróżnienia w zakresie ukrytej dyskryminacji według obywatelstwa: miejsca zamieszkania osoby fizycznej(25). Korelacja między miejscem zamieszkania i obywatelstwem wynika tylko z tego względu z natury kryterium rozróżnienia stanowiącym miejsce zamieszkania, że w świetle aktualnych stosunków faktycznych w danym państwie członkowskim mieszkają w zdecydowanej większości mieszkańcy posiadający odpowiednie obywatelstwo. Oceny tego, w jakim zakresie ta okoliczność wynika z charakteru związku między miejscem zamieszkania i obywatelstwem, nie można jednak dokonywać niezależnie od aktualnych stosunków faktycznych, mając na względzie mobilność obywateli Unii i znaczenie praw obywatela. Te podlegają jednak przeobrażeniom, w związku z czym ostatecznie także tutaj odmienne traktowanie, które bezsprzecznie bierze się z natury kryterium rozróżnienia, jest oparte również na aktualnych stosunkach faktycznych.
44. Oparcie się na aktualnych stosunkach faktycznych nie sprzeciwia się również okoliczności, że w związku ze zmianą tych stosunków krajowe uregulowanie, które w momencie jego uchwalenia nie budziło jeszcze wątpliwości z punktu widzenia prawa Unii, nagle wykazuje charakter dyskryminujący. W zakresie wymogów rynku wewnętrznego istotne jest bowiem tylko istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorcy, nie zaś to, czy historycznemu ustawodawcy krajowemu należało uczynić w tym względzie zarzut.
45. Zatem odmienne traktowanie spółek będących i niebędących rezydentami może wynikać również z czysto faktycznego, raczej przypadkowego związku między kryterium rozróżnienia i siedziby spółki.
46. W rezultacie ukryte odmienne traktowanie ze względu na siedzibę spółki ma więc miejsce wtedy, gdy w świetle aktualnych stosunków faktycznych wybrane w prawie krajowym kryterium rozróżnienia jest powiązane w znacznie przeważającej większości przypadków z zagraniczną siedzibą spółki.
47. Przesłanką przyjęcia ukrytej dyskryminacji jest jednakże poza ukrytym odmiennym traktowaniem obiektywnie porównywalna sytuacja grup zróżnicowanych według danego kryterium(26). W ten sposób badane jest, czy stwierdzone odmienne traktowanie opiera się na różnych sytuacjach i tym samym dyskryminacja jest wywołana(27). Ta dodatkowa przesłanka zapobiega również temu, że państwa członkowskie nie mogły przewidzieć obiektywnie uzasadnionego zróżnicowania swoich przepisów tylko dlatego, iż kryterium różnicowania – niekiedy również przypadkowo – koreluje z siedzibą spółki.

## ii) Kryterium wysokości obrotu podatnika

48. W tym kontekście jako pierwsze należy zbadać zagadnienie, czy kryterium wysokości obrotu podatnika, które w górski podatek szczególny uwzględniła do celów określenia wysokości stawki podatkowej, stanowi ukrytą dyskryminację spółek będących nierezydentami.
49. W świetle przepisów dotyczących podatku szczególnego stawka podatkowa wzrasta w

trzech progach, w zależności od wysokości obrotu. Skutkiem tego jest to, że przedsiębiorstwa z wyższym obrotem są traktowane przez podatek szczególny w odniesieniu do mającej zastosowanie stawki podatkowej gorzej niż przedsiębiorstwa z niewielkim obrotem. Przepisy te skutkują również tym, że podatnicy prowadzący w ramach systemów oddziałów wiele sklepów, muszą płacić podatek objęty zasadniczo wyższą przeciętną stawką podatkową od ich obrotów niż podatnicy prowadzący tylko jeden sklep, tacy jak przykładowo franczyzobiorcy.

– Odmienne traktowanie

50. Przesłanką przyjęcia ukrytej dyskryminacji jest przede wszystkim istnienie ukrytego nierównego traktowania podatników, w zależności od siedziby ich spółek dominujących. Ukryte odmienne traktowanie spółek będących i niebędących rezydentami miałoby miejsce wtedy, gdyby w znacznie przeważającej większości przypadków podatnicy z wysokimi obrotami byli prowadzeni przez nierezydentów, zaś podatnicy z niskimi obrotami przez rezydentów.

51. To stwierdzenie nie wydaje mi się oczywiste. Prawdą jest, że z reguły przedsiębiorstwa mające duże obroty będą raczej skłonne do działania ponad krajowymi granicami na rynku wewnętrznym i wskutek tego może istnieć również pewne prawdopodobieństwo, że takie przedsiębiorstwa mają na celu i uzyskują wysokie obroty również w innym państwie członkowskim. Przedsiębiorstwa mające duże obroty mogą być jednak również dobrze prowadzone przez rezydentów.

52. Dlatego też do sądu odsyłającego należałoby zbadanie, czy ukryte odmienne traktowanie jednak istniało w związku z faktycznymi stosunkami na Węgrzech w roku, którego dotyczy spór.

53. Przedstawione przez Hervis w odniesieniu do branży artykułów spożywczych informacje nie są wystarczające dla takiego stwierdzenia. Przy ich pomocy może zostać wykazane, że w dziedzinie handlu artykułami spożywczymi podatnicy mający zagranicznych udziałowców są zorganizowani w systemy oddziałów, podczas gdy duże sieci sklepów z artykułami spożywczymi, które podlegają przyporządkowaniu do krajowych właścicieli, są prowadzone w systemach franczyzowych. Informacje te dotyczą jednak tylko części zakresu zastosowania podatku szczególnego, a w szczególności nie dotyczą branży, w której działa sama Hervis. Ukryte odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów musi jednak zostać stwierdzone zasadniczo w odniesieniu do całej regulacji i nie może ograniczać się tylko do określonego wycinka zakresu regulacji.

54. Kwestia tego, w jakim zakresie sumowanie obrotów Hervis z obrotami jej spółki dominującej w zakresie handlu artykułami spożywczymi stanowi ukryte odmienne traktowanie, nie jest poza tym decydująca dla dopuszczalności kryterium wysokości obrotu z punktu widzenia prawa Unii, lecz musi być zbadana w ramach oceny kryterium uwzględniania przedsiębiorstw powiązanych(28).

55. Z zastrzeżeniem odmiennych stwierdzeń sądu odsyłającego, na podstawie przedstawionych Trybunałowi informacji nie można więc stwierdzić, że oparcie stawki podatku szczególnego na wysokości obrotu stanowi ukryte odmienne traktowanie rezydentów i nierezydentów.

– Obiektywnie porównywalna sytuacja

56. Jeżeli jednak sąd odsyłający stwierdzi ukryte odmienne traktowanie, należałoby ponadto zbadać, czy podatnicy mający duże i mający niewielkie obroty znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji w odniesieniu do węgierskiego podatku szczególnego.

57. Komisja chce w tym względzie zanegować obiektywnie porównywalną sytuację w szczególności w odniesieniu do odmiennego traktowania systemów oddziałów i systemów franczyzowych tylko wtedy, gdy ich odmienne traktowanie odpowiada odmiennej finansowej możliwości zapłaty podatku. Wyższa stawka podatku szczególnego, która wynika z sumowania obrotów oddziałów zintegrowanych przedsiębiorstw handlu detalicznego, nie reprezentuje wszelako większych możliwości finansowych takich przedsiębiorstw. Większe możliwości finansowe wynikają jedynie z większego zysku, który uwzględnia nie tylko obroty, ale również koszty.

58. Na wstępie należy stwierdzić, że odmienne traktowanie podatników mających duże obroty i mających niewielkie obroty odpowiada właściwie charakterowi podatku, który dostosowuje swoją wysokość do obrotu. Odmienne traktowanie ma bowiem miejsce również wtedy, gdy taki podatek przewiduje tylko jedną jednolitą stawkę podatkową. Podatnicy mający duże obroty będą bowiem zawsze płać podatek bezwzględnie wyższy niż podatnicy mający niewielkie obroty.

59. W niniejszym przypadku powstaje jednak ponadto pytanie, czy podatnicy mający duże obroty i mający niewielkie obroty znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji, mając na względzie wysokość stawki podatkowej. Innymi słowy, należy wyjaśnić, czy różna wysokość obrotu prowadzi z punktu widzenia równości zgodnie z prawem do zastosowania odmiennych pod względem wysokości stawek podatkowych. Ostatecznie chodzi w tym względzie o zbadanie, czy istnieje czynnik, który uzasadnia odmienne traktowanie. Takie badanie jest zwykle przedmiotem analizy względów uzasadniających odmienne traktowanie(29).

60. Niemniej jednak niezależnie od kwestii dogmatycznej klasyfikacji takiego badania, uważam wraz z Komisją, że odmienne możliwości finansowe podatnika zasadniczo mogą uprawniać do zastosowania odmiennej stawki podatkowej.

61. Progresja stawki podatkowej w prawie podatku dochodowego, a więc w przypadku podatków, które obliczane są według zysku, stanowi uznanie zróżnicowanie. W przeciwieństwie do Komisji nie zamierzam jednak a priori wykluczyć uprawnienia do progresji również w przypadku podatku odnoszącego się do obrotu. Wysokość obrotu może bowiem stanowić standaryzujący wskaźnik finansowych możliwości zapłaty podatku przykładowo z tego względu, że bez wysokich obrotów wysokie zyski nie są w ogóle możliwe lub z tego względu, że dochód z dodatkowych transakcji (dochód graniczny) zwiększa się w związku ze zmniejszającymi się stałymi kosztami za każdą sztukę towaru.

62. Wyjaśnienie tego, czy w tym kontekście różna wysokość obrotów uprawnia do stosowania różnych stawek podatkowych, nie może być jednak ostatecznie dokonywane bez odwołania się do oceny proporcjonalności progresji stawki podatkowej. W tym względzie sądy odsyłające muszą ustalić i rozważyć szereg okoliczności faktycznych. W szczególności należy aby wyjaśnić, jak przedstawia się podział przeciwnego obciążenia podatkowego wszystkich podatników z uwzględnieniem mającej zastosowanie na różnych etapach stawki podatkowej i jak odpowiednio kształtuje się zazwyczaj graniczne marże obrotu podatników.

63. Niezależnie jednak od kwestii, czy tym samym podatnicy z dużymi obrotami i z niewielkimi obrotami znajdują się w porównywalnej sytuacji, mając na względzie wysokość stawki podatkowej, z uwagi na brak podlegającego stwierdzeniu odmiennego traktowania spółek niebędących rezydentami(30), kryterium wysokości obrotu podatnika nie stanowi kryterium rozróżnienia, które może ustanawiać ukrytą dyskryminację spółek niebędących rezydentami.

iii) Kryterium podatników powiązanych

64. Ponadto należałoby zbadać, czy różnica w traktowaniu podatników, którzy są powiązani w określony sposób z innymi podatnikami, stanowi ukrytą dyskryminację ze względu na siedzibę spółki.
65. Węgierski podatek szczególny różnicuje bowiem w przypadku mającej zastosowanie stawki podatkowej nie tylko według wysokości obrotu podatnika. W określonych okolicznościach sumowane są nawet obroty różnych podatników dla określenia stawki podatkowej. Dzieje się tak wprawdzie w przypadku podatników, którzy są powiązani z innymi podatnikami w ramach koncernu, jednak nie w przypadku podatników powiązanych z innymi podatnikami w ramach systemu franczyzowego. Z uwagi na to, że Hervis jest włączona do struktury koncernu, który uzyskuje na Węgrzech m.in. również obroty w handlu artykułami spożywczymi, jest ona objęta wyższymi stawkami podatkowymi niż podatnicy, którzy są włączeni jedynie do systemu franczyzowego.
66. Kryterium rozróżnienia polega więc w niniejszym przypadku na rodzaju i sposobie powiązania podatnika, spółki zależnej albo franczyzobiorcy, z danym przedsiębiorstwem, które ma wpływ na działalność handlową podatnika. W jednym przypadku przedsiębiorstwo to jest udziałowcem podatnika, zaś w drugim przypadku przedsiębiorstwo temu przysługują w stosownych okolicznościach szerokie uprawnienia na podstawie umowy franczyzowej.
67. W pierwszej kolejności sąd odsyłający musiałby na podstawie stosunków faktycznych w ogóle stwierdzić, że ma miejsce ukryte odmienne traktowanie przedsiębiorstw będących i niebędących rezydentami. Tak byłoby wtedy, gdyby w roku, którego dotyczy spór, włączenie podatnika do struktury koncernu było związane w znacznie przeważającej większości przypadków z zagraniczną siedzibą jego spółki dominującej.
68. Następnie powstaje pytanie, czy podatnicy włączeni do struktury koncernu i podatnicy włączeni do systemu franczyzowego znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji. W tym względzie decydujące jest to, czy więzy spółki zależnej z jej spółką dominującą i więzy franczyzobiorcy z franczyzodawcą są obiektywnie porównywalne, mając na uwadze wymiar podatku szczególnego według obrotu.
69. W każdym razie w odniesieniu do mającego tutaj miejsce przypadku dominującego wpływu spółki dominującej na spółkę zależną brak jest porównywalności struktur koncernowych i systemów franczyzowych. W związku z tym dominującym wpływem obroty spółki zależnej można mianowicie przypisać spółce dominującej. W dużej bowiem mierze w ramach spółki dominującej spoczywa przeprowadzenie transakcji samodzielnie lub poprzez podlegającą opodatkowaniu spółkę zależną. Tej samej możliwości nie mają franczyzodawcy w związku z prawną i gospodarczą niezależnością franczyzobiorców.
70. Zatem w świetle kryterium wymiaru węgierskiego podatku szczególnego według obrotu podatnicy objęci systemem franczyzowym i podatnicy włączeni do struktury koncernu nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji.
71. Kryterium rozróżnienia podatników powiązanych nie może więc prowadzić do przyjęcia ukrytej dyskryminacji.
- iv) Kryterium etapu dystrybucji towarów
72. Wreszcie pozostaje zbadać, czy opodatkowanie tylko ostatniego etapu dystrybucji stanowi ukrytą dyskryminację spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim.
73. W świetle przepisów dotyczących podatku szczególnego opodatkowana jest tylko

działano?? w zakresie handlu detalicznego w sklepach, a nie zaś działano?? w zakresie handlu hurtowego na wcześniejszym etapie dystrybucji. To zróżnicowanie jest powodem tego, że podatnicy z oddziałami są traktowani odmiennie pod względem podatkowym w porównaniu do całego systemu skądającego się z franczyzodawców i franczyzobiorców, ponieważ obroty franczyzodawców nie są w ogóle opodatkowywane.

74. Ta różnica stanowi istotę skargi, w szczególności tej Hervis, zgodnie z którą w branży artykułów spożywczych, z którą Hervis jest powiązana poprzez jej spółkę dominującą do celów podatku szczególnego, następuje odmienne traktowanie przedsiębiorstw należących do właścicieli zagranicznych i krajowych.

75. Również pod tym względem sąd odsyłający musiałby najpierw ustalić dla przyjęcia ukrytego odmiennego traktowania, czy w znacznie przeważającej liczbie przypadków nierezydenci na Węgrzech działają przy pomocy systemu oddziałów, podczas gdy rezydenci jako franczyzodawcy prowadzą bezpośrednio lub pośrednio system franczyzowy.

76. Gdyby to miało zostać stwierdzone, należałoby zbadać, czy przedsiębiorstwa, które prowadzą system oddziałów i franczyzodawcy znajdują się w odniesieniu do węgierskiego podatku szczególnego w obiektywnie porównywalnej sytuacji.

77. W tym względzie Hervis i Republika Austrii twierdzą, że węgierski system franczyzowy nie różni się praktycznie od zintegrowanego systemu przedsiębiorstw handlu detalicznego działającego na zasadzie oddziałów. Dotyczy to w szczególności jednolitego postępowania przy prezentacji marki, pozyskiwaniu towarów, kształtowaniu cen, promowaniu zbytu i elektronicznym przetwarzaniu danych.

78. Dla oceny obiektywnie porównywalnej sytuacji nie jest jednakże decydujące to, czy grupy, podlegające porównaniu są porównywalne pod niektórymi lub wieloma aspektami. Przeciwnie, decydujące jest to, czy znajdują się one w porównywalnej sytuacji w odniesieniu do krajowego uregulowania.

79. Nie jest tak jednak w przypadku franczyzodawców i przedsiębiorstw działających przy pomocy systemu oddziałów. W zakresie, w jakim franczyzodawcy nie podlegają podatkowi szczególnemu, nie wiadczą oni bowiem akurat takich transakcji wobec konsumentów końcowych, lecz jedynie wobec swoich franczyzobiorców. Należy ich więc raczej porównać do sprzedawców hurtowych lub producentów, z których usług mogą skorzystać również przedsiębiorstwa, które prowadzą system oddziałów, i które również nie podlegają podatkowi szczególnemu. Gdyby również obroty franczyzodawców objęto podatkiem szczególnym, to doszłoby do podwójnego obciążenia produktów poprzez to, że podatek byłby pobierany zarówno na poziomie franczyzodawców, jak też na poziomie franczyzobiorców. Przedsiębiorstwa, które prowadzą system oddziałów, nie byłyby natomiast narażone na porównywalne podwójne opodatkowanie.

80. Zatem również kryterium rozróżnienia etapu dystrybucji obrotu nie prowadzi do przyjęcia ukrytej dyskryminacji.

v) Wniosek końcowy

81. Według informacji dostępnych Trybunałowi uregulowania dotyczące węgierskiego podatku szczególnego nie zawierają więc w rezultacie takiego przepisu, który w sposób jawny lub ukryty dyskryminuje spółki ze względu na ich zagraniczną siedzibę w odniesieniu do ich swobody przedsiębiorczości.

b) Ograniczenie niemające charakteru dyskryminującego

82. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że, poza dyskryminacją, za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które zakazują korzystania z tej swobody, ograniczają jej lub zmniejszają jej atrakcyjność(31).

83. Jak już jednak wyjaśniłam w innym miejscu, w dziedzinie prawa podatkowego ocena na podstawie tego kryterium nie jest możliwa, ponieważ w przeciwnym razie wszystkie krajowe podatki należałoby ostatecznie poddać analizie w świetle prawa Unii(32).

84. Ten punkt widzenia podziela nie tylko Trybunał w swoim orzecznictwie, ponieważ w dziedzinie prawa podatkowego nie bada on jeszcze niemającego charakteru dyskryminującego ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Szczególna pozycja prawa podatkowego w odniesieniu do stosowania swobód podstawowych znajduje ponadto swoje oparcie także w traktatach. Liczne postanowienia TFUE dotyczące prawodawstwa w Unii przewidują dla dziedziny prawa podatkowego podwyższone przesłanki formalne(33) i podkreślają tym samym suwerenność państw członkowskich.

c) Wniosek częściowy

85. Stwierdzić zatem należy, iż w świetle informacji przedstawionych Trybunałowi pobór podatku szczególnego nie ogranicza w niedozwolony sposób swobody przedsiębiorczości spółki dominującej wobec spółki Hervis na terytorium Węgier.

3. Swoboda przepływu usług i kapitału

86. Z uwagi na to, że niniejsza sprawa dotyczy prawa przedsiębiorczości koncernowej spółki dominującej wobec Hervis, swoboda przepływu kapitału(34) schodzi na dalszy plan, jak słusznie wskazali również uczestnicy postępowania. Niezależnie od stosunku konkurencji między swobodą przepływu usług i przedsiębiorczością nie dostrzegam, aby niniejsza sprawa dotyczyła swobody świadczenia usług, ponieważ przedmiotem działania Hervis jest dystrybucja towarów.

4. Ogólna zasada niedyskryminacji

87. Z uwagi na to, że ogólna zasada niedyskryminacji ze względu na obywatelstwo w dziedzinie przedsiębiorczości znajduje swój wyraz w obecnym art. 49 TFUE(35), w niniejszym przypadku ze względu na swój szczególny charakter art. 18 TFUE nie ma zastosowania.

5. Dopuszczalność podatków obrotowych w świetle dyrektywy 2006/112

88. Na koniec przeanalizujmy znaczenie art. 401 dyrektywy 2006/112 dla dopuszczalności poboru niniejszego podatku szczególnego z punktu widzenia prawa Unii.

89. Zgodnie z tym przepisem dyrektywa 2006/112 nie uniemożliwia żadnemu państwu członkowskiemu pobierania podatków, które *nie* mają charakteru podatków obrotowych. Z tego wynika jednak, że zakazane jest państwom członkowskim pobieranie podatków, które mają taki charakter(36).

90. W niniejszej sprawie powstaje w istocie pytanie, czy węgierski podatek szczególny, który jest obliczany według obrotu, ma charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112 i tym samym jest zakazany na mocy prawa Unii. W związku ze swoim progresywnym stawem ten podatek szczególny prowadzi bowiem do znacznego zakłócenia konkurencji między przedsiębiorstwami mającymi duże obroty i mającymi niewielkie obroty. To zakłócenie

konkurencji nie stanowi jednak, jak stwierdzono, transgranicznej dyskryminacji(37), w związku z czym swobody podstawowe nie sprzeciwiają się podatkowi szczególnemu. W prawie Unii uniemożliwieniu tego rodzaju zakłócenia konkurencji poświęcone jest jednak zasadniczo nie tylko prawo w zakresie pomocy państwa, lecz także – szczególnie w dziedzinie podatków obrotowych – zasady wspólnego systemu podatku VAT.

91. Jestem świadoma, że sąd odsyłający nie postawił pytania dotyczącego wykładni art. 401 dyrektywy 2006/112 ani też uczestnicy nie wypowiedzieli się przed Trybunałem w przedmiocie tego pytania. Nie ma w tym nic dziwnego, jeżeli weźmie się pod uwagę, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału należy zanegować naruszenie obecnego art. 401 dyrektywy 2006/112 już wtedy, gdy krajowy podatek nie ma tylko jednej z czterech istotnych cech podatku VAT(38). Do tych czterech istotnych cech należy: powszechny sposób jego stosowania, ustalenie jego kwoty według ceny, jego pobór na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji oraz przyznanie prawa do odliczenia od podatku należnego od podatnika z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyjątkowo do wartości dodanej oraz że ostateczne obciążenie podatkowe ponosi konsument końcowy(39). Węgierski podatek szczególny w sposób oczywisty nie wykazuje ani trzeciej, ani czwartej cechy, gdyż jest pobierany wyjątkowo na etapie procesu dystrybucji w zakresie handlu detalicznego.

92. Niemniej jednak zamierzam poruszyć znaczenie art. 401 dyrektywy 2006/112 dla niniejszego postępowania, ponieważ z jednej strony jestem przekonana, że abstrakcyjne przesłanki stosowania tego przepisu wymagają korekty, aby zapewnić praktyczną skuteczność tego przepisu [w tym względzie podtytuł a)]. Z drugiej strony po dokonaniu przez Trybunał ewentualnej korekty tych przesłanek, wątpliwość budzi, czy węgierski podatek szczególny byłby zgodny z art. 401 dyrektywy 2006/112 [w tym względzie podtytuły b) i c)].

a) Ratio legis i cel art. 401 dyrektywy 2006/112

93. Ratio legis zakazu poboru podatków, które mają charakter podatku obrotowego, można wyjaśnić w następujący sposób: unijny wspólny system podatku VAT powinien zastąpić różne podatki obrotowe obowiązujące wcześniej w poszczególnych państwach członkowskich(40). Jak dowodziły motywy czwarty i ósmy dyrektywy 67/227/EWG(41), podatki obrotowe były pobierane wcześniej w większości państw członkowskich w formie kumulatywnego wieloszczeblowego systemu, a więc nie w formie podatku VAT. Na mocy wspólnego systemu podatku VAT wszystkie podatki obrotowe w Unii powinny zostać obecnie zastąpione przez określony formą podatku obrotowego, a mianowicie obowiązujący podatek VAT.

94. Z powyższego wynika, że wspólny system podatku VAT, ustalając jako wyjątkowo określony rodzaj podatku obrotowego – obowiązujący podatek VAT – nie harmonizuje dziedziny podatków VAT, lecz szerszą dziedzinę podatków obrotowych. Sprzeczną z tą harmonizacją byłaby naturalnie sytuacja, gdyby państwa członkowskie obok wspólnego systemu podatku VAT utrzymywały inne podatki obrotowe, niezależnie od ich rodzaju.

95. Już w tym kontekście zbyt wczeski jest dotychczasowy punkt widzenia orzecznictwa, zgodnie z którym krajowy podatek staje się bezskuteczny wobec przewidzianego w art. 401 dyrektywy 2006/112 zakazu poboru *podatku obrotowego*, jeżeli podatek ten wykazuje istotne cechy *podatku VAT*(42). Już rzecznik generalny P. Léger wskazał, że ten punkt widzenia Trybunału paradoksalnie zezwolił państwom członkowskim na ponowne wprowadzenie kumulatywnego systemu wielofazowego, którego zniesieniu służyłby wspólny system podatku VAT(43). Kumulatywny system wielofazowy nie wykazuje bowiem akurat zasadniczych cech charakterystycznych podatku VAT, ponieważ nie przewiduje prawa do odliczenia.

96. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału krajowy podatek ma charakter

podatku obrotowego w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112 i tym samym jest zakazany na mocy prawa Unii wtedy, gdy powoduje zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT(44). To funkcjonowanie oparte jest w?a?nie na tym, ?e okre?lona forma podatku obrotowego – mianowicie obowi?zuj?cy podatek VAT – powinna zapewni? jednakowe warunki konkurencji we wszystkich pa?stwach cz?onkowskich. Zgodnie z motywem 4 dyrektywy 2006/112 celem wprowadzenia wspólnego systemu podatku VAT jest mianowicie zastosowanie w pa?stwach cz?onkowskich ustawodawstw dotycz?cych podatków obrotowych, które nie zak?ócaj? warunków konkurencji ani nie utrudniaj? swobodnego przep?ywu towarów i us?ug. Powinny zosta? przy tym wyeliminowane, w miar? mo?liwo?ci, czynniki, które mog? zak?óca? warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i unijnym.

97. Nawet w swoich ostatnich odno?nych orzeczeniach Trybuna? konsekwentnie wymaga? przyk?adania przy porównaniu cech podatku krajowego z cechami podatku VAT szczególnej uwagi do wymogu, aby w ka?dym punkcie zagwarantowana by?a neutralno?? wspólnego systemu podatku VAT(45). Otwart? pozostaje jednak kwestia, dlaczego tylko podatek, który ma istotne cechy podatku VAT, mo?e powodowa? zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT poprzez zak?ócenie warunków konkurencji. Jak s?uszenie ju? stwierdzi?a rzecznik generalna C. Stix-Hackl, tym, co najbardziej koliduje ze wspólnym systemem, jest podatek, który cho? wykazuje istotne cechy podatku VAT, ma równie? cechy, które s? z nim sprzeczne(46).

98. Przeciwno w?skiemu punktowi widzenia orzecznictwa przemawia wi?c nie tylko brzmienie art. 401 dyrektywy 2006/112, który bierze pod uwag? nie charakter podatku VAT, ale charakter podatku obrotowego, który nale?y od niego odró?ni?. Przede wszystkim w?ska wyk?adnia tego przepisu pozbawia go praktycznej skuteczno?ci, poniewa? dopuszcza pobór krajowych podatków obrotowych, które, jak na przyk?ad podatek obrotowy wed?ug kumulatywnego systemu wielofazowego, powoduj? zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT poprzez zak?ócenie warunków konkurencji.

99. Orzecznictwo dostarcza punkt zaczepienia dla szerokiej interpretacji art. 401 dyrektywy 2006/112 w zakresie, w jakim w pewien sposób zawsze nierozstrzygni?t? pozostawia?o kwesti?, czy tak?e jeszcze inne podatki jako takie, które maj? istotne cechy podatku VAT, mog?yby by? zakazane na mocy prawa Unii. Trybuna? mo?e by? bowiem ci?gle jeszcze rozumiany w ten sposób, ?e *co najmniej* podatek, który wykazuje istotne cechy podatku VAT, jest sprzeczny z obecnym art. 401 dyrektywy 2006/112(47). Stosownie do tego nie by?oby wykluczone, ?e tak?e inne podatki mog?yby by? sprzeczne z tym przepisem(48).

100. W rezultacie wydaje mi si? jasne, ?e zakaz nak?adania podatku zgodnie z art. 401 dyrektywy 2006/112 wymaga, aby krajowy podatek posiada? istotne cechy nie podatku VAT, ale podatku obrotowego. Ponadto przepis ten zakazuje zgodnie ze swoim ratio legis i celem oraz stosownie do dotychczasowego orzecznictwa tylko takich podatków, które powoduj? zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, zak?ócaj?c warunki konkurencji na poziomie krajowym lub unijnym.

101. Dlatego poni?ej zbadam w skrócie, jakie skutki móg?by mie? zmieniony w ten sposób punkt widzenia orzecznictwa dla niniejszej sprawy.

b) Istotne cechy podatku obrotowego

102. Na wst?pie nale?a?oby zbada?, czy w?gierski podatek szczególny wykazuje istotne cechy podatku obrotowego w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112.

103. Jako punkt wyj?cia dla okre?lenia istotnych cech podatku obrotowego nasuwaj? si? istotne cechy podatku VAT w ?wietle orzecznictwa Trybuna?u. Te ostatnie powinny bowiem zawiera? ju?

cechy ogólnej definicji podatku obrotowego oraz dodatkowo szczególne cechy podatku VAT.

i) Przyznanie prawa do odliczenia podatku i przerzucalność?

104. Na wstępie należy stwierdzić za rzecznikami generalnymi J. Mischo i C. Stix-Hackl, że odliczanie podatku naliczonego nie może należeć do istotnych cech podatku obrotowego(49). Właśnie ta cecha uniemożliwia aby to, że państwom członkowskim zakazane byłoby ponowne wprowadzenie kumulatywnego systemu wielofazowego, którego zniesieniu służyłby właśnie wspólny system podatku VAT.

105. Również wymagana przez Trybunał przerzucalność podatku na konsumenta końcowego(50), która zawsze jest przedstawiana jako konsekwencja odliczenia od podatku należnego podatku zapłaconego(51), nie jest przesłanką uznania, że podatek ma charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112. Przerzucalność podatku jest bowiem dyskusyjna właśnie w kumulatywnym systemie wielofazowym, ponieważ brak jest jednakowych warunków konkurencji. Wymóg przerzucalności podatku prowadzi by ponadto ostatecznie do tego, że właśnie podatki, które szczególnie zakłócają konkurencję i ze względu na znacząco odmienne warunki konkurencji podatników nie są więc przerzucalne, nie byłoby objęte zakazem określonym w art. 401 dyrektywy 2006/112.

ii) Pobór na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji

106. Również cecha poboru podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji nie stanowi istotnej cechy podatku obrotowego(52).

107. W ten sposób postrzega to nie tylko Trybunał już we wcześniejszym orzecznictwie(53). Ponadto systemy jednofazowe są również alternatywą w stosunku do obowiązyującego systemu podatku VAT, ponieważ przy ich stosowaniu do obrotów uzyskiwanych z konsumentami końcowymi zasadniczo prowadzi one do tego samego podatkowego rezultatu.

iii) Ustalenie kwoty podatku według ceny

108. Cecha ustalenia kwoty podatku według ceny stanowi właściwie cechę określającą istotę podatku obrotowego. Jedynie wówczas, gdy podstawa wymiaru podatku odnosi się do samego obrotu, można w ogóle mówić o podatku obrotowym.

109. Bez znaczenia jest jednakże to, czy ustalenie wysokości podatku opiera się na indywidualnym obrocie bądź sumie obrotów w pewnym okresie, tak jak w niniejszym przypadku węgierskiego podatku szczególnego. Nawet bowiem jeżeli podatek jest ustalany według całkowitego obrotu w danym roku, oddziałuje on na każdą indywidualną transakcję(54).

110. W starszych sprawach Trybunał czysto zaniegował stosowanie zakazu w szczególności do podatku, który podobnie jak niniejszy podatek szczególny obciąża określone grupy przedsiębiorstw tylko na podstawie całkowitego rocznego obrotu(55). Takie stwierdzenie może być jednakże motywowane czysto spotykanym w orzecznictwie błędnym rozumowaniem, że podatek VAT jest pobierany od wartości dodatkowej uzyskanej przy każdej transakcji(56). Z punktu widzenia techniki podatkowej tak jednak nie jest, ponieważ podstawa wymiaru podatku, o której mowa w art. 73 dyrektywy 2006/112, jest tworzona z pełnego świadczenia wzajemnego.

111. Węgierski podatek szczególny posiada by zatem cechę ustalania wysokości według ceny.

iv) Ogólny pobór

112. Wreszcie również cecha ogólnego poboru należy do istotnych cech podatku obrotowego w

rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112.

113. Wynika to bezpo?rednio z wyk?adni art. 401 dyrektywy 2006/112. Przepis ten wymienia bowiem jako przyk?ady podatków, które nie maj? charakteru podatku obrotowego, poszczególne rodzaje podatków, które koncentruj? si? na opodatkowaniu okre?lonych przedmiotów transakcji, takich jak ubezpieczenia, nieruchomo?ci lub gry i zak?ady. Takie szczególne podatki obrotowe s? wi?c nadal dopuszczalne równie? po wprowadzeniu wspólnego systemu podatku VAT. Zakazane s? przeto wy?zcznie ogólne podatki obrotowe. Tylko one maj? równie? zakres, który mo?e powodowa? zagro?enie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT.

114. Trybuna? uzna? dotychczas za ogólne podatki obrotowe tylko takie podatki, które obejmuj? ca?o?? zdarze? gospodarczych w pa?stwie cz?onkowskim(57).

115. Niemniej jednak nale?y stwierdzi?, ?e nawet obowi?zuj?cy podatek VAT od dawna nie obejmuje wszystkich transakcji. Przyk?adowo w szczególno?ci art. 132 i 135 dyrektywy 2006/112 przewiduj? wiele zwolnie? podatkowych dla poszczególnych ?wiadczyc? lub w ogóle ca?ych bran?. W tym wzgl?dzie ogólny pobór podatku nie mo?e wymaga?, aby rzeczywi?cie opodatkowywane by?y wszystkie czynno?ci. Taka interpretacja pozbawia?aby równie? zakazu okre?lonego w art. 401 dyrektywy 2006/112 wszelkiego istotnego z praktycznego punktu widzenia zakresu zastosowania(58).

116. W szczególno?ci w przypadku podatku, takiego jak niniejszy, który pobierany jest tylko na ostatnim etapie procesu dystrybucji, nie mo?na wymaga?, aby obejmowa? on wszystkie rodzaje transakcji. W odniesieniu do ogólnego poboru podatku obrotowego powstaje w przypadku takiego podatku wy?zcznie pytanie, czy maj? one ogólny charakter, maj?c na uwadze transakcje dokonane na rzecz konsumentów ko?cowych.

117. Niezale?nie od kwestii, kiedy nale?y przyj?? ogólny charakter poboru(59), brak jest w niniejszym post?powaniu w tym wzgl?dzie niezb?dnych informacji dotycz?cych zakresu zastosowania podatku. Przyk?adowo s?d odsy?aj?cy wskazuje na okoliczno??, ?e podatek szczególny obejmuje dzia?alno?? w zakresie handlu detalicznego w okre?lonych, oznaczonych numerami sektorach obowi?zuj?cej na W?grzech jednolitej nomenklatury dzia?alno?ci gospodarczej. Z tego nie wynika jednak, jaki zakres ma opodatkowanie transakcji zawieranych z konsumentami ko?cowymi.

118. Na podstawie przedstawionych informacji nie mo?na wi?c oceni?, czy podatek, taki jak w?gierski podatek szczególny, stanowi ogólny podatek obrotowy w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112.

#### c) Zak?ócenie warunków konkurencji

119. W razie gdyby nale?a?o stwierdzi?, ?e w?gierski podatek szczególny stanowi ogólny podatek obrotowy w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112, unijnoprawny zakaz nadal wymaga?by, aby podatek ten powodowa? zagro?enie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, zak?ócaj?c warunki konkurencji na poziomie krajowym lub unijnym.

120. W przypadku podatku szczególnego mog?oby tak by?. Sprzeda? tych samych produktów podlega bowiem w zale?no?ci od podatnika w rezultacie ró?nemu obci??eniu podatkowemu. Nie dotyczy to jednak poboru z moc? wstecznej podatku szczególnego, który nie móg? zak?óci? konkurencji w zwi?zku z brakiem wiedzy na jego temat w momencie dokonywania transakcji.

121. Ponadto w zwi?zku ze sposobem poboru podatku szczególnego znów istotna staje si? dla obci??enia podatkowego, wbrew podstawowej zasadzie art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy

2006/112, drogi produkcji i dystrybucji. Jeżeli bowiem sprzedawca hurtowy dostarcza towary małym sprzedawcom detalicznym, to zgodnie z etapową stawką podatku szczególnego nie powstaje żadne obciążenie podatkowe. Jeżeli jednak droga dystrybucji zostanie zredukowana o jeden etap poprzez to, że uprzedni sprzedawca hurtowy obecnie działa jako duży sprzedawca detaliczny, to w związku z progresywną stawką powstaje obciążenie podatkowe. Również odmienne traktowanie systemów oddziałów i franczyzowych jest rezultatem tego niezgodnego z zasadami wspólnego systemu podatku VAT poboru podatku szczególnego(60).

122. Zatem węgierski podatek szczególny w związku z jego etapową stawką zasadniczo powodowałaby zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT, zakłócając warunki konkurencji na poziomie krajowym. Inaczej niż w wypadku swobód podstawowych nie jest tu konieczne transgraniczne zakłócenie konkurencji.

d) Wniosek człowieczy

123. Mając na uwadze niewystarczające informacje zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odniesieniu do ogólnego charakteru podatku szczególnego oraz zważywszy na okoliczności, że, jak się wydaje, wykładnia art. 401 dyrektywy 2006/112 nie odgrywa dotychczas żadnej roli w postępowaniu głównym, nie proponuję Trybunałowi ponownego otwarcia ustnego etapu postępowania celem umożliwienia uczestnikom zajęcia stanowisk w tej materii.

124. Bardziej stosowne wydaje mi się wyjaśnienie w niniejszym postępowaniu tylko postawionych przez sąd odsyłający pytań dotyczących prawa pierwotnego i poza tym jedynie wskazanie sądowi odsyłającemu, że powinien odpowiednio uwzględnić art. 401 dyrektywy 2006/112. Jeżeli z uwagi na dotychczasowe orzecznictwo Trybunału i dokonane tutaj rozważania sąd odsyłający nie wykluczy naruszenia przez węgierski podatek szczególny art. 401 dyrektywy 2006/112, powinien on ponownie skorzystać z trybu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

6. Wniosek człowieczy

125. Na pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że mający w niniejszym przypadku zastosowanie art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE nie sprzeciwia się poborowi węgierskiego podatku szczególnego, tak jak został on przedstawiony przez sąd odsyłający. Sąd odsyłający musi jednak zbadać, czy podatek szczególny jest do pogodzenia z art. 401 dyrektywy 2006/112.

## V – Wnioski

126. Wobec powyższego proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Székesfehérvári Törvényszék:

Mając zastosowanie w postępowaniu głównym art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE nie sprzeciwia się poborowi podatku, tak jak został on przedstawiony przez sąd odsyłający. Sąd odsyłający musi jednak zbadać, czy taki podatek jest do pogodzenia z art. 401 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-242/10 Enel Produzione, Zb.Orz. s. I-13665, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo. Te wymogi reguluje obecnie również art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości z dnia 25 września 2012 r.

(Dz.U. L 265, s. 1), który jednakże nie znajduje zastosowania w niniejszym postępowaniu.

3 – Zobacz m.in. wyrok z dnia 27 listopada 2012 r. w sprawie C-370/12 Pringle, pkt 84 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo.

4 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-316/93 Vaneetveld, Rec. s. I-763, pkt 14.

5 – Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawach połączonych od C-115/97 do C-117/97 Brentjens', Rec. s. I-6025, pkt 40; z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-345/06 Heinrich, Zb.Orz. s. I-1659, pkt 35.

6 – Zobacz w szczególności pytania parlamentarne: z dnia 20 grudnia 2010 r. (E-010535/2010), z dnia 2 lutego 2011 r. (E-000576/2011) i z dnia 19 stycznia 2012 r. (O-000009/2012) oraz odpowiedź Komisji z dnia 15 marca 2011 r. na pytania E-000576/11 i E-000955/11.

7 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 5 wyrok w sprawach połączonych Brentjens', pkt 42; wyrok z dnia 11 kwietnia 2000 r. w sprawach połączonych C-51/96 i C-191/97 Deliège, Rec. s. I-2549, pkt 38.

8 – Dz.U. L 347, s. 1.

9 – Zobacz w przedmiocie tej kompetencji Trybunału m.in. wyroki: z dnia 20 marca 1986 r. w sprawie 35/85 Tissier, Rec. s. 1207, pkt 9; z dnia 30 maja 2013 r. w sprawie C-342/12 Worten, pkt 30.

10 – Zobacz w tym względzie również odpowiedź Komisji z dnia 15 marca 2011 r. na pytania E-000576/11 i E-000955/11, według której Komisja w związku ze stosowną skargą zajmowała się już możliwymi sprzecznymi podatku szczególnego z art. 401 dyrektywy 2006/112.

11 – Zobacz wyroki: z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-221/06 Stadtgemeinde Frohnleiten i Gemeindebetriebe Frohnleiten, Zb.Orz. s. I-9643, pkt 43; z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-206/06 Essent Netwerk Noord i in., Zb.Orz. s. I-5497, pkt 44, w każdym przypadku w przedmiocie art. 90 WE.

12 – Zobacz wyrok z dnia 9 maja 1985 r. w sprawie 112/84 Humblot, Rec. s. 1367, pkt 14, w przedmiocie art. 95 EWG; zob. podobnie również wyroki: z dnia 17 września 1987 r. w sprawie 433/85 Feldain, Rec. s. 3521, pkt 16; z dnia 3 marca 1988 r. w sprawie 252/86 Bergandi, Rec. s. 1343, pkt 28, w przedmiocie art. 95 EWG.

13 – Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Stadtgemeinde Frohnleiten i Gemeindebetriebe Frohnleiten, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo, w przedmiocie art. 90 WE.

14 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 kwietnia 1994 r. w sprawie C-1/93 Halliburton Services, Rec. s. I-1137.

15 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 32; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 30; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 46; z dnia 2 kwietnia 2009 r. w

sprawie C-459/07 Elshani, Zb.Orz. s. I-2759, pkt 36.

17 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 46; ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Truck Center, pkt 36.

18 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 5 grudnia 1989 r. w sprawie C-3/88 Komisja przeciwko Wochom, Rec. s. 4035, pkt 8; z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. s. I-4017, pkt 14; z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec. s. I-4809, pkt 10; z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-329/05 Meindl, Zb.Orz. s. I-1107, pkt 21; z dnia 1 czerwca 2010 r. w sprawach połączonych C-570/07 i C-571/07 Blanco Pérez i Chao Gómez, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 117 i nast.

19 – Zobacz wyrok z dnia 7 lipca 1988 r. w sprawie 143/87 Stanton i L'Étoile 1905, Rec. s. 3877, pkt 9; ww. w przypisie 18 wyroki: w sprawie Commerzbank, pkt 15; w sprawie Baxter i in., pkt 13; wyrok z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I-2555, pkt 32; zob. także ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Bergandi, pkt 28 – w przedmiocie art. 95 EWG i wyrok z dnia 26 października 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, Zb.Orz. s. I-10465, pkt 48 – w przedmiocie swobody świadczenia usług.

20 – Zobacz ww. w przypisie 18 wyrok w sprawach połączonych Blanco Pérez i Chao Gómez, pkt 119.

21 – Zobacz ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Talotta, pkt 32; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawach połączonych Blanco Pérez i Chao Gómez, pkt 119; zob. także wyrok z dnia 8 maja 1990 r. w sprawie C-175/88 Biehl, Rec. s. I-1779, pkt 14 – w przedmiocie swobody przepływu pracowników.

22 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2012 r. w sprawie C-172/11 Erny, pkt 41 – w przedmiocie swobody przepływu pracowników.

23 – Zobacz ww. w przypisie 18 wyroki: w sprawie Baxter i in., pkt 13; w sprawach połączonych Blanco Pérez i Chao Gómez, pkt 119.

24 – Zobacz ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Wochom, pkt 9; zob. także ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Humblot, pkt 14 – w przedmiocie art. 95 EWG.

25 – Zobacz ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 28.

26 – Zobacz pkt 32 powyżej.

27 – Zobacz podobnie np. ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 46.

28 – Zobacz pkt 64 i nast. poniżej.

29 – Zobacz w tym względzie również moja opinia z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-123/11 A, pkt 40 i nast.

30 – Zobacz pkt 48 i nast. powyżej.

- 31 – Zobacz m.in. ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Truck Center, pkt 33; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawach połączonych Blanco Pérez i Chao Gómez, pkt 53; wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-380/11 DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 32 – Zobacz szczegółowo moja opinia z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-498/10 X, pkt 28.
- 33 – Zobacz w przedmiocie prawodawstwa w zakresie rynku wewnętrznego art. 114 ust. 2 i art. 115, w przedmiocie polityki przemysłowej – art. 173 ust. 3 akapit drugi, w przedmiocie polityki w zakresie środowiska – art. 192 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i w przedmiocie polityki energetycznej – art. 194 ust. 3 TFUE.
- 34 – Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 91, 94.
- 35 – Zobacz wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 39.
- 36 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 Dansk Denavit i Poulsen Trading, Rec. s. I-2217, pkt 10 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-347/95 Fazenda Pública przeciwko UCAL, Rec. s. I-4911, pkt 32.
- 37 – Zobacz pkt 48 i nast. powyżej.
- 38 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-437/97 EKW i Wein & Co, Rec. s. I-1157, pkt 23; z dnia 19 września 2002 r. w sprawie C-101/00 Tulliasiamies i Siilin, Rec. s. I-7487, pkt 105; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 27 i nast.; z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 36; zob. podobnie już wyrok z dnia 7 maja 1992 r. w sprawie C-347/90 Bozzi, Rec. s. I-2947, pkt 10.
- 39 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 czerwca 1999 r. w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 Pelzl i in., Rec. s. I-3319, pkt 21; ww. w przypisie 38 wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 28 i w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., pkt 37.
- 40 – Zobacz m.in. ww. w przypisie 38 wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 23; w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., pkt 31.
- 41 – Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 3).
- 42 – Zobacz m.in. ww. w przypisie 38 wyrok w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 43 – Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Légera z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie C-130/96 Solisnor-Estaleiros Navais (wyrok z dnia 17 października 1997 r.), Rec. s. I-5053, pkt 42.

44 – Zobacz m.in. ww. w przypisie 38 wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 23–25; w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., pkt 31, 34; zob. już wyrok z dnia 27 listopada 1985 r. w sprawie 295/84 Rousseau Wilmot, Rec. s. 3764, pkt 16.

45 – Wyżej wymienione w przypisie 38 wyroki: w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 29; w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., pkt 38.

46 – Opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl z dnia 14 marca 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona (wyrok z dnia 3 października 2006 r.), Zb.Orz. s. I-9373, pkt 36.

47 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 36 wyrok w sprawie Dansk Denavit i Poulsen Trading, pkt 11; wyroki: z dnia 26 czerwca 1997 r. w sprawach połączonych od C-370/95 do C-372/95 Careda i in., Rec. s. I-3721, pkt 14; z dnia 19 lutego 1998 r. w sprawie C-318/96 SPAR, Rec. s. I-785, pkt 22; ww. w przypisie 39 wyrok w sprawach połączonych Pelzl i in., pkt 20; ww. w przypisie 38 wyrok w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., pkt 34 i nast.

48 – Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 Wisselink i in. przeciwko Staatssecretaris van Financiën, Rec. s. 2671, pkt 11 – w przedmiocie kumulatywnego systemu wielofazowego oraz opinia rzecznika generalnego S. Albero z dnia 18 marca 1999 r. w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 Pelzl i in., Rec. s. I-3319, pkt 85.

49 – Opinia rzecznika generalnego J. Mischa z dnia 27 kwietnia 1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88 Wisselink i in. przeciwko Staatssecretaris van Financiën (wyrok z dnia 13 lipca 1989 r.), Rec. s. 2671, pkt 50; ww. w przypisie 46 opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 110.

50 – Zobacz w szczególności ww. w przypisie 47 wyrok w sprawach połączonych Careda i in., pkt 14 i nast.; ww. w przypisie 38 wyrok w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., , pkt 50, 57.

51 – Zobacz w szczególności ww. w przypisie 39 wyrok w sprawach połączonych Pelzl i in., pkt 21; ww. w przypisie 38 wyrok w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 28; ww. w przypisie 38 wyrok w sprawach połączonych KÖGÁZ i in., pkt 37.

52 – Wyżej wymieniona w przypisie 49 opinia w sprawach połączonych Wisselink i in. przeciwko Staatssecretaris van Financiën, pkt 50.

53 – Zobacz ww. w przypisie 48 wyrok w sprawach połączonych Wisselink i in., pkt 11 i nast.

54 – Wyżej wymieniona w przypisie 48 opinia w sprawach połączonych Pelzl i in., pkt 44, 57; zob. również opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobso z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona (wyrok z dnia 3 października 2006 r.), Zb.Orz. s. I-9373, pkt 46 i nast. oraz ww. w przypisie 46 opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 79.

55 – Zobacz ww. w przypisie 44 wyrok w sprawie Rousseau Wilmot, pkt 16; ww. w przypisie 39 wyrok w sprawach połączonych Pelzl i in., pkt 25; odmiennie jednak w rezultacie ww. w przypisie 36 wyrok w sprawie Dansk Denavit i Poulsen Trading,.

56 – Zobacz wyroki: z dnia 19 marca 1991 r. w sprawie C-109/90 Giant, Rec. s. I-1385, pkt 14; z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-208/91 Beaulande, Rec. s. I-6709, pkt 18.

57 – Wyżej wymieniony w przypisie 56 wyrok w sprawie Beaulande, pkt 16; wyrok z dnia 17

wrzeńnia 1997 r. w sprawie C-130/96 Solisnor-Estaleiros Navais, Rec. s. I-5053, pkt 17; ww. w przypisie 38 wyrok w sprawie Tulliasiamies i Siilin, pkt 10; zob. także ww. w przypisie 38 wyrok w sprawie EKW i Wein & Co, pkt 24.

58 – Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego A. Saggia z dnia 1 lipca 1999 r. w sprawie C-437/97 EKW i Wein & Co (wyrok z dnia 9 marca 2000 r.), Rec. s. I-1157, pkt 21.

59 – Zobacz w tym względzie różne koncepcje rozwi za  zawarte w opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 19 marca 1992 r. w sprawie C-347/90 Bozzi (wyrok z dnia 7 maja 1992 r.), Rec. s. I-2947, pkt 14 i w opinii rzecznika generalnego S. Albera z dnia 20 listopada 1997 r. w sprawie C-318/96 SPAR  sterreichische Warenhandels przeciwko Finanzlandesdirektion für Salzburg , (wyrok z dnia 19 lutego 1998 r.), Rec. s. I-785, pkt 33.

60 – Zobacz pkt 72 i nast. powyżej.