



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

J. КОКОТТ

представено на 4 юли 2019 година¹

Дело C-323/18

Tesco-Global Áruházak Zrt.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Преюдициално запитване, отправено от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария)

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Помощи — Система на данъка върху добавената стойност — Обвързан с оборота данък, с който се облагат предприятия за търговия на дребно — Поставяне на чуждестранни предприятия в по-неблагоприятно положение с прилагането на прогресивна данъчна ставка — Непряка дискриминация — Обосновка на прогресивен данък, базиран на оборота“

I. Въведение

1. В производството по настоящото дело Съдът отново² е сезиран с въпроса дали данъчен режим, за чийто дискриминационен ефект може да се заключи просто поради предвидената в него прогресивна ставка, с която на икономически по-мощните лица се възлага по-голяма данъчна тежест, поражда непряко ограничение на основните свободи³. Като се има предвид, че трансгранична дейност по-скоро осъществяват икономически по-мощните лица, посоченото положение би могло да представлява непряка дискриминация на тези лица, в частност когато прогресивната скала на данъка се използва целенасочено, за да бъдат облагани икономически по-мощните мултинационални предприятия.

2. Наред с вероятността да е налице нарушение на свободата на установяване следва да се разгледа и възможността за наличие на нарушение на забраната за предоставяне на помощи. Облагането на икономически по-мощните предприятия с прогресивен данък би могло да представлява и нарушаваща функционирането на вътрешния пазар помощ в полза на икономически по-слабите предприятия, които поради прилагането на прогресивната данъчна ставка се облагат с по-нисък данък.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² Предмет на разглеждане по дело Vodafone (C-75/18), което понастоящем е висящо пред Съда, е специален данък върху телекомуникационните услуги. Вж. и решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281), от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291) и от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

³ Пропорционална данъчна ставка, съчетана с необлагаем минимум, също води до прогресивно действие на данъка. Така например при пропорционален данък от 10 % и облагаем минимум от 10 000 при доход от 10 000 средната данъчна ставка възлиза точно на 0 %, при доход от 20 000 — точно на 5 %, а при доход от 100 000 — точно на 9 %.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

3. Съгласно член 401 от Директива 2006/112/ЕО⁴ (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“):

„Без да се засягат другите разпоредби на правото на Общността, настоящата директива не препятства държавите членки да поддържат или въвеждат данъци върху застрахователните договори, данъци върху залозите и хазарта, акцизи, гербови налози или, по-общо, всякакви данъци или такси, които не могат да се характеризират като данъци върху оборота, при условие че събирането на тези данъци, мита или такси не поражда в търговията между държавите членки формалности, свързани с преминаването на границите“.

Б. Националното право

4. В основата на спора в главното производство е Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Закон № XCIV от 2010 г. за специалния данък в някои сектори, наричан по-нататък „Законът за специалния данък“), който предвижда за предприятията, осъществяващи дейност в някои сектори, базиран на оборота специален данък за периода 2010—2012 г.

5. Преамбюлът на Закона за специалния данък гласи:

„Във връзка с възстановяването на бюджетното равновесие Парламентът приема настоящия закон за въвеждане на специален данък, с който се облагат данъчнозадължените лица, чиито възможности за участие в публичните разходи надхвърлят общото равнище на данъчните задължения“.

6. Член 1 от Закона за специалния данък съдържа следните разяснителни разпоредби:

„За целите на настоящия закон:

1. „търговия на дребно в търговски обекти“ са дейностите, класирани в сектори 45.1. (с изключение на търговията на едро с моторни превозни средства и ремаркета), 45.32 и 45.40 (с изключение на ремонта и търговията на едро с мотоциклети) и 47.1—47.9 от Gazdasági Tevékenységek Egységes Oszályozási Rendszerre (Единна номенклатура на стопанските дейности), в сила към 1 януари 2009 г. [...]“.

7. Член 2 от Закона за специалния данък гласи:

„С данък се облагат:

- a) търговията на дребно в търговски обекти;
- b) телекомуникационните дейности, както и
- c) доставката на енергия“.

⁴ Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

8. В член 3 от Закона за специалния данък данъчнозадължените лица са определени по следния начин:

„1) Данъчнозадължени лица са юридическите лица, другите организации по смисъла на Общия данъчен кодекс и самостоятелно заетите лица, упражняващи дейност, която е облагаема по смисъла на член 2.

2) С данъка се облагат и чуждестранните организации и частноправни субекти за дейностите, които са облагаеми по смисъла на член 2, ако ги осъществяват на вътрешния пазар чрез клонове“.

9. Съгласно член 4, параграф 1 от Закона за специалния данък данъчната основа е:

„нетният оборот на данъчнозадълженото лице, получен от дейност по смисъла на член 2 през данъчната година“.

10. Структурата на специалния данък включва прогресивни данъчни ставки. Съгласно член 5, буква а) от Закона за специалния данък приложимата данъчната ставка:

„за дейностите по член 2, буква а) е 0 % за частта от облагаемата основа до 500 милиона форинта, 0,1 % за частта от облагаемата основа над 500 милиона форинта до 30 милиарда форинта, 0,4 % за частта от облагаемата основа над 30 милиарда форинта до 100 милиарда форинта и 2,5 % за частта от облагаемата основа над 100 милиарда форинта“.

11. В член 7 от този закон са определени условията, при които данъкът се прилага по отношение на т.нар. свързани предприятия:

„Данъкът на данъчнозадължените лица, които по смисъла на Закон [№ LXXXI от 1996 г.] за корпоративния данък и данъка върху дивидентите са свързани предприятия, се определя, като се сумират нетните обороти от дейностите по член 2, букви а) и б), осъществявани от данъчнозадължени лица, които се намират в отношения на свързани предприятия, а сумата, получена при прилагане на определената в член 5 ставка върху получения по този начин общ сбор, се разпределя между данъчнозадължените лица съответно на дела на нетния оборот на всяко от тях от дейностите по член 2, букви а) и б) в общия нетен оборот на всички свързани данъчнозадължени лица от дейностите по член 2, букви а) и б)“.

12. Освен това член 124/В от Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény (Закон № XCII от 2003 г. за приемане на Данъчен кодекс, наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) съдържа следното правило:

„Данъчният орган се произнася по коригиращата данъчна декларация в срок от петнадесет дни, считано от подаването ѝ, без да извършва никаква проверка, когато данъчнозадълженото лице е подало такава декларация само по съображение че правната норма, на която се основава данъчното задължение, е противоконституционна или противоречаща на задължителен акт на Европейския съюз, или че наредба на общинския съвет противоречи на друга правна норма, при условие че към момента на подаване на коригиращата данъчна декларация Конституционният съд, Kuria [Върховният съд, Унгария] или Съдът на Европейския съюз все още не са се произнесли с решение по посочения въпрос, или същата не съответства на констатациите в публикуваното решение. Приетото във връзка с коригиращата данъчна декларация решение подлежи на обжалване по административен или по съдебен ред съгласно общите разпоредби на настоящия закон“.

13. Член 128. (2) от Данъчния кодекс предвижда:

„Не е налице основание за последващо определяне на размера на данъка, когато данъците или публичните субсидии не следва да бъдат коригирани въз основа на коригираща данъчна декларация“.

III. Спорът в главното производство

14. Жалбоподателят в главното производство, Tesco-Global Áruházak Zrt. (наричан по-нататък „Tesco“), е акционерно дружество по унгарското право, което осъществява търговия на дребно и на едро в търговски обекти. Запитващата юрисдикция не е дала информация за конкретната акционерна структура през разглежданите в настоящото дело години. Единствено от писменото становище на Комисията става ясно, че Tesco е част от групата Tesco Plc, чието седалище е в Обединеното кралство, но от това не може да се заключи за точния размер на дялови участия. Понастоящем по-голямата част от Tesco Plc е собственост на хиляди акционери и на няколко по-големи акционери от трети държави.

15. В рамките на дейността си през данъчните години, до които се отнася ревизията, Tesco внася в държавния бюджет близо 35,5 милиарда форинта като специален секторен данък и подава в срок данъчните си декларации.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (Служба № 5 на Обща служба за проверка на данъкоплатците II към дирекция „Големи данъкоплатци“ към Националната данъчна и митническа администрация, наричана по-нататък „данъчният орган“) извършва ревизия на Tesco. В резултат на ревизията с акт данъчният орган установява разлика в данъчните задължения в тежест на Tesco, което обжалва този акт по административен ред. Актът е потвърден в частта относно специалния данък върху търговията на дребно в търговски обекти. Вследствие на това на Tesco е наложено допълнително задължение за плащане на специален данък върху търговията на дребно в търговски обекти в размер на близо 1 397 милиона форинта (заедно с имуществена санкция и лихви за забава).

17. Жалбоподателят основава жалбата си, подадена по съдебен ред срещу данъчния акт, на твърдението, че установеното в негова тежест данъчно задължение е лишено от основание и че по-конкретно специалният данък върху търговията на дребно в търговски обекти не е съвместим с правото на Съюза.

18. Запитващата юрисдикция има съмнения относно съвместимостта на специалния данък с правото на Съюза с оглед на особеностите на унгарския пазар за търговия на дребно. Според запитващата юрисдикция данъкът има за резултат „фактически по-голямата част от данъчната тежест да се понася от предприятията на чуждестранни собственици“.

19. Това се потвърждава от представените на Съда статистически данни. В тази насока от представените от Комисията и Унгария таблици е видно, че през първата година на облагане с данъка (2010 г.) само дружества, над 50 % от чийто капитал е притежаван от чуждестранни акционери, подлежат на облагане с най-високата данъчна ставка (2,5 %), докато общо 90 % (дори 100 %, ако правилно разбирам представените от Унгария статистически данни) от дружествата с подобна структура на акционерния капитал подлежат на облагане с втората най-висока по размер данъчна ставка (0,4 %). На облагане с третата най-висока по размер данъчна ставка (0,1 %) подлежат и 40,3 % от дружествата, над 50 % от чийто капитал е притежаван от чуждестранни акционери. От статистическите данни обаче не е видно дали чуждестранните акционери са установени в държави членки или в трети държави.

20. От тези статистически данни обаче е видно, че през 2010 г. от седемте предприятия с най-голям оборот в този сектор само три са платили и корпоративен данък, като и през 2012 г. (последната година на облагане с данъка) от седемте предприятия с най-голям оборот от този сектор само три са платили и корпоративен данък. През 2012 г. обаче „само“ 70 % от дружествата, над 50 % от чийто капитал е притежаван от чуждестранни акционери, подлежат на облагане с втората най-висока по размер данъчна ставка (0,4 %). Предоставените статистически данни не позволяват да се установи какво е съотношението между предприятията, подлежащи на облагане с първата (нулева) ставка.

21. Освен това запитващата юрисдикция иска да се установи дали представлява дискриминация обстоятелството, че дадено данъчнозадължено лице, осъществяващо търговия на дребно в търговски обекти посредством експлоатирането на няколко търговски обекта, подлежи на облагане по най-високата ставка на прогресивен специален данък, докато (по правило местните) данъчнозадължени лица, действащи под режим на франчайзинг с едно и също лого — чрез търговски обекти, стопанисвани от независими търговски дружества — подлежат на облагане с нулева ставка или с някоя от по-ниските данъчни ставки.

22. Запитващата юрисдикция обръща внимание и на факта, че през 2012 г. Комисията започва срещу Унгария производство за установяване на неизпълнение на задължения, което обаче е прекратено през 2013 г. Като причина за това Комисията посочва, че Законът за специалния данък вече не е бил в сила и поради това не е бил приложен през 2013 г.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

23. С определение от 19 март 2018 г., постъпило в Съда на 16 май 2018 г., запитващата юрисдикция решава да отправи преюдициално запитване съгласно член 267 ДФЕС и поставя на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Съвместимо ли е с разпоредбите на Договора за функционирането на Европейския съюз, уреждащи принципите на забрана на дискриминацията (членове 18 ДФЕС и 26 ДФЕС), на свобода на установяване (член 49 ДФЕС), на равно третиране (член 54 ДФЕС), на равно третиране във връзка с участието в капитала на дружествата по смисъла на член 54 ДФЕС (член 55 ДФЕС), на свободно предоставяне на услуги (член 56 ДФЕС), на свободно движение на капитали (членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС) и на еднакво данъчно облагане на предприятията (член 110 ДФЕС), обстоятелството, че дружествата на чуждестранни собственици, експлоатиращи различни търговски обекти посредством едно-единствено търговско дружество и осъществяващи търговия на дребно в търговските обекти, фактически подлежат на облагане по най-високата ставка на определен силно прогресивен специален данък, докато дружествата на унгарски собственици, които действат под режим на франчайзинг с едно и също лого — посредством търговски обекти, които по принцип се стопанисват от независими търговски дружества — фактически подлежат на облагане с нулева ставка или с някоя от по-ниските данъчни ставки, така че съотношението между заплатения данък от дружествата на чуждестранни собственици и общите данъчни постъпления от специалния данък значително надвишава същото съотношение в случая на дружествата на унгарски собственици?
2. Съвместимо ли е с разпоредбите на ДФЕС, уреждащи принципа на забрана на държавните помощи (член 107, параграф 1 ДФЕС), обстоятелството, че данъчнозадължените лица, експлоатиращи различни търговски обекти посредством едно-единствено търговско дружество и осъществяващи търговия на дребно в търговските обекти, фактически подлежат на облагане по най-високата ставка на определен силно прогресивен специален данък, докато дружествата на унгарски собственици, които са техни преки конкуренти и действат под режим на франчайзинг с едно и също лого — посредством търговски обекти,

които по принцип се стопанисват от независими търговски дружества — фактически подлежат на облагане с нулева ставка или с някоя от по-ниските данъчни ставки, така че съотношението между заплатения данък от дружествата на чуждестранни собственици и общите данъчни постъпления от специалния данък значително надвишава същото съотношение в случая на дружествата на унгарски собственици?

3. Трябва ли член 107 ДФЕС и член 108, параграф 3 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че обхващат данъчна мярка, която се намира в тясна връзка с данъчно освобождаване (представляващо държавна помощ), финансирана посредством събрания чрез тази мярка данък, доколкото законодателят постига размера на предвидените приходи в бюджета, определени преди въвеждането на специалния данък върху търговията на дребно (в зависимост от оборота на операторите на пазара), посредством прилагането на прогресивна данъчна ставка в зависимост от оборота, а не посредством въвеждането на единна данъчна ставка, така че правната уредба преднамерено цели да освободи от данъчно облагане част от операторите на пазара?
4. Съвместима ли е с принципа на равностойност на производствата и с принципите на ефективност и на предимство на правото на Съюза практика на правоприлагащите органи на дадена държава членка, съгласно която при извършени служебно данъчни ревизии или при последващите съдебни производства — въпреки принципа на ефективност и задължението за неприлагане на несъвместимата национална разпоредба — не е възможно да се иска възстановяване на данъка, деклариран в съответствие с несъвместима с правото на Съюза национална данъчна разпоредба, тъй като данъчната администрация или съдът разглеждат въпроса за несъвместимостта с правото на Съюза само в специфични производства, образувани по инициатива на страната преди служебното производство, докато по отношение на данъка, деклариран в противоречие с националното право, нищо не пречи искането за възстановяване да бъде направено по време на производството пред данъчната администрация или пред съда“.

24. В производството пред Съда писмени становища по тези въпроси представят Tesco, Унгария, Република Полша и Европейската комисия, като същите вземат участие и в съдебното заседание на 29 април 2019 г.

V. Правен анализ

25. Основен предмет на преюдициалното запитване е съвместимостта на унгарския Закон за специалния данък с правото на Съюза

26. Във връзка с това запитващата юрисдикция повдига няколко въпроса: от една страна, дали данък от описания вид нарушава по-конкретно свободата на установяване, закрепена в членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС (по този въпрос вж. по-долу раздел Б), и от друга страна, дали този данък е съвместим със забраната за предоставяне на помощи, установена в членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС (по този въпрос вж. по-долу раздел В). Тъй като в акта за преюдициално запитване запитващата юрисдикция изрично подчертава, че разрешаването на спора изисква тълкуване на член 401 от Директивата за ДДС, в самото начало ще се спра накратко на този въпрос (по този въпрос вж. по-долу раздел А), макар че никой от въпросите не се отнася до тази разпоредба.

27. Освен това запитващата юрисдикция повдига и въпроса дали специалната хипотеза на изключване на последващото изменение на вече издадени актове за установяване на данъчни задължения е съвместима с принципите на равностойност и еквивалентност, който ще разгледам накрая (по този въпрос вж. по-долу раздел Г)

А. Нарушение на член 401 от Директивата за ДДС

28. Член 401 от Директивата за ДДС уточнява, че няма пречка държавите членки да въвеждат нови данъци, ако те не могат да се характеризират като данъци върху оборота. В настоящия случай обаче следва да се отрече наличието на характер на данък върху оборота, както вече посочих в моето заключение във връзка със специалния данък върху телекомуникационните услуги⁵.

29. От практиката на Съда се установяват четири основни характеристики на ДДС, които са определящи, за да може даден данък да се характеризира като данък върху оборота: (1) общо прилагане на данъка към сделките с предмет стоки или услуги; (2) определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя; (3) начисляване на този данък на всеки етап от процеса на производство и разпространение, включително на етапа на продажбата на дребно, колкото и сделки да са изпълнени преди това; (4) сумите, платени на предходните етапи от процеса на производство и разпространение, се приспадат от данъка, който се дължи от данъчнозадълженото лице, така че този данък се начислява на определен етап само върху добавената стойност в този етап и крайната тежест на посочения данък накрая се поема от потребителя⁶.

30. При всички положения първото, второто и четвъртото условие не са изпълнени в настоящия случай. От една страна, унгарският специален данък не обхваща всяка сделка, а само сделките, извършени от предприятия за търговия на дребно. Ето защо той не е (общ) данък върху оборота по смисъла на първия критерий, а би представлявал най-много специален акцизен данък. От друга страна, облага се не оборотът от всяка отделна сделка пропорционално на цената ѝ (втори критерий), а — видно от членове 1 и 2 от Закона за специалния данък — общият (нетен) оборот от търговията на дребно в търговски обекти.

31. На последно място, по своя замисъл този данък не е предвиден да бъде прехвърлен върху потребителя (четвърти критерий). Не може да се приеме, че последното е налице само защото даден данък аритметично е отразен в цената на стоките или услугите. Такъв е случаят в по-голяма или в по-малка степен при всяка данъчна тежест за дадено предприятие. Напротив, ако потребителят не е платещт на дължимия данък — както е при подлежащия на преценка в настоящия случай унгарски специален данък, с който се облагат предприятията за търговия на дребно — по своя замисъл данъкът трябва да бъде предвиден да се прехвърли конкретно върху потребителя.

32. Това би предполагало размерът на данъка да е точно определен към момента на извършване на сделката (т.е. към момента на извършване на доставката за потребителя), какъвто е случаят с ДДС. При положение обаче че този размер може да бъде изчислен едва в края на годината и че той зависи от обема на годишните обороти, към момента на извършване на доставката на извършващото доставката предприятие за търговия на дребно все още изобщо не му известно, във всеки случай не с точност по размер, дали ще е налице данъчна тежест, която евентуално подлежи на прехвърляне⁷. Оттук не е и налице данък, *който по своя замисъл е предвиден да бъде прехвърлен*.

⁵ По този въпрос вж. заключението ми по дело Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, т. 25 и сл.).

⁶ Решения от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 28), от 8 юни 1999 г., Pelzl и др. (C-338/97, C-344/97 и C-390/97, EU:C:1999:285, т. 21) и от 7 май 1992 г., Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, т. 12).

⁷ За това изискване вж. и решения от 7 август 2018 г., Viking Motors и др. (C-475/17, EU:C:2018:636, т. 46 и 47), в което се посочва, че то се отразява неблагоприятно, когато прехвърлянето е несигурно, и от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 33).

33. Напротив, видно от концепцията за унгарския специален данък, с който се облагат предприятията за търговия на дребно, целта е те да се облагат пряко, както Унгария правилно обръща внимание. Видно от преамбюла, целта е да се облагат специални финансови възможности на тези предприятия, а не финансовите възможности на клиентите на предприятията за търговия на дребно.

34. В тази насока по характер специалният данък, с който се облагат предприятията за търговия на дребно, наподобява специален пряк данък върху доходите. За разлика от „обичайния“ пряк данък върху доходите обаче, данъчната основа се изчислява въз основа не на генерираната печалба — като разлика между две стойности на активи на предприятие в рамките на определен период — а на оборота, реализиран в рамките на определен период. Това обстоятелство обаче не променя характера на *пряк* данък върху доходите.

35. Ето защо се налага изводът, че този данък не може да се характеризира като данък върху оборота, който има за цел да се обложи потребителят. Следователно член 401 от Директивата за ДДС не препятства Унгария да въведе този данък наред с данъка върху добавената стойност.

Б. Първи преюдициален въпрос: нарушение на свободата на установяване

36. Първият въпрос цели по същество да се установи дали унгарският специален данък, с който се облагат предприятията за търговия на дребно, противоречи на свободата на установяване по членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС, която единствено е релевантна в настоящото дело.

37. В този аспект най-напред следва да се посочи, че макар сама по себе си областта на прякото данъчно облагане — към която следва да се причисли разглежданият специален данък (по този въпрос вж. по-горе т. 33 и сл.) — да не е от компетентността на Съюза, държавите членки все пак трябва да упражняват запазената си компетентност при спазване на правото на Съюза, включващо по-конкретно основните свободи⁸.

38. Свободата на установяване, която член 49 ДФЕС признава на гражданите на Европейския съюз, включва, съгласно член 54 ДФЕС, правото на дружествата, създадени в съответствие със законодателството на държава членка, които имат седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза, да упражняват дейността си в други държави членки чрез дъщерни дружества, клонове или търговски представителства⁹.

39. При това свободата на установяване се прилага към настоящия случай само ако е налице трансгранично положение (по този въпрос вж. т. 1 по-долу). Ако това е така, следва да се прецени дали специалният данък съставлява ограничение на свободата на установяване (по този въпрос вж. т. 2 по-долу) и дали това ограничение евентуално е обосновано с императивни съображения от общ интерес (по този въпрос вж. т. 3 по-долу).

⁸ Решения от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 40), от 11 август 1995 г., Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, т. 16) и от 14 февруари 1995 г., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 21).

⁹ Решения от 4 юли 2018 г., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, т. 17), от 1 април 2014 г., Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 17) и от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 41).

1. Трансгранично положение

40. При проверката дали е налице трансгранично положение най-напред следва да се посочи, че съгласно постоянната съдебна практика за дружествата тяхното седалище служи, по подобие на гражданството при физическите лица, за определяне на привръзката им с правния ред на определена държава¹⁰. Тъй като седалището на Tesco е в Унгария, се налага изводът, че то трябва да се разглежда като унгарско дружество, поради което не става въпрос за трансгранично положение.

41. Следва обаче да се има предвид, че дружеството майка на Tesco е дружество със седалище в Обединеното кралство. Доколкото това чуждестранно дружество упражнява дейността си на унгарския пазар чрез дъщерно дружество, а именно жалбоподателят в главното производство, засегната е свободата на установяване на дружеството майка.

42. Всъщност в тази насока Съдът вече е постановил, че едно дружество може за данъчни цели да се позове на ограничаване на свободата на установяване на друго дружество, което е свързано с него, доколкото такова ограничение засяга собственото му облагане¹¹. Следователно жалбоподателят в главното производство може да се позове на евентуално ограничение на свободата на установяване на неговото дружество майка.

2. Ограничение на свободата на установяване

43. Съгласно постоянната съдебна практика ограничения на свободата на установяване са всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода¹². По принцип това обхваща случаи на дискриминация, но и недискриминационни ограничения. По отношение на данъците и таксите обаче следва да се има предвид, че те *per se* представляват тежест и поради това намаляват привлекателността на установяването в друга държава членка. Следователно проверка, основана на критерия за недискриминационни ограничения, би довела до това правото на Съюза да се прилага спрямо всички хипотези на данъчно облагане на национално равнище, вследствие на което тя би поставила под въпрос в значителна степен суверенитета на държавите членки по данъчни въпроси¹³.

44. Ето защо Съдът вече многократно е постановявал, че правните норми на държавите членки относно условията и равнището на данъчно облагане са съобразени с данъчната автономия, при условие че трансграничното положение не е третирано дискриминационно в сравнение с вътрешното¹⁴.

10 Решения от 2 октомври 2008 г., Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, т. 25) и от 14 декември 2000 г., AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, т. 20); вж. и заключението ми по дело ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 40).

11 Решения от 1 април 2014 г., Felixstowe Dock and Railway Company и др. (C-80/12, EU:C:2014:200, т. 23) и от 6 септември 2012 г., Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, т. 39); в този смисъл и решение от 12 април 1994 г., Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, т. 18 и сл.).

12 Решения от 21 май 2015 г., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, т. 34), от 16 април 2015 г., Комисия/Германия (C-591/13, EU:C:2015:230, т. 56 и цитираната съдебна практика) и от 29 ноември 2010 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 36).

13 По този въпрос вж. заключенията ми по дела X (C-498/10, EU:C:2011:870, т. 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 82 и сл.), X (C-686/13, EU:C:2015:31, т. 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, т. 66) и ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 28).

14 Вж. решение от 14 април 2016 г., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, т. 29), определение от 4 юни 2009 г., KBC-bank (C-439/07 и C-499/07, EU:C:2009:339, т. 80) и решение от 6 декември 2007 г., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51 и 53).

45. Оттук наличието на ограничение на свободата на установяване на първо място предполага две или повече групи за сравнение изобщо да са третираны различно (по този въпрос вж. по-долу буква а). Ако това е така, на следващо място възниква въпросът дали това неравно третиране на трансгранични в сравнение с чисто вътрешни положения поставя първите в по-неблагоприятно положение, като в тази насока може да се касае за явна, както и за прикрита дискриминация (по този въпрос вж. по-долу буква б).

46. На последно място, в самото начало е необходимо накратко да се уточни по настоящото дело, че за разлика от дело *Hervis Sport*¹⁵, релевантна разлика в третирането сама по себе си не може да се основе на т.нар. правило за „натрупване“ в член 7 от Закона за специалния данък, а единствено на прогресивно структурираната данъчна ставка.

47. Характерна за фактическата обстановка по посоченото дело е взаимовръзката между базиран на оборота прогресивен данък върху доходите от търговия на дребно и т.нар. правило за натрупване при групи от предприятия. Последното конкретно предвижда, че за целите на класирането по степените на прогресивното данъчно облагане релевантен е не оборотът на отделното предприятие, а консолидираният оборот на цялата група дружества. В основата на това правило е по-скоро нетипичното от гледна точка на данъчното право прилагане на данък с прогресивно действие и спрямо юридически лица. По принцип такова правило за натрупване е необходимо, за да се предотврати възможността за осуетяване на прогресивното действие чрез разделяне на няколко юридически лица.

48. Съдът обаче изразява опасения, свързани с правото на Съюза, относно правилото за натрупване¹⁶. Дори обаче в настоящия случай правилото за натрупване да нарушава правото на Съюза, тук това не би било от значение за решаването на спора и също така не би дало отговор на въпроса, поставен от запитващата юрисдикция. Тъй като правилото за натрупване не се прилага към Tesco, това не би имало никакви последици за спора в главното производство.

49. Ето защо в настоящия случай Съдът трябва да провери дали структурата на специалния данък като такава — независимо от правилото за натрупване — има дискриминационен ефект. На този въпрос не е даден отговор в решение *Hervis Sport*, при това не и в смисъла на застъпеното от унгарското правителство становище, а именно че сам по себе си прогресивният характер не е достатъчен, за да може да се приеме, че е налице дискриминация. В това решение Съдът просто е разгледал съчетанието от прогресивна данъчна ставка и правило за натрупване, без да изключи — както Tesco и Комисията правилно подчертават — възможността прогресивната ставка сама по себе си също да води до дискриминация¹⁷.

а) Различно третиране

50. Ето защо най-напред следва да се прецени дали Законът за специалния данък въобще третира различно различни предприятия. Тази възможност изглежда се опровергава от обстоятелството, че например законът не определя различни данъчни ставки за различни предприятия. Напротив, дефинирани са само определени нива на оборот, в които по принцип могат да попаднат всички предприятия. Съответните данъчни ставки, които са обвързани с тези нива на оборот, се прилагат еднакво за всички предприятия. С оглед на това унгарското правителство счита, че не е налице каквото и да е неравно третиране.

15 Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

16 Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 39 и сл.)

17 Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 34).

51. Срещу това не може да се възрази, че разлика в третирането съставлявало самото обстоятелство, че предприятията с по-голям оборот трябва да плащат в абсолютна стойност по-висок специален данък от тези с по-малък оборот. Само по себе си изложеното обстоятелство все още не съставлява неравно третиране; всъщност това облагане е в съответствие с общопризнатия принцип на облагане според финансовите възможности. За да се приеме, че не е налице неравно третиране, е достатъчно данъчната основа и дължимият данък да се намират в едно и също съотношение помежду си, какъвто е например случаят с пропорционалната („flat tax“) данъчна ставка.

52. При прогресивната данъчна ставка данъчната основа и дължимият данък обаче не се намират в едно и също съотношение за всички данъчнозадължени лица. Това става особено видно в настоящия случай, ако се сравнят средните данъчни ставки, с които данъчнозадължените лица се облагат по отношение на техния общ оборот — а не само по отношение на отделните нива на оборот. Тази средна данъчна ставка нараства с достигането на нивата на оборот, в резултат от което предприятията с по-голям оборот като цяло се облагат и по по-висока средна данъчна ставка от предприятията с по-малък оборот. Следователно те плащат по-висок данък не само като абсолютна, но и като относителна стойност. Това съставлява разлика в третирането на съответните предприятия¹⁸.

б) По-неблагоприятно третиране на трансграничното положение

53. Ето защо възниква въпросът дали това различно третиране поставя чуждестранните предприятия в по-неблагоприятно положение от местните предприятия.

54. Няма явна или пряка дискриминация на чуждестранните предприятия. Всъщност условията за облагане със специалния данък не се различават според седалището, съответно „произхода“ на дадено предприятие.

55. Основните свободи обаче забраняват не само явната дискриминация, но и всички прикрити или непреки форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии водят до същия резултат¹⁹. Поради това за наличието дискриминационен характер по смисъла на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС е определяща преценката дали с оглед на критерия за нетния годишен оборот различното третиране на предприятията за търговия на дребно се приравнява на разлика в третирането според произхода, съответно седалището на предприятията.

56. В тази връзка трябва, от една страна, да се изясни какви изисквания следва да се поставят към взаимозависимостта между избрания разграничителен критерий — в случая оборота — и седалището на предприятията (по този въпрос вж. т. 57 и сл.). От друга страна, нужно е да се прецени дали следва да се приеме, че при всички случаи е налице непряка дискриминация, когато разграничителният критерий е съзнателно избран с дискриминационни цели (по този въпрос вж. т. 79 и сл.).

¹⁸ В този смисъл е и заключението ми по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 49).

¹⁹ Решения от 26 април 2018 г., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 30), от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 30), от 8 юли 1999 г., *Baxter* и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13) и от 14 февруари 1995 г., *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, т. 26).

1) Релевантна взаимозависимост

57. Досегашната съдебна практика не изглежда еднозначна както по отношение на степента, така и по отношение на характера на посочената взаимозависимост. Що се отнася до степента в количествено отношение, досега Съдът основава изводите си както на наличието на връзка в повечето случаи²⁰, така и само на превеса на случаите на засягане на чуждестранни лица²¹, а в някои случаи дори просто споменава за опасност от поставяне в по-неблагоприятно положение²². В качествено отношение съществува неяснота дали е необходимо взаимозависимостта да съществува в обичайния случай²³, или трябва да произтича от същността на разграничителния критерий, както е посочено в редица решения на Съда²⁴, или може да бъде основана и на по-скоро случайни фактически обстоятелства²⁵. Освен това не е изяснен въпросът дали количествената и качествената взаимозависимост трябва да са кумулативно налице, или евентуално също е достатъчно те да съществуват алтернативно.

58. Както вече посочих на друго място, необходимо е да се определят строги критерии, по които да се преценява наличието на прикрита дискриминация. Всъщност прикритата дискриминация не бива да води до разширяване на фактическия състав на дискриминацията, а само да обхване и такива случаи, които, чисто формално погледнато, не съставляват дискриминация, но от материалноправна гледна точка резултатът от тях е такъв²⁶.

i) Количествен критерий

59. Ето защо в количествено отношение изобщо не е достатъчно просто да е налице превес — в смисъл на засягане на над 50 % от предприятията; напротив, взаимозависимостта между приложения разграничителен критерий и седалището на дадено предприятие би трябвало да подлежи на установяване в голямото мнозинство от случаите²⁷.

60. Този количествен елемент обаче може да създаде значителни трудности в областта на правоприлагането. Резултатът от проверката зависи именно от това какви елементи за сравнение съответно се избират. Така в решение *Hervis Sport* Съдът поставя въпроса дали повечето свързани дружества, *облагани по най-високата ставка на специалния данък*²⁸, са били свързани с чуждестранни дружества майки.

20 Вж. решения от 26 април 2018 г., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 31), от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 39), от 22 март 2007 г., *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, т. 32), от 8 юли 1999 г., *Vaxter* и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13), от 13 юли 1993 г., *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, т. 15) и от 7 юли 1988 г., *Stanton* и *L'Étoile 1905* (143/87, EU:C:1988:378, т. 9); вж. също решения от 26 октомври 2010 г., *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, т. 48 относно свободното предоставяне на услуги) и от 3 март 1988 г., *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, т. 28 относно член 95 ЕИО).

21 Решение от 1 юни 2010 г., *Blanco Pérez* и *Chao Gómez* (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119).

22 Решение от 22 март 2007 г., *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, т. 32); в подобен смисъл и решение от 1 юни 2010 г., *Blanco Pérez* и *Chao Gómez* (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119).

23 Вж. решение от 8 юли 1999 г., *Vaxter* и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13).

24 Вж. решение от 1 юни 2010 г., *Blanco Pérez* и *Chao Gómez* (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119 относно свободата на установяване), относно свободното движение на работници вж. и решения от 2 март 2017 г., *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, т. 36), от 5 декември 2013 г., *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, т. 26), от 28 юни 2012 г., *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, т. 41) и от 10 септември 2009 г., *Комисия/Германия* (C-269/07, EU:C:2009:527).

25 Така решения от 9 май 1985 г., *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, т. 14) и от 5 декември 1989 г., *Комисия/Италия* (C-3/88, EU:C:1989:606, т. 9 относно свободата на установяване).

26 Вж. заключенията ми по дела *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 40), *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 38) и *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, т. 36).

27 Вж. заключението ми по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 41).

28 Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 45).

61. Следва обаче да се посочи, че едва ли би било възможно да бъде обоснован подборът единствено на най-високата данъчна ставка като общ критерий. Непонятно е защо само тази ставка трябва да е релевантна за целите на установяването на дискриминационния характер. Освен това проверка, извършена единствено въз основа на най-високата данъчна ставка, е толкова по-проблематична, колкото повече прогресивни ставки предвижда даден данък. Този подход е изцяло несъстоятелен, при положение че съществува крива на пълзяща данъчна прогресия, която изобщо няма степени, какъвто често е случаят с облагането на доходите.

62. Неубедително е и предложението на Комисията, според което трябвало да се установи дали по-голямата част от общите приходи от специалния данък се внася от чуждестранни предприятия²⁹. Това не е надежден показател за наличието на взаимозависимост, а е само случаен. От една страна, както посочва Унгария, по конкретното дело всъщност такъв би бил случаят и с пропорционален данък, който Комисията правилно счита за непоблематичен. Действително, този критерий би бил при всички положения изпълнен, ако господстващо положение на пазара имат мнозинството от чуждестранните предприятия.

63. От друга страна, не биха били обхванати например такива случаи, в които отделни чуждестранни предприятия са облагани по много високи ставки, при положение обаче че множество по-малки местни предприятия, облагани по по-ниски ставки, при все това допринасят до такава голяма степен за общите приходи от специалния данък, че би следвало да се приеме, че взаимозависимостта не е налице. Ето защо обвързването на дискриминационния характер с посочения по-горе принос на по-малки местни предприятия би довело до случайни резултати и поради това не е целесъобразно.

64. Същото важи и за преценката на средната данъчна ставка. Тъй като разликата в третирането при прогресивните данъци се състои в прилагането на различни *средни* данъчни ставки, в най-добрия случай би могло да се провери дали в голямото мнозинство случаи всички чуждестранни предприятия са поставени в по-неблагоприятно положение по отношение на тази ставка. Това би било така само ако в голямото мнозинство случаи тази средна данъчна ставка значително надвишава средната ставка, по която са облагани местните предприятия. Нито от преюдициалното запитване, нито от цифровите данни, представени от страните в производството, става недвусмислено ясно дали това е било така в настоящия случай.

65. В крайна сметка обаче и в настоящия случай наличието на дискриминационен характер би зависело от средната данъчна ставка за по-малките местни предприятия. Това положение също би довело до случайни резултати и поради това е нецелесъобразно. Държави членки, които целенасочено привличат чуждестранни инвеститори, изведнъж не биха били в състояние да събират прогресивен данък върху доходите от стопанска дейност, ако и защото новите инвеститори — каквато и да е целта — поради търговския им успех биха внасяли по-голямата част от данъчните приходи (или като абсолютна стойност, или като суми в размера на определените за тях по-високи средни данъчни ставки). Това би довело до абсурден резултат, който показва, че количествената преценка не е целесъобразна.

²⁹ Така в точка 40 от писменото ѝ становище.

66. Наред с посочените вече трудности при изчисляването (по този въпрос вж. по-горе т. 59 и сл.) чисто количественият анализ има освен това и недостатъка, че води до значителна правна несигурност, ако не бъде определен конкретен праг³⁰. Конкретният праг обаче също би довел до последващи проблеми, например трудно разрешими спорове относно противоречащи си статистически данни, както и изменения на данните, които настъпват с течение на времето. Така например в настоящия случай броят на „местните“ предприятия, обложени по втората най-висока по размер данъчна ставка, се е утроил (от 10 % на 30 %) за две години.

67. Така например според информацията в медиите с „данъка върху цифровите услуги“, приет съвсем наскоро във Франция, понастоящем също се облагат общо около 26 предприятия, от които само четири са установени във Франция. Ако се приеме, че изменението на данните през следващата година води до различна правна преценка, наличието на ограничение на основните свободи (ако се приеме, че другите 22 предприятия могат да се позовават на основните свободи) при всички положения би зависело от тези статистически данни, които ще бъдат на разположение едва години по-късно.

68. В допълнение, възприемането на подход, който изхожда от акционерите в дружества с разпръсната акционерна структура (акционерно дружество с хиляди акционери) за целите на определянето на количествен критерий, създава значителни проблеми. Не е ясно също така как следва да се преценява дружество, което има двама съдружници, от които единият съдружник е установен в чужбина, а другият — на територията на страната. Ако все пак, подобно на Комисията и запитващата юрисдикция, се възприеме подход, който изхожда от акционерите, не би ли трябвало при по-големи групови структури да се взема предвид единствено дружеството, което е начело на групата (т.е. дружеството майка на групата) и неговите акционери, за да се прецени дали действително е засегнато предприятие, установено в друга държава — членка на ЕС, предприятие от трета страна или местно предприятие?

69. В настоящия случай на Съда не е известна с точност структурата на съдружниците в дружеството майка, съответно в същинското дружество майка на групата. Следователно този случай илюстрира добре неефективността на количествен подход, който при това се основава на начина, по който е изградена структурата на съдружниците в дадено дружество.

ii) Качествен критерий

70. Ето защо ми се струва, че по-важен от този чисто количествен елемент е качественият критерий, междувременно използван и все по-често от Съда, според който разграничителният критерий трябва да засяга поради *самото си естество, съответно по принципи* чуждестранни дружества³¹. Следователно наличието на чисто случайна връзка, колкото и да е силна в количествено отношение, по принцип не може да е достатъчно, за да води до непряка дискриминация.

30 В решение от 20 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 38), Съдът явно изхожда от позицията, че 61,5 %, съответно 52 % не са достатъчни, за да се приеме, че е налице непряка дискриминация, без обаче да разгледа въпроса кой праг е трябвало бъде достигнат.

31 Вж. решения от 2 март 2017 г., Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, т. 36 относно свободното движение на работници), от 5 декември 2013 г., Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, т. 26), от 28 юни 2012 г., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, т. 41), от 1 юни 2010 г., Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 119 относно свободата на установяване), от 10 септември 2009 г., Комисия/Германия (C-269/07, EU:C:2009:527) и от 8 юли 1999 г., Baxter и др. (C-254/97, EU:C:1999:368, т. 13).

Вж. и заключенията ми по дела ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 38) и Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, т. 36); в друг смисъл вж. и заключението ми по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 42 и сл.).

71. Критерият за вътрешноприсъща взаимозависимост е необходимо обаче да се конкретизира по-подробно. Съдът приема, че е налице вътрешноприсъща взаимозависимост например в случая, когато фармацевтите, вече упражнявали дейността си на територията на страната, са получили предимство при издаването на разрешения за установяване³². Този извод се основава на правилното съображение, че взаимозависимостта между седалище и място на дейност на предприятие следва известна вътрешна логика или закономерност, а не се основава единствено на случайното естество на определен пазар или икономически сектор.

72. Същото се отнася, както неотдавна посочи генералният адвокат Wahl³³, за притежателите на регистрирани в държава членка превозни средства, по-голямата част от които са граждани на тази държава, тъй като регистрацията на превозните средства е обвързана с местопребиваването на притежателите на превозните средства. Такъв е случаят и с избора на критерий за привръзка, който могат да изпълнят само произведените в чужбина превозни средства, тъй като на територията на страната не се произвеждат такива превозни средства³⁴.

73. На следващо място, следва да се приеме, че вътрешноприсъща взаимозависимост съществува и при критерия за генериране на „облагаеми доходи“. Причината е, че корпоративното данъчно право се характеризира с дуализъм на генерираните на територията на страната и облагаеми там доходи, от една страна, и генерираните в чужбина и поради това необлагаеми на територията на страната доходи, от друга. Следователно, ако дадено предимство е свързано с едновременното генериране на облагаеми доходи, по естеството си това предимство е във взаимозависимост с предимство за местните предприятия³⁵.

74. Ето защо от значение е наличието на присъща на разграничителния критерий връзка, която — и абстрактно погледната — позволява недвусмислено да се презюмира вероятността да е налице взаимозависимост в преобладаващия брой случаи.

75. Прилагането на тези принципи към настоящото дело налага извода, че ключовият въпрос е дали по естеството си размерът на оборота на дадено предприятие е във взаимозависимост със седалището (в чужбина) на предприятие, съответно на мажоритарните му акционери. В заключението си по дело *Hervis Sport* вече отбелязах по този въпрос, че действително като правило предприятията с голям оборот проявяват склонност да развиват трансгранична дейност в рамките на вътрешния пазар и поради това има известна вероятност подобни предприятия да упражняват дейност и в други държави членки³⁶.

76. Само по себе си обаче това не е достатъчно. Предприятията с голям оборот могат със същия успех да бъдат собственост и на местни лица³⁷. Това по-специално е от значение, когато, както в случая — вж. член 3, параграф 2 от Закона за специалния данък — като критерий е визиран реализираният на територията на страната оборот, а не световният оборот. Няма видима причина да се презюмира общо, че опериращите в Унгария чуждестранни предприятия ще реализират по-голям оборот от телекомуникационни услуги в *Унгария* от местните предприятия.

32 Решение от 1 юни 2010 г., Blanco Pérez и Chao Gómez (C-570/07 и C-571/07, EU:C:2010:300, т. 122).

33 Заключение на генералния адвокат Wahl по дело Австрия/Германия (C-591/17, EU:C:2019:99, т. 47).

34 Решение от 9 май 1985 г., Humblot (112/84, EU:C:1985:185, т. 14 и 16).

35 По този въпрос вж. заключението ми по дело *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, т. 38).

36 Вж. заключението ми по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 51).

37 В този смисъл е заключението ми по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 51).

77. С други думи, по същността си критерият за оборота представлява не трансграничен, а неутрален разграничителен критерий. Като данъчна основа, служеща за изчисляване на пряк данък, оборотът е точно толкова неутрален, колко е например печалбата (или имуществото). Основните свободи не благоприятстват нито едното, нито другото. Така погледнато, унгарският пазар за търговия на дребно е исторически обусловено „случаен“, което вероятно е съзнателно използвано от унгарския законодател (относно тази проблематика вж. по-долу т. 79 и сл.).

78. Това се потвърждава и от представените на Съда статистически данни. Така, видно от статически данни, представени в производството по дело Vodafone (C-75/18), в Унгария сред десетте най-големи платци на корпоративен данък през 2010 г. има само три предприятия, които не са собственост на чуждестранни акционери. Унгарската икономика като цяло явно се характеризира с висок дял от успешно развиващи дейност (т.е. по-големи, с голям оборот и рентабилни) предприятия, които са собственост на чуждестранни акционери. Според данни, представени от Унгария, във важни отрасли от унгарската икономика, като например в преработвателната промишленост, дейност развиват главно чуждестранни дружества, реализиращи от 85 % до 97 % от целия оборот³⁸. Това обстоятелство, което явно е историческо обусловено, обаче не означава, че всеки данък, с който на успешно развиващите дейност главно в рамките на пазара предприятия се възлага по-голяма данъчна тежест, е и непряко дискриминационен.

2) Последници от съзнателното и целенасочено поставяне в по-неблагоприятно положение

79. Комисията обаче твърди също, че унгарският законодател съзнателно и целенасочено е въвел дискриминационния ефект на специалния данък. В тази насока тя се позовава на изказвания, направени през съответните парламентарни дебати, както и на извадки от правителствени документи.

80. При това положение възниква въпросът дали следва да се приеме, че е налице ограничение на основна свобода и когато разграничителен критерий — който по същността си все още не поставя в по-неблагоприятно положение — от субективна страна съзнателно е избран, за да се постигне интензивно в количествено отношение поставяне в по-неблагоприятно положение на предприятия с акционери, които по принцип са чуждестранни лица. В това отношение такова намерение трябва да е релевантно от правна страна (по този въпрос вж. подточка i) и съответно да бъде доказано (по този въпрос вж. подточка ii).

i) Релевантност на политическите намерения за преценката за наличие на непряка дискриминация

81. Считам, че субективната преценка за наличие на непряка дискриминация, което всъщност трябва да се прецени обективно³⁹, крие известни рискове. По-конкретно несигурността, свързана с констатирането на субективна воля на държава членка за дискриминация, поражда опасения⁴⁰ и последващи трудности (например свързани с доказуемостта).

38 В това отношение вж. точка 53 от писменото становище.

39 Вж. заключението на генералния адвокат Wahl по дело Австрия/Германия (C-591/17, EU:C:2019:99, т. 71 и 72), в което, като се прави позоваване на решение от 16 септември 2004 г., Комисия/Испания (C-227/01, EU:C:2004:528, т. 56 и сл.), правилно се подчертава, че в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка се извършва обективна преценка. Това обаче се отнася и за дадено преюдициално запитване, тъй като и в двата случая става въпрос за преценка за дискриминация.

40 Вж. и опасенията, напълно основателно изразени в заключението на генералния адвокат Wahl по дело Австрия/Германия (C-591/17, EU:C:2019:99, т. 70 и сл.).

82. При все това, с оглед на смисъла и целта на качествения критерий в контекста на наличието на непряка дискриминация (по този въпрос вж. по-горе т. 55 и т. 70 и сл.) и на признатата от правото на Съюза забрана за злоупотребата с право (съответно на забраната за извършване на противоречиви действия), на този въпрос поначало следва да се отговори утвърдително, но само при много строги условия.

83. Целта на качествения критерий се състои именно в това от обхвата на непряката дискриминация да се изключат чисто случайни количествени взаимозависимости. В известен смисъл този критерий защитава данъчния суверенитет на държавата членка от ограничения, наложени от правото на Съюза, които от чисто количествена гледна точка биха могли да произтекат просто от случайния превес на чуждестранни данъчнозадължени лица в определена област. Ако обаче взаимозависимостта е била съзнателно и изключително избрана в тази форма, за да се поставят чуждестранни данъчнозадължени лица целенасочено в по-неблагоприятно положение, липсва точно този случаен характер, а оттам и нуждата на държавата членка от защита.

84. Този подход се базира на общия принцип на забрана на злоупотребата с право⁴¹, който в рамките на Съюза се прилага не само към данъчнозадължените лица (вж. междувременно на равнището на Съюза член 6 от Директива 2016/1164⁴²). Подобно на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona⁴³, според мен в крайна сметка по силата на член 4, параграф 3 ДФЕС държавите членки също попадат в приложното поле на този общ принцип.

85. Така Съдът вече е постановил, че правото на Съюза почива на основополагащото схващане, че всяка държава членка споделя с всички останали държави членки и признава, че те споделят с нея поредица от общи ценности, на които се основава Съюзът, както се уточнява в член 2 ДЕС. Именно в този контекст съгласно принципа на лоялно сътрудничество, закрепен в член 4, параграф 3, първа алинея ДЕС, държавите членки са длъжни по-специално да осигурят на своята територия прилагането и спазването на правото на Съюза и да вземат за тази цел всички общи или специални мерки, необходими за гарантиране на изпълнението на задълженията, произтичащи от Договорите или от актовете на институциите на Съюза⁴⁴.

86. По-специално член 4, параграф 3, трета алинея ДФЕС изисква държавите членки да се въздържат от всякакви мерки, които биха могли да застрашат постигането на целите на Съюза. Когато обаче съществуващи на национално равнище правомощия (в случая въвеждането на още един подоходен данък) се избират съзнателно и изключително под форма, чиято цел е да постави в по-неблагоприятно положение единствено чуждестранните предприятия и следователно да ограничи предоставените им от правото на Съюза основни свободи (съответно да заобиколи правото на Съюза), това е в разрез със съображенията в основата на член 4, параграф 3 ДФЕС и при определени обстоятелства е напълно възможно да се счита за злоупотреба с право. При тези обстоятелства това може да се счита и за непряка дискриминация.

41 Вж. например решение от 5 юли 2007 г., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, т. 38).

42 Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1).

43 Заключение на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona по дело Wightman и др. (C-621/18, EU:C:2018:978, т. 153 и 170).

44 Решение от 6 март 2018 г., Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, т. 34), становище 2/13 (присъединяване на Съюза към ЕКПЧ) от 18 декември 2014 г., EU:C:2014:2454, т. 168 и 173), становище 1/09 (Споразумение за създаване на унифицирана система за патентно съдопроизводство) от 8 март 2011 г., EU:C:2011:123, т. 68).

87. От изложените по-горе съображения обаче следва също, че в това отношение трябва да става дума за много ограничено изключение, което при отчитане на автономията на държавите членки трябва да се третира стриктно и да е доказано конкретно. В никакъв случай не бива въз основа просто спекулации, недостатъчно доказани статистически данни, изявления, направени само от отделни политици⁴⁵, или други предположения лекомислено да се приема, че е налице непряко ограничение на основната свобода в резултат от злоупотреба с право от страна на дадена държава членка.

88. Напротив, трябва да има ясни доказателства, че поставянето в по-неблагоприятно положение на чуждестранните дружества е основната цел на мярката, която държавата членка (а не просто отделни участници) възприема като такава и за която тя носи отговорност, като, подобно на други хипотези на злоупотреба, трябва същевременно да не е налице друга обективна причина, която да обосновава избрания режим.

ii) Доказателство за наличието на релевантно намерение за дискриминация

89. В настоящия случай съществуват сериозни съмнения по този въпрос. Комисията основава наличието на намерение за дискриминация, от една страна, на наблюдението си, че линията, разграничаваща най-високото ниво на оборот (над 100 милиарда форинта) от средното (между 30 милиарда и 100 милиарда форинта), представлявала почти точно разграничителната линия между местни и чуждестранни дружества.

90. От представените цифрови данни обаче не може да се направи това заключение, дори и на облагане с двете най-високи данъчни ставки действително да подлежат предприятията, чиито мажоритарни собственици са чуждестранни лица. Това е така, тъй като на облагане с третата ставка подлежат и много предприятия, притежавани от лица, установени в други държави — членки на Съюза. Освен това поне от 2012 г. предприятия, 30 % от чийто капитал се притежава от местни лица, също се облагат с втората данъчна ставка. Следователно изглежда не може да се говори за ясна разделителна линия. Делът на притежаваните от чуждестранни лица предприятия, които също „имат полза“ от по-ниска данъчна ставка, е твърде висок, за да съществува такава разделителна линия. Впрочем делът на притежаваните от чуждестранни лица предприятия, които имат полза и от освобождаването от този данък, не е известен.

91. Ако, както запитващата юрисдикция дава да се разбере, за унгарската икономика в сектора на търговията на дребно действително е характерен модел на организация на много на брой по-малки търговци на дребно под една и съща търговска марка (модел на франчайзинг), напълно логично е и да се направи посочената по-горе констатация. Вероятно много данъчнозадължени лица, взети в тяхната съвкупност, имат същия оборот, но всяко отделно лице има само малък оборот, който при това положение и подлежи на облагане с по-ниска данъчна ставка. В крайна сметка обаче със своя централизиран организационен модел Tesco също се конкурира не със съвкупността от другите данъчнозадължени унгарски търговци на дребно, а само с всеки отделен (независим) данъчнозадължен търговец на дребно.

92. Тогава обаче води ли концентрирането на останалата част от търговията на дребно в Европа (много търговски обекти, притежавани от отделно данъчнозадължено лице) до това прогресивното облагане на доходите от търговията на дребно в Унгария да представлява злоупотреба, когато европейска верига за търговия на дребно се установи с организационния си модел в Унгария?

⁴⁵ Изявленията, направени от политици особено по време на предизборната кампания, не са достатъчни, както правилно това се подчертава в заключението на генералния адвокат Wahl по дело Австрия/Германия (C-591/17, EU:C:2019:99, т. 70 и 71). Същото важи и за публичните парламентарни дебати, на които в настоящия случай по-конкретно се позовава Комисията.

93. Това е съмнително. По-специално не е имало пречка Tesco да адаптира организационната си структура към изменените данъчни обстоятелства и да развива дейност в обектите си за търговия на дребно пак в рамките на модел за франчайзинг. Възможно би било и организирането чрез няколко контролирани юридически лица. Доколкото правилото за натрупване не намира приложение, това би намалило и средната данъчна ставка. Следователно данъчното облагане зависи от избраната правно-организационна форма. Основните свободи обаче не изискват данъчно облагане, което да е неутрално от гледна точка на правно-организационната форма⁴⁶, а само данъчно облагане, което да не е дискриминационно по отношение на трансграничното положение. Поради това облагането с по-висок данък на определена централизирана организационна структура не може и *per se* да се разглежда като злоупотреба.

94. От друга страна, избраните думи, използвани в парламентарните разисквания относно въвеждането на т.нар. кризисен данък (с този данък Унгария прави опит отново да спази критериите на Съюза за бюджетния дефицит), много наподобяват актуалния дебат за BEPS⁴⁷. Всъщност предмет на парламентарните разисквания в Унгария като цяло е и проблемът, който създават големи мултинационални групи, за да минимизират печалбите си в Унгария, поради което на практика малки и средни предприятия понасят данъчната тежест, което Законът за специалния данък отчасти има за цел да предотврати. Така погледнато, това специално данъчно законодателство е насочено не толкова срещу *чуждестранните* предприятия, колкото срещу осъществяващите трансгранична дейност на международно равнище (мултинационални) предприятия.

95. Това разкрива и обективната причина, обосноваваща спорното данъчно законодателство. Видно от статистически данни, представени на Съда по дело Vodafone, през 2010 г. от десетте предприятия с най-голям оборот в Унгария само половината са платили корпоративен данък, като става въпрос за предприятия, притежавани както от местни лица, така и от лица, установени в други държави — членки на ЕС. От седемте предприятия с най-голям оборот от сектора на търговията на дребно (които всички са предприятия, притежавани от установени в други държави членки лица) дори по-малко от половината са платили корпоративен данък. Възможно е това да е свързано с реализирането на реални загуби. В съдебното заседание Комисията обаче нееднократно подчертава, че средната печалба в сектора на търговията на дребно в Унгария възлиза на 2,68 % от оборота. В такъв случай от реализирането на тази печалба всъщност би трябвало да произтича съответстващо задължение за плащане на корпоративен данък. При това положение не може да се изключи и възможността тази средна печалба в размер на 2,68 % от оборота да е била прехвърлена в държави с ниски данъчни ставки. Привръзката на данъчното облагане към оборота действително би могла да има за цел да се отстранят неблагоприятните последици от това обстоятелство.

96. Впрочем това е в съответствие и с подхода, възприет от Комисията във връзка с планирания в рамките на Съюза данък върху цифровите услуги⁴⁸. Комисията също се опитва да ангажира мултинационалните предприятия (в случая предимно от определени трети държави) в по-голяма степен в поемането на обществените разходи, когато те генерират печалби в Съюза, но не подлежат там на облагане с данък върху доходите. Ако Комисията счита, че е налице необходимост от базиран на оборота прогресивен данък за определени предприятия, за да се

46 По този въпрос вж. заключението ми по дело X (C-68/15, EU:C:2016:886, т. 24). Като краен резултат и решения от 25 февруари 2010 г., X Holding (C-337/08, т. 37 и сл.) и от 6 декември 2007 г., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 53).

47 Казано по-просто, това означава данъчната конструкция на т.нар. мултинационални групи, които в рамките на досегашните данъчни системи разполагат с (законни) възможности да минимизират своите данъчни основи в държавите с високи данъчни ставки и да обложат печалбите си в държави с ниски данъчни ставки (Base Erosion and Profit Shifting, т.е. BEPS).

48 Вж. и съображение 23 от Предложението за директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. (COM(2018) 148 окончателен) и изложението на мотивите на страница 2 от Предложението, съгласно което действащите правила за корпоративно данъчно облагане не са пригодени към условията на цифровата икономика.

постигне справедливо данъчно облагане на по-големите опериращи в световен мащаб предприятия и по-малките опериращи (само) в Европа предприятия, сходен национален данък, чиято цел е по-големите предприятия да участват в по-голяма степен в поемането на обществените разходи от малките предприятия, по принцип едва ли е възможно да представлява злоупотреба с право.

97. По-специално Комисията се позовава единствено на изявления, направени от депутати по време на парламентарните дебати, и на извадки от правителствени документи. Струва ми се, че това също не е достатъчно основание да се обвинява държава членка в извършване на злоупотреба с право. Ако изявленията по време на парламентарни дебати представляваха достатъчно основание, опозицията (или дори един-единствен депутат) щеше да разполага с възможността да провали всякакви решения на законодателя, като направи съответно изявление.

98. Тъй като обикновено правителството е обвързано от решението на парламента, а не обратното, се въздържам също да се позовавам на отделни правителствени документи. По-важни са официалните (правни) мотиви към Закона, а не чисто политическата обосновка на съдържанието на закона пред избирателите⁴⁹. От първите обаче не следва, че основната цел на този данък е била данъчното облагане на лица, установени в други държави — членки на ЕС.

99. Освен това прагът от 500 милиона форинта, предвиден за първата данъчна ставка, обхваща не само чуждестранни предприятия. Както всяко ново местно предприятие, опериращо на унгарския пазар на търговия на дребно, така и всяко ново чуждестранно предприятие, опериращо на унгарския пазар на търговия на дребно, също би имало полза от необлагаемия минимум. В този смисъл избраната структура на данъчната ставка поставя по-специално т.нар. стартиращи предприятия в по-благоприятно положение от по-големите вече трайно установени на пазара предприятия⁵⁰. Тя поставя, както посочва и Полша в съдебното заседание, и по-малките и средните предприятия в по-благоприятно положение от големите групи и следователно благоприятства възможността за по-децентрализирана пазарна структура. Дали праговете от 30 и 100 милиарда форинта оборот са „най-добрите“ прагове или друг размер — в съдебното заседание Комисията „предлага“ праг от 10 до 50 милиона форинта — е щял да бъде „по-добър“, е решение на националния законодател, върху което — освен при злоупотреба — не могат да упражнят контрол нито Съдът, нито Комисията.

100. От друга страна, в съдебното заседание Комисията многократно подчертава, че базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност бил лишен от всякакъв смисъл („makes no sense“). Считам, че това твърдение, основаващо се на тезата, че само базирано на печалбата облагане на доходите от стопанска дейност е в съответствие с принципа на облагане според финансовите възможности, не е правилно.

101. Както вече посочих в заключението си по дело *Hervis Sport*, размерът на оборота със сигурност може да служи като типов индикатор за данъчната платежоспособност. Аргумент в подкрепа на този извод е, от една страна, фактът, че без големи обороти са невъзможни големи печалби, и от друга страна, че по принцип печалбата от допълнителен оборот (маргинална

49 В заключението по дело *Австрия/Германия* (C-591/17, EU:C:2019:99, т. 70) генералният адвокат Wahl също правилно посочва: „[в] този контекст е без значение, че някои германски политици открито са заявили по време на избирателна кампания, че възнамеряват да въведат такса за чуждестранните пътници по германските автомагистрали. Тези изявления вероятно са проява на — перифразирайки известен цитат — един призрак, който броди из Европа през последните години: призрака на популизма и суверенизма“.

50 Интересно е да се отбележи, че Комисията обосновава стъпаловидната скала на планирания данък върху цифровите услуги именно с това, че „[пределната стойност] изключва малките и стартиращите предприятия, за които тежестта в резултат на спазването на изискванията във връзка с новия данък би била несъизмерима“ — съображение 23 от Предложението за директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. (COM(2018) 148 окончателен).

печалба) нараства с намаляването на фиксираните разходи за единица продукция⁵¹. При това положение в никакъв случай не изглежда невъзможно оборотът да се оценява като израз на големината или на позицията на пазара и на потенциалните печалби на дадено предприятие, както и като израз на финансовите му възможности и да се облага в зависимост от това.

102. Ето защо при всяко положение въведената очевидно от унгарския законодател обща презумпция, че по-големите (т.е. с по-голям оборот) предприятия по принцип са и с по-големи финансови възможности от по-малките предприятия (вж. по този въпрос преамбюла на Закона за специалния данък), не е ирелевантна⁵². В (частния) банков сектор размерът на оборота на кредитополучателя също се използва като разграничителен критерий при отпускането на кредити. Дори планираният на равнището на ЕС данък върху цифровите услуги изглежда изхожда от тази презумпция, след като с този данък следва да бъдат облагани само предприятия, чийто оборот е равен или надвишава определен праг (независимо дали те реално генерират печалби). Следователно оборотът вероятно не е идеален, но и не е ирелевантен показател за финансови възможности.

103. В допълнение, изхождането от оборота като критерий допуска по-малко възможности за организационните модели на предприятията, упражняващи дейност на мултинационално равнище, което е един от основните аспекти на т.нар. дебат за BEPS през последното десетилетие и което също е представлявало аспект от определящо значение в рамките на парламентарните дебати в Унгария. В съображение 23⁵³ Комисията също обосновава изрично предложението си относно планирания в рамките на Съюза данък върху цифровите услуги с това, че „големите дружества са тези, които имат възможност да прибегват към агресивно данъчно планиране“.

в) Междинно заключение

104. Не е налице непряко ограничаване на основните свободи в резултат от въвеждането на базирания на оборота прогресивен данък върху доходите на предприятията за търговия на дребно. От една страна, оборотът, избран от унгарския законодател като критерий за привръзка, по същността си не води до неблагоприятно третиране на трансграничното положение. От друга страна, поради липсата на достатъчно доказателства и предвид обективното съображение за структурата на данъка, в тази насока държавата членка Унгария не може да бъде упрекната в злоупотреба с право.

3. При условията на евентуалност: обосноваване на непряката дискриминация

105. Ако Съдът все пак приеме, че е налице непряка дискриминация, при условията на евентуалност следва да се установи дали произтичащата от това различна средна данъчна ставка е обоснована. Ограничение на основни свободи е възможно да бъде обосновано с императивни съображения от общ интерес, стига да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането на тази цел⁵⁴.

51 Вж. заключението ми по дело *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 61). В този смисъл вж. също и заключението ми по дело *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 57).

52 В този смисъл и решение от 16 май 2019 г. *Полша/Комисия* (T-836/19 и T-624/17, EU:T:2019:338, т. 75 и сл.).

53 Предложение за директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. (COM(2018) 148 окончателен).

54 Решения от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 42), от 24 март 2011 г., *Комисия/Испания* (C-400/08, EU:C:2011:172, т. 73) и от 5 октомври 2004 г., *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, т. 17).

a) Императивни съображения от общ интерес

106. Както е видно от преамбюла на Закона за специалния данък, специалният данък има за цел възстановяването на бюджетното равновесие, като с него се облагат данъчнозадължените лица, чиито възможности за участие в публичните разходи надхвърлят общото равнище на данъчните задължения. Наистина Съдът е уточнил, че възстановяването на бюджетното равновесие чрез увеличаване на приходите от данъци⁵⁵ не обосновава каквато и да било дискриминация. В настоящия случай особенният механизъм на действие на данъка следва обаче да бъде обоснован не просто с фискални интереси, а с привързването към различната икономическа сила на данъчнозадължените лица, тоест с оглед на справедливото разпределение на тежестите в обществото.

107. Различните финансови възможности на дадено данъчнозадължено лице обаче могат да обосноват различното третиране на данъчнозадължените лица⁵⁶. Съответно в данъчното право е прието, че по принцип държавата има законен интерес да прилага прогресивни данъчни ставки. Възможността лицата с по-големи финансови възможности да бъдат ангажирани непропорционално в поемането на обществените разходи също е широко разпространена в държавите членки, във всеки случай при данъците, които се изчисляват въз основа на печалбата⁵⁷. В много държави членки принципът на облагане според финансовите възможности е дори конституционен принцип, който е отчасти изрично закрепен в конституциите⁵⁸, отчасти върховните съдилища го извеждат от принципа на равно третиране⁵⁹.

108. Този подход е обусловен в социалната държава от целта да се намали тежестта за социално по-слабите лица и в този смисъл до известна степен с помощта на данъчното право да се преразпределят паричните средства, неравенството при разпределението на които отчасти е особено голямо. Като се има предвид, че съгласно член 3, параграф 3, втора алинея ДЕС Съюзът не само установява вътрешен пазар, но и насърчава социалната справедливост, тези съображения, свързани със социалната държава, могат да обосноват от гледна точка на правото на Съюза прогресивна данъчна ставка. При всички положения това се отнася за данък, с който се облагат не само предприятия, но и физически лица, какъвто е случаят съгласно член 3, параграфи 1 и 2 от Закона за специалния данък. Дори Европейският съюз използва прогресивна данъчна ставка за облагането на доходите на неговите длъжностни лица и служители⁶⁰.

109. Съдът също е признал принципа на облагане според финансовите възможности — във всеки случай в контекста на обосновката, изведена от съгласуваността на данъчната система⁶¹. Размерът на оборота е най-малкото ясен показател за финансови възможности (вж. по-горе т. 100 и сл.). Следователно обосновката, изведена от принципа на облагане според финансовите възможности във връзка с принципа на социалната държава, може да обоснове ограничение на основните свободи.

55 Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 44).

56 Вж. заключенията ми по дела *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 60) и *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 44).

57 Относно принципа на финансовите възможности на равнището на Съюза вж. и *Kokott*, J. *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018 г., § 3, р. 54 et sq.

58 Вж. например и член 4, параграф 5 от Конституцията на Гърция; член 53, параграф 1 от Конституцията на Италия; член 31, параграф 1 от Конституцията на Испания; член 24, параграф 1 от Конституцията на Кипър, и по-специално и членове О и XXX от Основния закон на Унгария.

59 Така например в Германия вж. по-специално *BVerfG* (Федерален конституционен съд), определение от 15 януари 2014 г. (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvt165609, т. 55 и сл.).

60 Вж. член 4 от Регламент (ЕИО, Евратом, ЕОВС) № 260/68 на Съвета от 29 февруари 1968 година относно определяне на условията и процедурата за прилагане на данъка в полза на Европейските общности (ОВ L 56, 1968 г., стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 8, стр. 165) с прогресивна данъчна ставка от 8 % до 45 %.

61 Решение от 12 юни 2018 г., *Bevola* и *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, т. 49 и 50).

б) Пропорционалност на ограничението

110. На следващо място, ограничението на основната свобода трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за постигането на тази цел⁶².

1) Пригодност

111. Съгласно практиката на Съда национално законодателство е в състояние да гарантира осъществяването на набелязаната цел само ако действително отговаря на грижата за съгласуваното и последователното ѝ постигане⁶³.

112. В тази насока Съдът зачита свободата на преценка на държавите членки при приемането на общи закони⁶⁴. От законодателя се изисква по-специално да направи избор от политическо, икономическо и социално естество. Също така той трябва да извършва и комплексни преценки⁶⁵. Следователно при липса на хармонизация с правото на Съюза националният законодател разполага в областта на данъчното право с известна свобода на преценка. Ето защо посоченото по-горе изискване за съгласуваност е изпълнено, ако специалният данък не е явно неподходящ за постигането на целта⁶⁶.

113. Доколкото в настоящия случай визира икономическия капацитет на данъчнозадължените предприятия, специалният данък (вж. по-горе т. 102) се основава на презумпцията, че предприятията с по-голям оборот са с по-големи финансови възможности от такива с по-малък оборот.

62 Решения от 17 юли 2014 г., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, т. 25), от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 42), от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 27), от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 47), от 13 декември 2005 г., SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, т. 23) и от 13 декември 2005 г., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, т. 35).

63 Решения от 11 юни 2015 г., Berlington Hungary и др. (C-98/14, EU:C:2015:386, т. 64), от 12 юли 2012 г., HIT и HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, т. 22 и цитираната съдебна практика) и от 17 ноември 2009 г., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, т. 42).

64 Вж. решения от 6 ноември 2003 г., Gambelli и др. (C-243/01, EU:C:2003:597, т. 63), от 21 септември 1999 г., Läämä и др. (C-124/97, EU:C:1999:435, т. 14 и 15) и от 24 март 1994 г., Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, т. 61) — всички относно хазартната дейност; от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, EU:C:1996:79, т. 48 и сл.) относно законодателството в областта на храните.

65 Относно сравнимия критерий за проверка при преценката на действията на органи на Съюза и на държавите членки вж. също решение от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, EU:C:1996:79, т. 47).

66 Вж. в това отношение заключението ми по дело ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 48) и решения от 4 май 2016 г., Полша/Парламент и Съвет (C-358/14, EU:C:2016:323, т. 79) и от 10 декември 2002 г., British American Tobacco (Investments) и Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, т. 123 и цитираната съдебна практика), относно правомощието за преценка на законодателя на Съюза, които могат да бъдат пренесени към хипотезата на националния законодател — относно сходния критерий, приложен при преценката на действията на институции на Съюза и на държави членки вж. и решение от 5 март 1996 г., Brasserie du pêcheur и Factortame (C-46/93 и C-48/93, EU:C:1996:79, т. 47).

114. Срещу това Комисията възразява, че оборотът е показател само за големината и позицията на дадено предприятие на пазара, но не и за финансовите му възможности. Увеличението на оборота не било автоматично съпътствано от нарастване на печалбата. Поради това не съществувала пряка връзка между оборота и финансовите възможности на дадено предприятие. Този аргумент на Комисията буди учудване, тъй като планираният данък върху цифровите услуги според оборота на равнището на Съюза понастоящем се обосновава точно в обратния смисъл⁶⁷.

115. По-специално не е необходима *пряка* връзка между обекта на облагане (в случая оборотът) и целта на данъка (в случая облагането на финансовите възможности), както изисква Комисията, за да се обоснове пригодността на мярката. Такива строги изисквания биха били в разрез със свободата на преценка на държавите членки. Напротив, следва да се приеме, че мярката е непригодна само ако не може да се констатира наличието на разумна връзка. В настоящия случай обаче определено може да се констатира *непряка* връзка между реализирания годишен оборот и финансови възможности (по този въпрос вж. по-горе т. 101 и сл.).

116. Ето защо, противно на становището, застъпено от Комисията в съдебното заседание, за наличието на неравно третиране не е от определящо значение дали прогресивната данъчна ставка се прилага при данък, базиран на печалбата, или на оборота. Впрочем печалбата на предприятието също е просто един параметър от алгоритъм за изчисляване, който показва фиктивни (подлежащи на облагане) финансови възможности, които обаче невинаги съответстват на реалните финансови възможности. Това става ясно при специалните големи амортизационни отчисления, които намаляват печалбата само фиктивно, но не и реално (т.нар. скрити резерви) или при т.нар. печалби, свързани с оздравяването на предприятия (отказът на кредитор на неплатежоспособно предприятие от дадено вземане води до отразяването на печалба в счетоводния баланс).

117. Проблемът, който възниква във връзка с облагането с данък въпреки реализирането на реални загуби (или поради фиктивни печалби) и в двете хипотези, попада в обхвата на националното право. Това право може да отчете посочения проблем, като предвиди освобождаване от или разсрочване на плащането на такъв данък, ако действително са налице реални загуби (т.е. не само счетоводни загуби) или само счетоводни печалби (т.е. никакви реални печалби).

118. Следва да се добави, че в известен смисъл оборотът дори може да е по-подходящ от печалбата за целите на отразяването на възможностите на предприятието да плаща данъци. Всъщност, за разлика от печалбата, оборотът подлежи в много по-малка степен на намаляване чрез намаляване на размера на данъчната основа или пък на прехвърляне на печалби, например чрез трансферно ценообразуване. Следователно привързването към оборота може да представлява и ефективно средство да се противодейства на агресивното данъчно планиране, което самата Комисия правилно подчертава във връзка с предложения от нея базиран на оборота данък върху цифровите услуги⁶⁸.

119. Ето защо унгарският специален данък не е явно неподходящ да служи на посочената цел за облагане според финансовите възможности.

67 В съображение 23 от мотивите за предложения от Комисията базиран на оборота данък върху цифровите услуги се посочва, че определената въз основа на оборота прагова стойност следва да сведе прилагането на данъка върху цифровите услуги до дружествата от определен мащаб. Съгласно това съображение става дума за предприятия, които до голяма степен разчитат на силни позиции на пазара. Праговата стойност освен това изключвала малките и стартиращите предприятия, за които тежестта в резултат на спазването на изискванията във връзка с новия данък щяла да бъде несъизмерима. В мотивите си по този пункт (стр. 12) Комисията изрично посочва, че поради силната си позиция на пазара тези предприятия (с голям оборот) могат да извлекат по-голяма полза от търговския си модел в сравнение с по-малките предприятия. Именно поради този „икономически капацитет“ въпросните предприятия се считат за особено „подлежащи на облагане“ и оттук се квалифицират като данъчнозадължени лица.

68 Съображение 23 от Предложението за директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. (COM(2018) 148 окончателен).

2) Необходимост

120. Базиран на печалбата данък върху доходите не е по-малко ограничително, също толкова подходящо средство, а се различава от базиран на оборота данък върху доходите. Видът на техниката на облагане на доходите (базирана на оборота или на печалбата) не посочва — както е изложено в точка 116 — дали и в случай на действителна загуба трябва да се плащат данъци.

121. Също така би било трудно съвместимо с автономията на държавите членки в областта на данъчното право да се приеме, че правото на Съюза в областта на нехармонизираните данъци изисква да се прилага конкретната техника на данъчно облагане. Във всеки случай от правото на Съюза не произтича предимство на данъците, базирани на печалбата, пред данъците, базирани на оборота.

122. Освен това базиран на печалбата данък върху доходите не е и толкова подходящ за постигането на целта за ефикасно и в по-малка степен поддаващо се на конструкции данъчно облагане. Всъщност привързването към оборота като данъчна основа има споменатото предимство, че оборотът се установява по-лесно и затруднява стратегии за избягване на данъчното облагане.

3) Съразмерност

123. Ограничението на свободата на установяване, което се твърди при условията на евентуалност, е съразмерно на неговите легитимни цели за облагане според финансовите възможности, за спазване на критериите за стабилност и за борба със злоупотребите. Всички посочени цели са признати в Съюза и в някои случаи се ползват с най-висок ранг.

124. По-конкретно специалният данък явно не прави невъзможно осъществяването на доходносна от икономическа гледна точка дейност в сектора на унгарската търговия на дребно. Той изглежда няма задушаваш ефект, както е видно от изминалите години. Самата Комисия нееднократно изтъква, че средната печалба в сектора на търговията на дребно в Унгария е по-висока от най-високата ставка на специалния данък от 2,5 % и следователно *a fortiori* е по-висока от средната данъчна ставка (която за Tesco е била между 2 % и 2,2 %⁶⁹).

125. Действително, произтичащото от това облагане на доходите (при данъчна ставка от 2 % и марж на печалба от 2,68 % това би съответствало на данъчна ставка от 75 % върху печалбата, а при данъчна ставка от 2,2 % и същия марж на печалба — на данъчна ставка от 82 % върху печалбата) е с високо равнище. То обаче зависи, от една страна, от маржа на печалба на Tesco, който не е известен на Съда, и върху който Tesco до известна степен може да повлияе. От друга страна, специалният данък намалява и печалбата, така че при плащането на данък върху доходите се намалява базираният на печалбата данък върху доходите. В допълнение, от самото начало специалният данък е събиран като т.нар. кризисен данък само за три години, така че е бил само временен.

126. Следователно при всички положения твърдяното ограничаване на свободата на установяване в резултат от базиран на оборота прогресивен данък върху доходите, с който се облагат предприятия за търговия на дребно с голям оборот, би било обосновано.

⁶⁹ Така поне посочва самото дружество Tesco в точка 62 от писменото становище.

4. Заключение по първия преюдициален въпрос

127. Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС допускат унгарския специален данък, с който се облагат предприятията за търговия на дребно.

В. Втори и трети преюдициален въпрос: нарушение на забраната за предоставяне на помощи

128. Вторият и третият въпрос се отнасят до това дали прогресивно структурираният унгарски специален данък за търговията на дребно представлява помощ. Според запитващата юрисдикция това е така, поради това че данъчнозадължено лице, което експлоатира няколко търговски обекта, „фактически подлежи на облагане по най-високата ставка на определен силно прогресивен специален данък“, докато данъчнозадължено лице, което има само един търговски обект, но се конкурира с първото в рамките на франчайзинг, „фактически подлежи на облагане с нулева ставка или с някоя от по-ниските данъчни ставки“.

129. От друга страна, запитващата юрисдикция свързва характера на помощ с евентуалното използване на приходите от специалния данък в полза на по-малките предприятия, които не са засегнати от този данък.

1. По допустимостта на втория и третия преюдициален въпрос

130. Най-напред следва да се изясни дали преюдициалното запитване е допустимо в частта относно поставените с него втори и трети въпрос. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика, за да избегне плащането на определен данък, данъчнозадълженото лице не може да се позовава на обстоятелството, че освобождаването от облагане, от което се ползват други предприятия, представлява държавна помощ⁷⁰.

131. Доколкото обаче данъкът се използва за определени цели и следователно по-специално с цел да се поставят други предприятия в по-благоприятно положение, все пак трябва да се провери дали приходите от налога се използват по начин, който не поражда съмнения от гледна точка на разпоредбите относно държавните помощи⁷¹. В такава хипотеза засегнатото данъчнозадължено лице може да възрази и срещу наложената му данъчна тежест, която неминуемо е свързана с поставянето на трети лица в по-благоприятно положение. Това обаче предполага да съществува задължителна връзка по предназначение между съответните данък и помощ. Приходите от данъка трябва по необходимост да са предназначени за финансирането на помощта и да влияят пряко върху размера на последната, а следователно и върху преценката на съвместимостта ѝ с вътрешния пазар⁷².

132. В настоящия случай обаче използването на постъпилите в бюджета парични средства не води до поставяне в по-благоприятно положение на специални предприятия по силата на закона. Всъщност тежестта за жалбоподателя в главното производство възниква в резултат от облагането му с общ данък, който постъпва в общия държавен бюджет и следователно не

⁷⁰ Решения от 6 октомври 2015 г., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 21), от 15 юни 2006 г., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43 и сл.), от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 42 и сл.) и от 20 септември 2001 г., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, т. 80 и цитираната съдебна практика).

⁷¹ За релевантността на този въпрос вж. и решение от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 40, 41 и 45).

⁷² В този смисъл: решения от 20 септември 2018 г., Carrefour Hypermarchés и др. (C-510/16, EU:C:2018:751, т. 19), от 10 ноември 2016 г., DTS Distribuidora de Televisión Digital/Комисия (C-449/14 P, EU:C:2016:848, т. 68) и от 22 декември 2008 г., Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, т. 99).

поставя в по-благоприятно положение конкретно трето лице. Следователно по настоящото дело жалбоподателят оспорва единствено акта за установяване на данъчните му задължения и го счита за незаконосъобразен, поради това че други данъчнозадължени лица не са обложени с данъка в същия размер.

133. Този извод не се променя и от констатирания от запитващата юрисдикция факт, че преди въвеждането от данъка е било установено какви приходи от данъка са необходими и поради това облагаемият минимум е повлиял върху ставката, определена за останалите степени от данъчната скала. Ето защо приходите от данъка не се използват в полза на други конкуренти, а продължават да се използват в полза на обществеността и са предназначени за покриване на общите държавни разходи.

134. Следователно Tesco не може да твърди пред националните съдилища незаконосъобразност на предоставеното на други предприятия данъчно освобождаване, за да избегне плащането на този данък.

135. Дори в решение *Air Liquide Industries Belgium*⁷³, на което Tesco се позовава, Съдът правилно подчертава, че „лицето, задължено да плаща определен данък, не може да твърди, че данъчна мярка, от която се ползват други предприятия, представлява държавна помощ, за да избегне плащането на този данък“⁷⁴.

136. Всъщност „логичната последица“ от помощ, която е в разрез с вътрешния пазар, е нейното възстановяване⁷⁵. Необлагането на Tesco обаче не би съставлявало възстановяване, а би включило в обхвата на „помощта“ и друго лице (в случая Tesco) и следователно не би премахнало нарушението на конкуренцията, а би довело до още по-тежко нарушение на конкуренцията. Това е и основната разлика със случаите, в които, макар пред националния съд да се оспорва „само“ акт за установяване на данъчни задължения, запитващата юрисдикция иска да установи дали може да се приложи благоприятна национална разпоредба⁷⁶. В тези случаи данъчнозадълженото лице се позовава на благоприятна за него национална разпоредба, която вероятно представлява помощ.

137. Тази констатация не може да бъде оборена и с довода, че не е възможно възстановяване посредством последващо облагане на по-малките предприятия, така че единствената възможност била да отпадне данъкът. Ако за държавата членка по изключение е невъзможно възстановяването на помощта, видно от член 14, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999, тя и не може да бъде възстановена⁷⁷. Както е постановил Съдът, принципът „никой не може да бъде задължен да прави нещо невъзможно“ е един от основните принципи на правото на Съюза⁷⁸. Дори в такъв случай нито членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, нито разпоредбите на посочения регламент предвиждат ретроспективно *включване в обхвата* на помощта на други лица.

73 Решение от 15 юни 2006 г. (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 25 и 26).

74 Решение от 15 юни 2006 г. (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43).

75 Решения от 6 ноември 2018 г., *Scuola Elementare Maria Montessori/Комисия, Комисия/Scuola Elementare Maria Montessori и Комисия/Ferracci* (C-622/16 P—C-624/16 P, EU:C:2018:873, т. 77), от 21 декември 2016 г., *Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 116), от 1 октомври 2015 г., *Electrabel и Dunamenti Erőmű/Комисия* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, т. 111) и от 15 декември 2005 г., *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, т. 113 и цитираната съдебна практика).

76 Такъв е бил например случаят, разгледан в решение от 19 декември 2018 г., *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 Регламент на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член [108 ДФЕС] (ОВ L 83, 1999 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41).

78 Решение от 6 ноември 2018 г., *Scuola Elementare Maria Montessori/Комисия, Комисия/Scuola Elementare Maria Montessori и Комисия/Ferracci* (C-622/16 P—C-624/16 P, EU:C:2018:873, т. 79); вж. в този смисъл, макар и в друг контекст, и решение от 3 март 2016 г., *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, т. 42).

138. Обратно на изтъкнатото от Комисията, допустимостта на преюдициалния въпрос не може да се изведе и от скорошните решения на Съда по дела ANGED⁷⁹ във връзка с испански (базиран на площта) данък върху търговията на дребно. В производството по това дело пред националната юрисдикция става въпрос за съдебния контрол на самия закон (с действие erga omnes), а не просто за съдебния контрол на индивидуален акт за установяване на данъчни задължения. Дотолкова изложените в рамките на това производство съображения във връзка с член 107 ДФЕС най-малкото са били полезни за запитващата юрисдикция.

139. Tesco си запазва възможността да поиска от национален съд да извърши абстрактен контрол на Закона. В настоящия случай обаче въпросите на запитващата юрисдикция се свеждат до акта за установяване на данъчни задължения на Tesco и следователно до данъчната тежест за един частноправен субект.

140. Ето защо няма нито основание, нито необходимост за отклоняване от досегашната практика на Съда, съгласно която лицето, задължено да плаща определен данък, не може да твърди, че данъчна мярка, от която се ползват други предприятия, представлява държавна помощ, за да избегне плащането на този данък⁸⁰. Следователно преюдициалното запитване е недопустимо в частта относно поставените с него втори и трети въпрос.

2. При условията на евентуалност: правен анализ

141. Ако въпреки това приеме втория и третия въпрос за допустими, Съдът би трябвало да прецени дали облагането на средните предприятия с (свързан с оборота) данък по намалена ставка, съответно освобождаването от (свързан с оборота) данък на по-малките предприятия следва да се разглежда като помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

142. Съгласно постоянната практика на Съда квалификацията „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква, първо, да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията⁸¹.

а) По понятието за предимство

143. Съгласно постоянната практика на Съда за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия⁸².

79 Решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281) и от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291).

80 Решения от 6 октомври 2015 г., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 21), от 15 юни 2006 г., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43 и сл.), от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 42 и сл.) и от 20 септември 2001 г., Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, т. 80 цитираната съдебна практика).

81 Решения от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 38), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53) и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40).

82 Решение от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 65) и от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21).

144. Данъчно облекчение, което макар и да не е свързано с прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно финансово положение от другите данъчнозадължени лица, също може да попадне в хипотезата на член 107, параграф 1 ДФЕС⁸³. Така за държавни помощи се считат по-специално мерките, които облекчават под различна форма тежестите, *обичайно* натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици⁸⁴.

145. В настоящия случай е съмнително и дали е налице селективно предимство. Дори само с оглед на тези условия следва да се приеме, че не е налице предимство, що се отнася до освобождаването от данъка и до облагането с данъка по намалена данъчна ставка. Всички предприятия — и малки, и големи — които са с оборот до 500 милиона форинта не се облагат, с оборот от 500 милиона до 30 милиарда форинта се облагат по силно намалена данъчна ставка, а с оборот от 30 милиарда до 100 милиарда форинта — по намалена ставка. Това се отнася и за Tesco.

146. В най-добрия случай различната средна данъчна ставка, резултат от прилагането на прогресивната ставка, би могла да представлява предимство, което поставя данъчнозадълженото лице с по-малък оборот в по-благоприятно положение.

б) Селективност на предимството в данъчното право

1) Критерий за проверка на селективността на общ данъчен закон

147. В практиката на Съда се приема трайно като отправна точка за даден данъчен режим, че той не е селективен, когато е приложим без разлика към всички стопански субекти⁸⁵. Фактът, че даден данъчен режим предоставя предимство само на предприятията, които отговарят на условията по този режим — в случая недостигането на определени прагове на оборот — сам по себе си също не е достатъчен за констатирането, че режимът е селективен⁸⁶. При все това и общите данъчни закони трябва да се преценяват през призмата на забраната за предоставяне на помощи, установена в член 107 ДФЕС⁸⁷.

83 Вж. по-специално решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 72) и от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14).

84 Решения от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 66), от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 33), от 19 март 2013 г., Bouygues и Bouygues Télécom/Комисия и др. (C-399/10 P и C-401/10 P, EU:C:2013:175, т. 101) и от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 13).

85 Вж. и само решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и сл.), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23), от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39), 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 73) и от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35).

86 Вж. в този смисъл по-специално решения от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 24), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 94), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59) и от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42).

87 Вж. по-специално решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 72) и от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14).

148. В тази насока решаващото е дали според критериите на националната данъчна система условията за предоставяне на данъчното предимство са определени по недискриминационен начин⁸⁸. За тази цел, на първо място, трябва да се установи какъв е общият или „обичайният“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. На второ място, именно по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва да се прецени дали предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, съставлява необосновано изключение и следователно е селективно⁸⁹.

149. Последното предполага да е налице разлика в третирането на предприятия в сходно положение, която не може да бъде обоснована⁹⁰. В крайна сметка проверката за селективност е проверка за наличие на дискриминация⁹¹.

150. Мярка, представляваща изключение от прилагането на общата данъчна система, може да бъде обоснована в това отношение, ако съответната държава членка успее да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на данъчната ѝ система⁹². Ето защо общи разграничения в рамките на съгласувана данъчна система едва ли биха могли да представляват селективно предимство.

151. Различни генерални адвокати⁹³ изразяват опасения по-специално във връзка с определянето на правилната референтна рамка и проверката за обща равнопоставеност по отношение на всички национални данъчни закони при същевременна данъчна автономия на държавите членки. Тези опасения могат да бъдат отчетени, като се възприеме по-смекчен критерий за проверка дали даден общ данъчен закон е данъчно съгласуван. Съгласно този критерий общите разграничения при създаването на референтната рамка представляват селективни мерки само ако от гледна точка на закона не почиват на разумна основа. Този занижен критерий за проверка е от значение по-специално когато, както в случая, става въпрос за нововъведени данъчни закони.

152. От една страна, по тази причина селективно предимство ще е налице само ако тази мярка (в случая прогресивната данъчна ставка) въвежда диференциране между икономическите оператори, които от гледна точка на целта, преследвана от данъчния режим на съответната държава членка, се намират в сходно фактическо и правно положение⁹⁴.

153. От друга страна, дори това условие да е изпълнено, съгласно постоянната съдебна практика поставянето в по-благоприятно положение може да е обосновано от естеството или общите цели на системата, от която то е част. Това следва да се има предвид, по-специално ако конкретен данъчен режим произтича пряко от основните или ръководните принципи на

88 Вж. в този смисъл и решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54) и от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53); изрично също и в област извън данъчното право вж. решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53 и 55).

89 Вж. в това отношение по-специално решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 36).

90 Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 58); вж. в този смисъл решения от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 40), от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 64 и 65) и от 29 април 2004 г., Нидерландия/Комисия (C-159/01, EU:C:2004:246, т. 42 и 43).

91 Заключение на генералния адвокат Vobek по дело Белгия/Комисия (C-270/15, EU:C:2016:289, т. 29).

92 Решения от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22) и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65 и цитираната съдебна практика).

93 Вж. заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), заключението на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) и заключенията ми по дело ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), по съединени дела ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2017:853) и по съединени дела ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2017:854).

94 Вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Aer Lingus und Ryanair Designated Activity (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 51), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54), от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 49 и 58), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 35), от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 19), от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42) и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

националната данъчна система⁹⁵, които трябва просто да са разбираеми. В допълнение, разумни съображения извън данъчното право също могат да обосноват дадено диференциране, както това се приема по дело ANGED, например по отношение на екологични съображения и съображения, свързани с териториалното устройство, във връзка с налог върху търговията на дребно според площта⁹⁶.

154. При задълбочен анализ се установява, че тези съображения са в основата и на основополагащото решение Gibraltar⁹⁷, на което Tesco⁹⁸ и Комисията⁹⁹ по същество се позовават в писмените си становища. В случая по това дело референтната рамка също е била създадена за първи път с нов закон и на практика е имала за последица необлагането на офшорни дружества, макар че целта на нововъведеното законодателство в областта на облагането на доходите е била всички дружества да бъдат облагани в еднаква степен (естествено и според финансовите им възможности). В случая по това дело законодателят избира критерии като масата на заплатите и заемането на служебни помещения, за да приложи режим на облагане на доходите в зависимост от печалбата. Във връзка с това — и поради факта, че в рамките на процедурата за установяване на наличие на държавна помощ Обединеното кралство не е посочило никаква обосновка — Съдът приема констатацията на Комисията за несъгласуваност¹⁰⁰. Всъщност нито масата на заплатите, нито заемането на служебни помещения са ясни фактори за целите на общо, еднакво облагане на доходите, което е било изричната цел на националния закон.

155. В крайна сметка несъгласуваността може да е индичия за наличието на злоупотреба с данъчното право. Така погледнато, в тази хипотеза не данъчнозадълженото лице е избрало насочени към злоупотреби конструкции, за да избегне данъчното облагане. Всъщност държавата членка — обективно погледнато — „злоупотребява“ с данъчното си право, за да субсидира отделни предприятия, заобикаляйки разпоредбите в областта на държавните помощи.

2) Прилагане към настоящия случай

156. Нововъведеният прогресивен, базиран на оборота, специален данък върху доходите на предприятията за търговия на дребно следва да се прецени, като се приложи този критерий за проверка. В такъв случай възниква въпросът дали е непоследователно от предприятията за търговия на дребно с голям оборот да се събират повече данъци (както като абсолютна, така и като относителна стойност), отколкото от предприятие за търговия на дребно с малък оборот. Възниква и въпросът дали е непоследователно данъчнозадължено лице, което има само един търговски обект (в рамките на франчайзинг), да подлежи на облагане с по-ниската средна данъчна ставка в сравнение с данъчнозадължено лице, което има стотици търговски обекти.

157. За целта най-напред следва да се провери дали в рамките на данъчната система на държава членка е налице неравно третиране на предприятия в сходно положение, което не може да бъде обосновано.

95 Вж. решения от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22) и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65 и 69); вж. в този смисъл по-специално и решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 42 и 43), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 145), от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 42) и от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия (C-173/73, EU:C:1974:71, т. 33).

96 Решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 40 и сл.), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 45 и сл.) и от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 52 и сл.).

97 Решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732).

98 Вж. т. 135 от писменото становище на Tesco.

99 Вж. т. 79 и сл. от писменото становище на Комисията.

100 Решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 149).

i) Неравно третиране на предприятия в сходно положение

158. В случая с данък като разглеждания лесно може да се приеме, че не е налице такова третиране. По-големите и по-малките предприятия се различават именно по своя оборот и произтичащите от него финансови възможности. От гледна точка на държавата членка — която в случая не е явно погрешна — те не се намират в сходно правно и фактическо положение¹⁰¹.

159. Същото се отнася за възможностите на по-големите предприятия да минимизират базирано на печалбата подоходно облагане посредством данъчноправни конструкции. Обстоятелството, че тази възможност нараства с големината на предприятието, също така не е явно нелогично.

ii) При условията на евентуалност: обосновка на неравното третиране

160. Ако въпреки това Съдът приеме, че е налице сходно положение на предприятие за търговия на дребно, например с годишен нетен оборот от 500 000 EUR/HUF, и предприятие за търговия на дребно, например с годишен нетен оборот от 100 милиарда EUR/HUF, следва още да се прецени дали неравното третиране, свързано с различната средна ставка на прогресивен данък, може да бъде обосновано.

161. Както подчертава Съдът в решение *World Duty Free*¹⁰², определяща е единствено преценката на съответното неравно третиране от гледна точка на преследваната от закона цел, по-специално когато, както в настоящия случай, не се дерогира референтна рамка, а самият закон представлява референтната рамка.

162. Във връзка с това трябва да се вземат предвид не само изрично посочените в националния закон цели, но и целите, изведени от националния закон чрез тълкуване¹⁰³. В противен случай би се изхождало единствено от законодателната техника. Съдът обаче винаги е подчертавал в практиката си, че в правото в областта на държавните помощи държавните мерки трябва да се преценяват в зависимост от техните последици и независимо от използваните техники¹⁰⁴.

163. Ето защо трябва да се изясни дали прогресивната ставка на унгарския специален данък не намира основание в самия конкретен данъчен закон, а преследва цели извън него, тоест неприсъщи цели¹⁰⁵.

164. Както бе посочено по-горе (т. 106 и сл.), изрично посочената в преамбюла цел на Закона обаче е облагането на финансовите възможности, заключението за което в настоящия случай се прави въз основа на размера на оборота. Освен това се преследва като цел — която е присъща на самата прогресивна данъчна ставка, следователно присъща на системата — и известна „преразпределителна функция“, ако икономически по-силни играчи понасят по-големи

¹⁰¹ В този смисъл изглежда е и решение от 16 май 2019 г., Полша/Комисия (T-836/16 и T-624/17, EU:T:2019:338, т. 102).

¹⁰² Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54, 67 и 74).

¹⁰³ В този смисъл и решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 45); в друг смисъл е все пак решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 52, 59 и 61) — макар в основата на данъка да е залегнала и идеята за облагане според финансовите възможности, Съдът разглежда само съображенията извън данъчното право „опазване на околната среда“ и „териториално устройство“, изрично посочени в преамбюла.

¹⁰⁴ Решения от 28 юни 2018 г., Andres (несъстоятелност на Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 91), от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 47), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 40), от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 35) и от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 89).

¹⁰⁵ Както е посочено изрично в решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 70).

финансови тежести отколкото икономически по-слаби играчи. В Известието си от 19 юли 2016 г. относно „понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф ДФЕС“ (наричано по-нататък „Известието“) Комисията също признава като обосновка „преразпределителната цел“ във връзка с прогресивното естество на подоходния данък¹⁰⁶.

165. Освен това от представената на Съда информация относно законодателния процес следва, че се цели и да се избегне необлагането на предприятията с голям оборот, които не допринасят или допринасят само в незначителна степен за постъпленията от корпоративния данък в Унгария.

166. Противно на становището, което Комисията изглежда застъпва, и както постанови неотдавна и Общият съд¹⁰⁷, облагането на доходите с пропорционална данъчна ставка в зависимост от печалбата не е единствената правилна (обичайна) форма на данъчно облагане, а представлява само *техника* за изчисляването и облагането по еднообразен начин на подлежащите на облагане финансови възможности на данъчнозадълженото лице (по този въпрос вж. по-горе т. 116).

167. Възможно е — на което Комисията обръща особено внимание в съдебното заседание — изчисляването на печалбата въз основа на сравнение на имуществото на предприятието да е по-точно от привързването към нетния оборот. Считаю обаче, от една страна, че многократно изтъкнатото от Комисията твърдение, че такъв данък бил лишен от всякакъв смисъл („makes no sense“), не е правилно (вж. по-горе т. 100 и сл.). От друга страна, в правото в областта на държавните помощи обаче се поставя въпросът не за смислена или за по-точната данъчна система, а за нарушението на конкуренцията между двама конкуренти.

168. Нарушение на конкуренцията не е налице, когато трябва да се плаща един и същи данък при идентичен оборот. Когато при по-голям оборот трябва да се плаща и по-висок данък, е налице същото „неравно третиране“ както в положението, при което при по-висока печалба трябва да се плаща по-висок данък. Това важи в хипотезата на пропорционална данъчна ставка (при която се плаща по-висок данък като абсолютна стойност), а в хипотезата на прогресивен данък (при която се плаща по-висок данък както като абсолютна, така и като относителна стойност) е последица от посочените по-горе (т. 164 и т. 106 и сл.) причини, свързани с данъчната система.

169. Размерът на оборота е показател (който във всеки случай не е явно погрешен) за известни финансови възможности (по този въпрос вж. по-горе т. 113 и сл.). Поради това, както самата Комисия посочва в предложението за данък върху цифровите услуги¹⁰⁸ — оборотът може да се разглежда и като (донякъде по-груб) показател за по-голяма икономическа сила, и следователно и за по-големи финансови възможности.

170. От гледна точка на административното производство също няма основания за възражения, ако броят на обхванатите от облагането и съответно подлежащи на контрол търговски обекти за търговия на дребно се намалява с въвеждането на пределна стойност. Така например в правото на Съюза в областта на ДДС т.нар. малки предприятия (т.е. предприятия, чийто оборот не надхвърля определен „необлагаем минимум“) също не подлежат на облагане (вж. член 282 и сл. от Директивата за ДДС).

¹⁰⁶ Известие на Комисията относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз — ОВ С 262, 2016 г., стр. 1) (31), т. 139.

¹⁰⁷ Решение от 16 май 2019 г., Полша/Комисия (Т-836/16 и Т-624/17, ЕУ:Т:2019:338, т. 65 и сл.).

¹⁰⁸ Предложение за Директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г., COM(2018) 148 окончателен.

171. Освен това с оглед на преследваните от разглеждания закон цели визирането на оборота като критерий вместо печалбата е също разбираемо, тъй като оборотът е по-лесно установим (просто и ефективно управление¹⁰⁹) и по-труден за заобикаляне, отколкото например печалбата (по този въпрос вж. по-горе т. 118). Както Съдът вече е постановил¹¹⁰, предотвратяването на злоупотребите в данъчното право също може да представлява обосновка в правото в областта на държавните помощи.

172. Според мен идеята на принципа на социалната държава — признат от Европейския съюз в член 3, параграф 3 ДЕС — също може да обоснове прогресивна данъчна ставка, с която на лицата с по-големи финансови възможности се възлага, включително и като относителна стойност, по-голяма данъчна тежест, отколкото на данъчнозадължените лица, които не са с толкова големи финансови възможности. Във всеки случай това се отнася и за данък, с който се облагат и физически лица (вж. член 3, параграфи 1 и 2 от Закона за специалния данък).

3. Извод

173. Като извод, облагането с по-ниска средна данъчна ставка (в случая, на предприятията с по-малък оборот), което неизбежно е свързано с прилагането на прогресивна данъчна ставка, не представлява селективно предимство за тези предприятия.

Г. Ограничаване на изменението на актове за установяване на данъчни задължения в случай на данъци, които противоречат на правото на Съюза

174. С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали основана на член 124/В от Данъчния кодекс практика, съгласно която възстановяването на данъци, които противоречат на правото на Съюза, е по-трудно от възстановяването на данъци, неправомерни само от гледна точка на националното право, противоречи на правото на Съюза. Считаю този въпрос за недопустим по две причини.

175. Съгласно постоянната практика на Съда въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, която той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът все пак може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси¹¹¹.

176. Административнопроцесуалните норми попадат в обхвата на процесуалната и институционалната автономия на държавите членки, която обаче е ограничена от принципите на ефективност и на равностойност¹¹².

109 Самата Комисия също счита административната управляемост за обосновка — вж. ОВ С 262, 2016 г., стр. 1 (31), т. 139.

110 Решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/18, EU:C:2018:1024, т. 51); подобно и решение от 29 април 2004 г., GIL Insurance и др. (C-308/01, EU:C:2004:252, т. 73 и сл.).

111 Решения от 17 септември 2014 г., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, т. 32), от 30 април 2014 г., Pflieger и др. (C-390/12, EU:C:2014:281, т. 26), от 22 юни 2010 г., Melki и Abdeli (C-188/10 и C-189/10, EU:C:2010:363, т. 27) и от 22 януари 2002 г., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, т. 19).

112 Вж. в този смисъл решения от 17 януари 2019 г., Дзиев и др. (C-310/16, EU:C:2019:30, т. 30) и от 2 май 2018 г., Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, т. 29).

177. Окончателността на административно решение, придобита след изтичане на разумните срокове за обжалване или след изчерпване на възможните способи за обжалването му, допринася за правната сигурност. Ето защо правото на Съюза не изисква административният орган да бъде по принцип задължен да преразгледа административно решение, придобило такава окончателност¹¹³. Държавите членки могат да изискват, в името на принципа на правната сигурност, искането за преразглеждане и за оттегляне на административно решение, станало окончателно и противоречащо на правото на Съюза съгласно по-късното тълкуване на това право от Съда, да бъде направено пред компетентната администрация в разумен срок¹¹⁴. Така погледнато, по настоящото дело — доколкото то се отнася до последващото изменение на окончателен акт за установяване на данъчни задължения — може да се говори най-много за нарушение на принципа на равностойност. Това обаче предполага да е налице по-неблагоприятно третиране на положението, уредено от правото на Съюза.

178. По настоящото дело Съдът няма необходимата в това отношение информация, от която да следва, че действително е налице такова неравно третиране. Видно от формулировката му, член 124/В не прави разграничение според това дали правното основание, на което (законът, въз основа на който) е издаден актът за установяване на данъчни задължения, противоречи на правото на Съюза или на конституцията. Ето защо в това отношение е непонятно защо този закон и основаващата се на него практика на унгарския Върховен съд правят трудно само възстановяването на данъци, които противоречат на правото на Съюза, но не и възстановяването на данъци, които противоречат на конституцията. В преюдициалното запитване не е изложена достатъчно ясно информацията за вероятно различната практика на унгарския Върховен съд. Изявленията на страните в производството по този въпрос си противоречат и остава неясно дали и как тази практика се отразява върху главното производство. Това не бе възможно да се изясни и в отговор на въпроси на Съда в съдебното заседание.

179. От друга страна, нормативното съдържание на член 124/В във връзка с член 128. (2) от Данъчния кодекс изглежда се отнася до изменението на данъка, определен с вече окончателен акт за установяване на данъчни задължения. И в писменото становище Tesco само посочва, че тези разпоредби правят по-трудна автокорекцията (тоест корекция на извършеното самоначисляване). Настоящото дело обаче не се отнася до автокорекция, а главното производство е по жалба за отмяна на впоследствие издаден акт за установяване на данъчни задължения и следователно за данък, определен с акт, който в тази му част все още не е станал окончателен. Посочените разпоредби на унгарското право обаче не изключват възможността за обжалване и изменение на обжалван акт за установяване на данъчни задължения.

180. Вероятно и по тази причина запитващата юрисдикция просто споменава, че Tesco иска „от съда в състезателно производство“ да определи данъчното задължение в нулев размер. Оттук не става ясно, а и не се твърди от Tesco в съдебното заседание, че това е станало и е релевантно в рамките на висящото производство, образувано по жалбата срещу акта за установяване на данъчни задължения. Напротив, в отговор на въпроси на Съда в съдебното заседание Унгария изрично потвърди, че няма никаква пречка в рамките на настоящото производство запитващата юрисдикция да отмени обжалвания акт за установяване на данъчни задължения, ако Съдът приеме за установено, че Законът за специалния данък противоречи на правото на Съюза. При това положение четвъртият въпрос не е релевантен за произнасянето по подадената от Tesco жалба срещу акта за установяване на данъчни задължения и следователно е хипотетичен.

¹¹³ Както е посочено изрично в решение от 13 януари 2004 г., Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, т. 24).

¹¹⁴ Решение от 12 февруари 2008 г., Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, т. 59), в което се прави позоваване на решения от 24 септември 2002 г., Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, т. 34), от 17 юли 1997 г., Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, т. 48) и от 16 декември 1976 г., Rewe-Zentralfinanz и Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, т. 5).

VI. Заключение

181. Ето защо предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария) по следния начин:

- „1. Различното облагане, произтичащо от прилагането на прогресивна данъчна ставка, не представлява непряко ограничаване на свободата на установяване по член 49 ДФЕС във връзка с член 54 ДФЕС. Това е така и когато при прилагането на базирано на оборота облагане на доходите предприятията с по-голям оборот се облагат с по-висок данък и тези предприятия фактически са мажоритарна собственост на чуждестранни акционери, освен ако може да бъде доказано, че поведението на държавата членка в това отношение представлява злоупотреба. В случая това не е така.
2. Различното облагане, произтичащо от прилагането на прогресивна данъчна ставка, не представлява нито селективно предимство в полза на предприятия с по-малък оборот (и следователно не представлява помощ), нито обстоятелство, на което предприятие с по-голям оборот може да се позовава, за да избегне изпълнението на собственото си данъчно задължение“.