

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 7 sierpnia 2018 r.(\*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 401 – Podatki krajowe, które mogą zostać uznane za podatki obrotowe – Zakaz – Pojęcie „podatku obrotowego” – Podatek lokalny od sprzedaży – Zasadnicze cechy charakterystyczne VAT – Brak

W sprawie C-475/17

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Riigikohus (sąd najwyższy, Estonia) postanowieniem z dnia 1 sierpnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 sierpnia 2017 r., w postępowaniu:

**Viking Motors AS,**

**TKM Beauty Eesti OÜ,**

**TKM King AS,**

**Kaubamaja AS,**

**Selver AS**

przeciwko

**Tallinna linn,**

**Maksu- ja Tolliamet,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, C. Toader (sprawozdawca) i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS i Selver AS przez E. Talura i L. Naaber-Kivisoo, vandeadvokaadid,

– w imieniu Tallinna linn przez T. Pikamäe, vandeadvokaat,

– w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitę i K. Toomus, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 401 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy spółkami Viking Motors AS, TKM Beauty Eesti OÜ, TKM King AS, Kaubamaja AS i Selver AS a Tallinna linn (miastem Tallin, Estonia) i Maksu- ja Tolliamet (organem podatkowym i celnym, Estonia, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zwrotu podatku od sprzedaży zapłaconego przez rzeczono spółki.

## **Ramy prawne**

### **Prawo Unii**

#### *Szósta dyrektywa*

3 Artykuł 33 ust. 1 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), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), stanowi:

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

#### *Dyrektywa VAT*

4 Motywy 4 i 7 dyrektywy VAT stanowi:

„(4) Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego wymaga zastosowania w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakładają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej (VAT), która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym.

[...]

(7) Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na drogę przetworzenia produkcji i dystrybucji”.

5 Artykuł 401 dyrektywy VAT przewiduje:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic”.

### **Prawo estońskie**

6 Kohalike maksude seadus (ustawa o podatkach lokalnych), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, pozwala jednostkom samorządu terytorialnego na ustanowienie podatku od sprzedaży jako podatku lokalnego.

7 Artykuł 8 tej ustawy stanowi:

„(1) Podatek od sprzedaży uiszczają przedsiębiorcy indywidualni i osoby prawne posiadający pozwolenie na prowadzenie działalności handlowej lub świadczenie usług na obszarze gminy lub miasta. W zależności od lokalizacji zakładu podatek od sprzedaży uiszczany jest od handlowców w rozumieniu kaubandustegevuse seadus [(ustawy o działalności handlowej)], wpisanych w rejestrze działalności gospodarczej i działających w handlu detalicznym, gastronomii lub w sektorze usług.

(2) Podatek od sprzedaży pobiera się od wartości towarów lub usług, zawartej w cenie sprzedaży, sprzedanych przez podatnika na obszarze gminy lub miasta. Cena sprzedaży towarów lub usług w rozumieniu niniejszej ustawy jest podlegająca opodatkowaniu wartość określonego w käibemaksuseadus [(ustawie o podatku obrotowym)] obrotu [...], bez podatku od sprzedaży.

(3) Stawka podatku od sprzedaży ustala rada gminy lub miasta, ale nie może ona przekraczać 1% zawartej w cenie sprzedaży wartości towarów i usług, o których mowa w ust. 2.

(4) Okresem opodatkowania podatkiem od sprzedaży jest kwartał.

(5) Podatnik jest zobowiązany:

1) obliczyć podatek od sprzedaży od wartości sprzedanych przez niego na obszarze gminy lub miasta towarów i usług według stawki ustalonej w uchwale podatkowej rady gminy lub miasta;

2) złożyć do wskazanego w uchwale rady gminy lub miasta organu podatkowego określony przez ministra finansów deklarację obrotów za każdy kwartał do 20 dnia następnego miesiąca w odniesieniu do podatku od sprzedaży;

3) uiścić podatek od sprzedaży do dnia, w którym przypada termin na złożenie deklaracji, do budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

(6) Administracja gminy lub miasta jest uprawniona do przyznania zgodnie z warunkami i

procedur? okre?lonymi przez rad? gminy lub miasta ulg i zwolnie? od podatku od sprzeda?y”.

8 Uchwa?? nr 45 z dnia 17 grudnia 2009 r. w sprawie podatku od sprzeda?y w Tallinie (zwan? dalej „uchwa?? nr 45”) Tallinna Linnavolikogu (rada miasta Tallin, Estonia) wprowadzi?a podatek od sprzeda?y w rozumieniu art. 8 ustawy o podatkach lokalnych. Podatek ów wszed? w ?ycie w dniu 1 stycznia 2010 r. i by? stosowany do dnia 1 stycznia 2012 r.

9 Zgodnie z art. 1 ust. 2 uchwa?y nr 45 podatek ten by? pobierany od towarów i us?ug dostarczanych lub ?wiadczonych na rzecz osoby fizycznej na obszarze miasta Tallina lub z tego miasta, w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze us?ug.

10 Artyku? 2 tej uchwa?y, zatytu?owany „Podatnik”, stanowi?:

„Podatnikiem s? handlowcy w rozumieniu kaubandustegevuse seadus [(ustawy o dzia?alno?ci handlowej)] spe?niaj?cy wszystkie nast?puj?ce warunki:

- 1) handlowiec jest wpisany do rejestru dzia?alno?ci gospodarczej;
- 2) zak?ad handlowca le?y zgodnie z danymi zawartymi w rejestrze dzia?alno?ci gospodarczej na obszarze miasta Tallina;
- 3) handlowiec prowadzi dzia?alno?? w zakresie handlu detalicznego, gastronomii lub w sektorze us?ug”.

11 Zgodnie z art. 4 rzeczonej uchwa?y, zatytu?owanym „Stawka podatku”, okre?lono stawki podatku od sprzeda?y w wysoko?ci 1% podlegaj?cej opodatkowaniu warto?ci towarów i us?ug, o których mowa w art. 1 ust. 2 tej uchwa?y.

12 Artyku? 41 owej uchwa?y, zatytu?owany „Moment powstania obowi?zku zap?aty podatku”, stanowi:

„(1) Obowi?zek zap?aty podatku powstaje w dniu, w którym po raz pierwszy dosz?o do jednego z nast?puj?cych zdarze?:

- 1) wys?ania lub udost?pnienia towaru lub ?wiadczenia us?ugi na rzecz nabywcy;
- 2) otrzymania ca?kowitej lub cz??ciowej zap?aty za towar lub us?ug?.

(2) W przypadku ?wiadczenia us?ug w ramach sta?ego stosunku umownego obowi?zek zap?aty podatku powstaje w okresie opodatkowania na zako?czenie okresu, w którym wystawiono faktur? lub ustalono p?atno?? za ?wiadczenie us?ug, w zale?no?ci od tego, która z tych czynno?ci nast?pi?a jako pierwsza.

(3) Przedsi?biorcy indywidualni, korzystaj?cy z systemu rozliczania VAT przy u?yciu metody kasowej, mog? – do celów powstania obowi?zku zap?aty podatku – oprze? si? na otrzymaniu zap?aty za towar lub us?ug?”.

13 Artyku? 42 ust. 1 uchwa?y nr 45 przewidywa?:

„Wartości towaru lub usługi podlegające opodatkowaniu z tytułu podatku od sprzedaży jest cena sprzedaży towaru lub usługi, bądź jakiegokolwiek inne wynagrodzenie (bez VAT) zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku od wartości dodanej, które sprzedawca towaru lub usługodawca otrzymuje lub otrzyma za ten towar lub usługę od nabywcy towaru lub usługodawcy, lub od osoby trzeciej”.

## **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

14 Skarżący w postępowaniu głównym – uznając, że nienależnie zapłacili podatek od sprzedaży wprowadzony w drodze uchwały nr 45 – złożyli w Tallinna Ettevõtlusamet (agencji ds. działalności gospodarczej w Tallinie, Estonia) skorygowane deklaracje dotyczące trzech ostatnich kwartałów 2010 r. i czterech kwartałów 2011 r., a także wnioski o zwrot kwot już zapłaconych z tytułu tego podatku.

15 W odpowiedzi agencja ds. działalności gospodarczej w Tallinie stwierdziła, że skarżący w postępowaniu głównym powinni podlegać rzeczonemu podatkowi, i określiła w drodze decyzji podatkowych kwoty tego podatku należne od każdego z nich, uwzględniając jedynie częściowo ich wnioski o zwrot.

16 Skarżący w postępowaniu głównym wszczęli zatem postępowanie przed organem podatkowym, który to organ uznał jednak, że skarżący ci są zobowiązani do zapłaty podatku od sprzedaży.

17 Uznając w szczególności, że podatek od sprzedaży jest sprzeczny z art. 401 dyrektywy VAT, Viking Motors, TKM Beauty Eesti i TKM King z jednej strony oraz Kaubamaja i Selver z drugiej strony wniosły odwołania do Tallinna Halduskohus (sądu administracyjnego w Tallinie, Estonia), zmierzające w istocie do stwierdzenia nieważności decyzji podatkowych i dotyczących ich decyzji organu podatkowego, a także do nakazania temu organowi dokonania zwrotu podatku od sprzedaży wraz z odsetkami.

18 Wyrokiem z dnia 31 marca 2015 r. Tallinna Halduskohus (sąd administracyjny w Tallinie) oddalił odwołania Viking Motors, TKM Beauty Eesti i TKM King. Co się tyczy odwołań spółek Kaubamaja i Selver, wyrokiem z dnia 24 lipca 2015 r. sąd ów uwzględnił te skargi, ale jedynie w zakresie, w jakim podatek od sprzedaży został nałożony na produkty objęte podatkiem akcyzowym.

19 Skarżący w postępowaniu głównym wnieśli skargi na te wyroki do Tallinna Ringkonnakohus (sądu apelacyjnego w Tallinie, Estonia).

20 Wyrokami z dnia 9 maja i 30 czerwca 2016 r. sąd ów oddalił te skargi, przyjmując uzasadnienie sądu pierwszej instancji i podkreślając ponadto, że orzecznictwo Trybunału jest jasne co do tego, że stosowany w danym państwie członkowskim podatek jest sprzeczny z art. 401 dyrektywy VAT jedynie wtedy, gdy odpowiada on każdej z czterech zasadniczych cech charakterystycznych VAT sformułowanych przez Trybunał.

21 Skarżący w postępowaniu głównym wnieśli skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, który postanowieniem z dnia 10 maja 2017 r. połączył te dwie sprawy.

22 Riigikohus (sąd najwyższy, Estonia) uważa, że nawet jeśli z formalnego punktu widzenia rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży nie ma trzeciej i czwartej z cech charakterystycznych VAT w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, jako że nie jest pobierany na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji oraz nie daje prawa do odliczenia podatku

nalichzonego na wcześniejszym etapie, zastosowanie tego podatku od sprzedaży realizuje ten sam cel, jaki zostałby osiągnięty poprzez trzeci i czwarty z cech charakterystycznych. Obciążenie podatkowe z tytułu rzeczowego podatku od sprzedaży ponosi ostatecznie konsument.

23 Zastosowanie podatku od sprzedaży może według sądu odsyłać tego także zakłada funkcjonowanie wspólnego systemu VAT, prowadząc do tego, że na poziomie krajowym podobne towary i usługi podlegają odmiennemu obciążeniu podatkowemu. Odwołując się do wyroku z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), w którym Trybunał orzekł, że rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży jest sprzeczny z dyrektywą Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylając dyrektywę 92/12/EWG (Dz.U. 2009, L 9, s. 12), w zakresie, w jakim jest on nakładany na sprzedaż detaliczną paliwa płynnego objętego podatkiem akcyzowym, sąd ów przypomina, że w wyniku wydania owego wyroku sądy estońskie uwzględniły – w odniesieniu do opodatkowania produktów objętych podatkiem akcyzowym – odwołania wniesione przez podatników w sprawach dotyczących podatku od sprzedaży.

24 W tych okolicznościach Riigikohus (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 401 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że jest z nim niezgodny podatek krajowy, który jest powszechnie stosowany i ustalany proporcjonalnie do ceny, ale zgodnie z właściwymi przepisami jest pobierany wyłącznie na etapie sprzedaży towaru lub usługi na rzecz konsumenta, w związku z czym każde obciążenie podatkowe spoczywa ostatecznie na konsumentach, oraz który powoduje zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu VAT i zakłada konkurencję?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 401 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on utrzymaniu lub wprowadzeniu podatku lokalnego od sprzedaży, takiego jak ten rozpatrywany w postępowaniu głównym.

26 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.

27 Wykładnia literalna tego przepisu pozwala stwierdzić, z uwagi na przesłankę negatywną zawartą w wyrażeniu „które nie mają charakteru podatków obrotowych”, że utrzymanie lub wprowadzenie przez państwo członkowskie podatków, ceł i należności jest dopuszczalne jedynie pod warunkiem, że nie są one tożsame z podatkiem obrotowym.

28 O ile pojęcie „podatku obrotowego” nie jest zdefiniowane w art. 401 dyrektywy VAT ani w innym jej przepisie, o tyle należy przypomnieć, że przepis ów, o którego wykładnię wnosi sąd odsyłający, jest w istocie identyczny z art. 33 szóstej dyrektywy.

29 Trybunał, między innymi w wyroku z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), dokonał wykładni art. 33 szóstej dyrektywy, w szczególności zawartego w tym artykule pojęcia „podatku obrotowego”, po uprzednim

usytuowaniu tego przepisu w jego kontekście prawnym i po przypomnieniu celów realizowanych poprzez ustanowienie wspólnego systemu VAT.

30 Trybuna podkreśli zatem, iż już z motywów pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, s. 1301) wynika, że harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych powinna umożliwić ustanowienie wspólnego rynku, na którym istnieje zdrowa konkurencja i którego cechy są podobne do rynku krajowego poprzez wyeliminowanie różnic w opodatkowaniu mogących naruszyć zasady konkurencji i zakłócających wymiany handlowe (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 19).

31 Wspólny system VAT został ustanowiony przez drugą dyrektywę Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 1967, 71, s. 1303) oraz przez szóstą dyrektywę (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 20).

32 Wspólny system VAT zasadza się, zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy 67/227, na zastosowaniu do towarów i usług, a do etapu sprzedaży detalicznej, ogólnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 21).

33 Jednakże każda transakcja podlega VAT dopiero po odliczeniu kwoty VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach ceny towarów lub usług. Mechanizm odliczenia został określony w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, kwot VAT naliczonego od towarów lub usług z tym skutkiem, że podatek ten na każdym etapie obciążenia jedynie wartość dodaną i ostatecznie ponosi go konsument końcowy (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 22).

34 Dla realizacji celu, jakim są równe zasady opodatkowania tej samej czynności niezależnie od państwa członkowskiego, w którym ma ona miejsce, wspólny system VAT powinien zastąpić, zgodnie z motywami drugiej dyrektywy 67/228, podatki obrotowe obowiązujące w różnych państwach członkowskich (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 23).

35 W tym duchu szósta dyrektywa pozwalała w art. 33 na utrzymywanie lub wprowadzanie przez państwo członkowskie jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat nakładanych na dostawę towarów i świadczenie usług bądź na przywóz tylko wtedy, gdy nie mogły one zostać uznane za podatki obrotowe (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 24).

36 Aby dokonać oceny, czy dany podatek, dane cło lub dana opłata mogła zostać uznana za podatek obrotowy w rozumieniu art. 401 dyrektywy VAT, należy w szczególności ustalić, czy powoduje one zagrożenie dla funkcjonowania wspólnego systemu VAT, obciążając obrót towarów i usług oraz oddziałując na transakcje handlowe w sposób podobny do tego, który charakteryzuje VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in., C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W tym względzie Trybuna wskazała, że za obciążającą obrót towarów i usług w sposób

podobny do tego, który charakteryzuje VAT, należy w każdym razie uznać podatki i opłaty mające zasadnicze cechy charakterystyczne VAT, nawet jeżeli nie są one we wszystkich aspektach względem niego identyczne (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Orzeczono natomiast, że art. 33 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się utrzymaniu lub wprowadzeniu podatku, który nie ma jednej z zasadniczych cech charakterystycznych VAT (wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). To samo dotyczy art. 401 dyrektywy VAT.

39 Z orzecznictwa wynika, że są cztery takie cechy, a mianowicie generalny sposób stosowania VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako wynagrodzenie za dostarczone towary lub świadczone usługi, pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji, oraz odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji z tym skutkiem, że ów podatek na danym etapie stosuje się 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).

40 Należy więc zbadać, czy podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży ma takie cechy, precyzując, że o ile w wyroku z dnia 5 marca 2015 r., Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), Trybunał orzekł, iż ów podatek jest sprzeczny z prawem Unii, o tyle w sprawie w postępowaniu głównym dotyczy zgodności rzeczonych podatku w odniesieniu nie do ogólnych zasad podatku akcyzowego, lecz do wspólnego systemu VAT.

41 Dla uniknięcia wyników niezgodnych z celem, jakiemu służy wspólny system VAT, który został przypomniany w pkt 31–37 niniejszego wyroku, porównanie cech charakterystycznych podatku takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży z cechami VAT powinno być dokonywane w kontekście tego celu. W tak określonych ramach należy przyjąć szczególne uwagi do wymogu, aby w każdym punkcie zagwarantowana była neutralność wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 3 października 2006 r., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, pkt 29).

42 W niniejszej sprawie, w odniesieniu do trzeciego i czwartego z zasadniczych wymogów VAT, czyli poboru podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji oraz istnienia prawa do odliczenia VAT naliczonego na wcześniejszym etapie tego procesu, należy stwierdzić, że – jak uznać to sam sąd odsyłający – rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek nie spełnia tych wymogów.

43 Otóż okoliczności ta wystarcza, aby stwierdzić, że rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży, jeżeli nie posiada on wszystkich zasadniczych cech charakterystycznych VAT, nie wchodzi zatem w zakres zakazu przewidzianego w art. 401 dyrektywy VAT (zob. analogicznie postanowienie z dnia 12 października 2017 r., Palais Kaiserchron, C-549/16, niepublikowane, EU:C:2017:761, pkt 21).

44 Niemniej sąd odsyłający uważa, że zastosowanie tego podatku realizuje w istocie ten sam cel co cel odpowiadający trzeciej i czwartej z zasadniczych cech charakterystycznych VAT, jako że końcowe obciążenie podatkowe z tytułu rzeczonych podatku ponosi ostatecznie konsument.

45 W tym względzie należy podkreślić, że – jak wynika z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał – akty regulujące rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży nie

nakładaj na podatników obowiązków dodania kwoty tego podatku do ceny sprzedaży ani wskazania oddzielnie na fakturze wystawionej nabywcy kwoty podatku do zapłaty. Przerzucenie ciężaru rzeczowego podatku na konsumentów końcowych stanowi zatem możliwość, a nie obowiązek sprzedawców detalicznych, którzy w każdej chwili mogą sami zdecydować się na poniesienie kosztów tego podatku bez podnoszenia ceny dostarczonych towarów lub świadczonych usług.

46 Nie ma więc żadnej pewnośc, że ciężar rozpatrywanego w postępowaniu głównym podatku od sprzedaży został ostatecznie przerzucony na konsumenta końcowego w sposób charakterystyczny dla podatku konsumpcyjnego takiego jak VAT.

47 Trybunał orzekł już, że podatek nakładany na działalność produkcyjną w taki sposób, że nie jest pewne, iż zostanie on ostatecznie poniesiony przez końcowego konsumenta, jak to ma miejsce w przypadku podatku konsumpcyjnego takiego jak VAT, może nie mieć się w zakresie stosowania art. 401 dyrektywy VAT (wyrok z dnia 11 października 2007 r., *KÖGÁZ i in.*, C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 50).

48 Otóż podczas gdy dzięki mechanizmowi odliczenia VAT podatek ów obciąża wyłącznie końcowego konsumenta i jest całkowicie neutralny dla podatników uczestniczących w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem końcowego opodatkowania, niezależnie od tego, ile czynności miało miejsce, nie jest tak w przypadku podatku takiego jak podatek od sprzedaży (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 października 2007 r., *KÖGÁZ i in.*, C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Sąd odsyłający uważa również, że stosowanie rozpatrywanego w postępowaniu głównym podatku, obok mającego zastosowanie systemu VAT, mogłoby zakłócać funkcjonowanie wspólnego systemu VAT i neutralne warunki konkurencji, których konieczne poszanowanie zostało przypomniane w motywach 4 i 7 dyrektywy VAT.

50 W świetle rozważań wskazanych w pkt 34–38 niniejszego wyroku, pod warunkiem, że podatek ten nie obciąża transakcji handlowych w sposób porównywalny do sposobu charakterystycznego dla VAT, podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży nie zakłóca funkcjonowania wspólnego systemu VAT.

51 Ponadto, biorąc pod uwagę okoliczności, że wycenienie do ceny sprzedaży rozpatrywanego w postępowaniu głównym podatku zależy od sprzedawców, którzy mogą się zdecydować lub nie zdecydować na przeniesienie ciężaru podatku na nabywcę, należy zauważyć, że jedynie zachowanie sprzedawcy może zdecydować o jego odmiennym traktowaniu pod względem podatkowym w stosunku do konkurenta, a także o ewentualnych różnicach cenowych ponoszonych przez różnych konsumentów w stosunku do innych. W konsekwencji neutralność wspólnego systemu VAT, przypomniana w pkt 41 niniejszego wyroku, nie może być zagrożona.

52 W świetle wszystkich powyższych rozważań wydaje się, że podatek taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży nie może zostać uznany za mający charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 401 dyrektywy VAT.

53 W konsekwencji na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 401 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on utrzymaniu lub wprowadzeniu podatku takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży.

## **W przedmiocie kosztów**

54 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny,

dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

**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 sprzeciwia się on utrzymaniu lub wprowadzeniu podatku takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym podatek od sprzedaży.**

Podpisy

\* Język postępowania: estoński.