



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

3 март 2020 година *

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Данък върху оборота на телекомуникационните оператори — Прогресивен данък, който засяга в по-голяма степен предприятията, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки, отколкото местните предприятия — Ставки на прогресивния данък, приложими за всички данъчнозадължени лица — Размерът на оборота като неутрален разграничителен критерий — Данъчни възможности на данъчнозадължените лица — Държавни помощи — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Данъци върху оборота — Понятие

По дело C-75/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария) с акт от 23 ноември 2017 г., постъпил в Съда на 6 февруари 2018 г., в рамките на производство по дело

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, J.-C. Bonichot (докладчик), A. Prechal и M. Vilaras, председатели на състави, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Pešič, J. Malenovský, и N. Piçarra, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 18 март 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., от P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy и G. Séra, ügyvédek, както и от K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- за унгарското правителство, от M. Z. Fehér, G. Koós и D.R. Gesztelyi, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

- за чешкото правителство, от М. Smolek, J. Vlácil и О. Serdula, в качеството на представители,
- за германското правителство, от R. Kanitz, в качеството на представител,
- за полското правителство, от В. Majczyna и М. Rzotkiewicz, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal и А. Armenia, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 юни 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС, 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, както и на член 401 от Директива 2006/112/ЕО 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (наричано по-нататък „Vodafone“) — предприятие, осъществяващо дейност в телекомуникационния сектор, и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (дирекция „Жалби“ към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „дирекция „Жалби“) относно плащането на данък върху оборота в този сектор (наричан по-нататък „специалният данък“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 401 от Директивата за ДДС гласи:

„Без да се засягат другите разпоредби на правото на Общността, настоящата директива не пречи 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“.

Унгарското право

- 4 Преамбюлт на 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 в някои сектори“) 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“.

- 5 Член 1 от Закона за специалния данък в някои сектори предвижда:

„За целите на настоящия закон:

[...]

2. „телекомуникационни дейности“ е предоставянето на електронни съобщителни услуги по смисъла на Elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (Закон № C от 2003 г. за електронните съобщения),

[...]

5. „нетен оборот“ е: за данъчнозадължените лица по Закона за счетоводството — нетният оборот от продажбите по смисъла на Закона за счетоводството; за данъчнозадължените лица, които заплащат опростения данък за предприемачите и не са задължени по Закона за счетоводството — оборотът без данъка върху добавената стойност по смисъла на Закона за данъчното облагане; за данъчнозадължените лица, които се облагат по Закона за облагане на доходите на физическите лица — приходите, без данъка върху добавената стойност, по смисъла на Закона за облагане на доходите“.

- 6 Съгласно член 2 от Закона за специалния данък в някои сектори:

„С данък се облагат:

[...]

b) телекомуникационните дейности,

[...]“.

- 7 В член 3 от този закон 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 дъщерни дружества“.

8 Член 4, параграф 1 от посочения закон гласи:

„Данъчната основа е нетният оборот на данъчнозадълженото лице, получен от дейност по смисъла на член 2, [...]“.

9 Член 5 от същия закон предвижда:

„Данъчната ставка:

[...]

b) за дейностите по член 2, буква b) е 0 % за частта от облагаемата основа до 500 милиона [унгарски форинта (HUF)], 4,5 % за частта от облагаемата основа над 500 милиона форинта до 5 милиарда форинта и 6,5 % за частта от облагаемата основа над 5 милиарда форинта,

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 Vodafone е осъществяващо дейност на телекомуникационния пазар търговско дружество по унгарското право, чийто единствен акционер е Vodafone Europe BV, установено в Нидерландия. Това унгарско дъщерно дружество е част от Vodafone Group plc със седалище в Обединеното кралство. Същото дъщерно дружество притежава повече от 20 % от пазарните дялове и е третият по големина оператор на унгарския телекомуникационен пазар.
- 11 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (Национална данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „долустоящият данъчен орган“) прави данъчна ревизия на Vodafone относно всички платени данъци и получени от бюджета помощи за периода от 1 април 2011 г. до 31 март 2015 г.
- 12 В резултат на тази ревизия долустоящият данъчен орган установява разлика в данъчните задължения на Vodafone и определя дължимата от него сума на 8 371 000 HUF (приблизително 25 155 EUR), от които 7 417 000 HUF (приблизително 22 293 EUR) за дължими данъци, като му налага и имуществена санкция за неизпълнение на данъчни задължения в размер на 3 708 000 HUF (приблизително 11 145,39 EUR), ведно с лихви за забава и имуществена санкция за неизпълнение на задължения.
- 13 След като е сезирана с жалба по административен ред срещу решението на долустоящия данъчен орган, дирекция „Жалби“ изменя това решение, като намалява размера на имуществената санкция за неизпълнение на данъчни задължения и на лихвите за забава.
- 14 Vodafone обжалва решението на дирекция „Жалби“ пред Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария). То поддържа, че не е налице установеното в негова тежест задължение за плащане на специалния данък, като изтъква, че законодателството относно този данък представлява забранена държавна помощ и е в противоречие с член 401 от Директивата за ДДС.
- 15 Според запитващата юрисдикция посоченият данък, който е базиран на оборота и се изчислява съгласно скала от прогресивни данъчни ставки, приложими за различните нива на оборот, може да доведе до непряка дискриминация спрямо данъчнозадължените лица, притежавани от чуждестранни физически или юридически лица, поради което да е в противоречие с членове 49

ДФЕС, 54 ДФЕС, 107 ДФЕС и 108 ДФЕС по-специално защото на практика само унгарските дъщерни дружества на чуждестранни дружества майки заплащат специалния данък по ставката, предвидена за оборот от най-горната част на скалата.

- 16 Освен това запитващата юрисдикция има съмнения дали специалният данък е съвместим с член 401 от Директивата за ДДС.
- 17 При това положение Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Трябва ли членове 49 ДФЕС, 54 ДФЕС, 107 ДФЕС и 108 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че не допускат мярка на държава членка, при която в резултат от прилагането на правната уредба на държавата членка ([Закон за специалния данък в някои сектори]) реалната данъчна тежест се понася от данъчнозадължените лица, които са чуждестранна собственост? Означава ли този резултат, че е налице непряка дискриминация?
- 2) Противоречи ли на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС правна уредба на държава членка, в която се предвижда задължение за заплащане на данък, определен чрез облагане на оборота с прогресивна данъчна ставка? Означава ли това задължение, че е налице непряка дискриминация, ако в резултат от него реалната данъчна тежест при най-високо облагаемото ниво се понася главно от данъчнозадължените лица, които са чуждестранна собственост? Представлява ли този резултат забранена държавна помощ?
- 3) Трябва ли член 401 от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която води до разграничение между чуждестранни и местни данъчнозадължени лица? Трябва ли да се счита, че специалният данък има характера на данък върху оборота? С други думи, съвместим ли е този данък с Директивата за ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта на втория въпрос

- 18 Чешкото правителство и Комисията изтъкват, че вторият въпрос е недопустим, тъй като задължените по даден данък лица не могат, за да избегнат заплащането му, да повдигат възражение, че освобождаването от данъка, с което се ползват други лица, представлява неправомерна държавна помощ.
- 19 В това отношение следва най-напред да се припомни, че член 108, параграф 3 ДФЕС въвежда превантивен контрол на проектите за нови помощи. Така организираната превенция цели да бъдат привеждани в действие само помощите, които са съвместими с вътрешния пазар. За да се осъществи тази цел, изпълнението на проекта за помощ се отлага, докато съмнението относно неговата съвместимост бъде премахнато с окончателното решение на Комисията (решения от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 25 и 26 и от 5 март 2019 г., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 84).
- 20 Прилагането на тази система за контрол е задължение, от една страна, на Комисията, и от друга — на националните юрисдикции, като съответните им задачи взаимно се допълват, но са различни (решение от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 27 и цитираната съдебна практика).

- 21 Докато преценката относно съвместимостта на мерките за помощ с вътрешния пазар е от изключителната компетентност на Комисията, която действа под контрола на юрисдикциите на Съюза, то до окончателното решение на Комисията националните юрисдикции следят за опазването на правата на правните субекти при евентуално нарушение от страна на държавните органи на забраната, предвидена в член 108, параграф 3 ДФЕС (решение от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 28).
- 22 Действията на националните юрисдикции произтичат от директния ефект, признат по отношение на установената в тази разпоредба забрана за привеждане в действие на проекти за помощи. Незабавното действие на тази забрана се простира върху всяка помощ, която е била приведена в действие, без за нея да е отправено уведомление (решения от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 29 и от 5 март 2019 г., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 88).
- 23 Националните юрисдикции трябва да гарантират на правните субекти, че при нарушение на член 108, параграф 3, последно изречение ДФЕС ще бъдат приложени всички последици в съответствие с националното право както по отношение на действителността на актовете за изпълнение, така и по отношение на възстановяването на финансовите помощи, отпуснати в нарушение на посочената разпоредба или на евентуални временни мерки (решения от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 30 и от 5 март 2019 г., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 89).
- 24 Съдът обаче е постановил и че евентуалната незаконосъобразност, с оглед на нормите от правото на Съюза относно държавните помощи, на освобождаване от данък не може да засегне законосъобразността на събирането на този данък, поради което задължените по този данък лица не може, за да избегнат заплащането му, да повдигат възражение, че освобождаването, с което се ползват други лица, представлява държавна помощ (вж. в този смисъл решения 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. 44, от 15 юни 2006 г., *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43 и от 26 април 2018 г., *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 26).
- 25 При все това случаят е различен, когато спорът в главното производство не се отнася до молба за освобождаване от оспорения данък, а до законосъобразността на свързаните с него норми с оглед на правото на Съюза (решение от 26 април 2018 г., *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 26).
- 26 Освен това Съдът многократно е постановявал, че данъците не попадат в приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно държавните помощи, освен ако не представляват начина на финансиране на мярка за помощ, така че да бъдат неразделна част от тази мярка. Когато начинът на финансиране на дадена помощ чрез данък е неразделна част от мярката за помощ, последиците, произтичащи от неспазването от националните органи на забраната за изпълнение, посочена в член 108, параграф 3, последното изречение ДФЕС, обхващат и този аспект на мярката за помощ, така че националните органи по принцип са длъжни да възстановят данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза (решение от 20 септември 2018 г., *Carrefour Hypermarchés* и др., C-510/16, EU:C:2018:751, т. 14 и цитираната съдебна практика).
- 27 В това отношение следва да се припомни, че за да може данък да се разглежда като неразделна част от мярка за помощ, трябва да има задължителна връзка между предназначението на данъка и помощта съгласно релевантното национално законодателство, в смисъл че приходите от данъка задължително са предназначени за финансиране на помощта и влияят пряко върху нейния размер (решения от 15 юни 2006 г., *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 46 и от 7 септември 2006 г., *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, т. 44).

- 28 Следователно, ако няма задължителна връзка между предназначението на данъка и помощта, евентуалната неправомерност с оглед на правото на Съюза на оспорваната мярка за помощ не може да засегне законосъобразността на самия данък, поради което предприятията, които са задължени по него лица, не могат, за да избегнат плащането на данъка или да получат обратно платените по него суми, да повдигат възражение, че данъчната мярка, от която се ползват други лица, представлява държавна помощ (вж. в този смисъл решения от 5 октомври 2006 г., *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, т. 51 и от 26 април 2018 г., *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 26).
- 29 В случая спорът по главното производство се отнася до искане за освобождаване от специалния данък, отправено от Vodafone до унгарската данъчна администрация. Както отбелязва по същество генералният адвокат в точка 138 от заключението си, данъчната тежест за Vodafone възниква в резултат от облагането му с общ данък, който постъпва в държавния бюджет, без да е предназначен специално за финансирането на предимство в полза на конкретна категория данъчнозадължени лица.
- 30 Ето защо, дори да се предположи, че освобождаването от специалния данък, с което се ползват на практика някои данъчнозадължени лица, може да се квалифицира като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, няма задължителна връзка между предназначението на този данък и разглежданата в главното производство мярка за освобождаване.
- 31 От това следва, че евентуалната незаконосъобразност с оглед на правото на Съюза на освобождаването от специалния данък, с което се ползват на практика някои данъчнозадължени лица, не може да засегне законосъобразността на самия данък, поради което Vodafone не може, за да избегне плащането на данъка или да получи обратно платените по него суми, да се позовава пред националните съдилища на незаконосъобразността на това освобождаване.
- 32 С оглед на всички изложени по-горе съображения вторият въпрос е недопустим.

По първия въпрос

По допустимостта

- 33 Унгарското правителство поддържа, че за разрешаването на спора в главното производство не е необходимо да се отговаря на първия въпрос, тъй като в решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), Съдът вече се е произнесъл по съвместимостта на Закона за специалния данък в някои сектори с членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.
- 34 В това отношение следва да се припомни, че независимо от наличието на практика на Съда, която разрешава разглеждания правен въпрос, националните юрисдикции запазват пълна свобода да сезират Съда, ако считат това за уместно, без обстоятелството, че разпоредбите, чието тълкуване е поискано, вече са били тълкувани от Съда, да води до отпадане на компетентността на Съда да се произнесе отново (решение от 6 ноември 2018 г., *Bauer и Willmeroth*, C-569/16 и C-570/16, EU:C:2018:871, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 35 Следователно обстоятелството, че в решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), Съдът вече е тълкувал членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС с оглед на същата национална правна уредба като разглежданата в главното производство, само по себе си не би могло да доведе до недопустимост на поставените по настоящото дело въпроси.

- 36 Нещо повече, запитващата юрисдикция подчертава, че в решение от 5 февруари 2014 г., *Nervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), Съдът е разгледал, във връзка със специалния данък за търговията на дребно, последиците от прилагането на правилото за консолидация на оборота, реализиран от свързани предприятия, за целите на Закона за специалния данък в някои сектори. Тя добавя, че този данък по същество е еквивалентен на разглеждания по настоящото дело специален данък. Запитващата юрисдикция обаче счита, че за да разреши спора по главното производство, е необходимо да се определи дали скалата от прогресивни данъчни ставки на специалния данък според оборота може сама по себе си, независимо от прилагането на правилото за консолидация, да представлява непряка дискриминация по отношение на данъчнозадължените лица, контролирани от физически или юридически лица от други държави членки, които понасят реалната данъчна тежест, и следователно да противоречи на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.
- 37 При това положение първият въпрос е допустим в частта относно тълкуването на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС. За сметка на това по съображенията, изложени в точки 19—32 от настоящото решение, той е недопустим в частта относно тълкуването на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС.

По същество

- 38 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка относно данък върху оборота, чиято прогресивна скала води до това реалната данъчна тежест да се понася главно от предприятията, контролирани пряко или непряко от граждани на други държави членки или от дружества със седалище в друга държава членка.
- 39 Съгласно утвърдената съдебна практика свободата на установяване цели да гарантира национално третиране в приемащата държава членка на гражданите на други държави членки и на дружествата, посочени в член 54 ДФЕС, и забранява, що се отнася до дружествата, всякаква дискриминация, основана на местонахождението на седалището (решение от 26 април 2018 г., *ANGED*, C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 40 За да бъде ефективна, свободата на установяване трябва да включва възможността дадено дружество да се позове на ограничение на тази свобода по отношение на свързано с него дружество, доколкото подобно ограничение засяга данъчното облагане и на първото дружество (вж. в този смисъл решение от 1 април 2014 г., *Felixstowe Dock and Railway Company* и др., C-80/12, EU:C:2014:200, т. 23).
- 41 В случая седалището на *Vodafone* е в Унгария, но това дружество се притежава изцяло от *Vodafone Europe*, чието седалище е в Нидерландия. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 43 от заключението си, тъй като това дружество майка упражнява дейността си на унгарския пазар чрез дъщерно дружество, свободата му на установяване може да бъде засегната от всяко ограничение по отношение на последното. Следователно, противно на поддържаното от унгарското правителство, в главното производство с основание може да се изтъкне ограничение на свободата на установяване на посоченото дружество майка.
- 42 В това отношение е забранена не само явната дискриминация, основана на седалището на дружествата, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (решения от 5 февруари 2014 г., *Nervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, т. 30 и от 26 април 2018 г., *ANGED*, C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 17).

- 43 Освен това задължително облагане, което предвижда привидно обективен разграничителен критерий, но в повечето случаи поставя в по-неблагоприятно положение, с оглед на характеристиките си, дружествата със седалище в друга държава членка, чието положение е сходно с това на дружествата със седалище в държавата членка по облагането, представлява непряка дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата, забранена с членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС (решение от 26 април 2018 г., ANGED, C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 18).
- 44 В случая в Закона за специалния данък в някои сектори не се провежда никакво разграничение между предприятията в зависимост от местонахождението на седалището им. Всъщност всички предприятия, осъществяващи дейност в телекомуникационния сектор в Унгария, подлежат на облагане с този данък и данъчните ставки, съответно приложими за различните нива на оборот, определени в този закон, важат за всички тези предприятия. Следователно този закон не установява никаква пряка дискриминация.
- 45 За сметка на това Vodafone и Комисията поддържат, че поради самия факт, че специалният данък е прогресивен, данъчнозадължените лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, са поставени в по-благоприятно положение спрямо данъчнозадължените лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки, поради което предвид характеристиките си специалният данък установява непряка дискриминация.
- 46 Както бе припомнено в точка 9 от настоящото решение, специалният данък, който е базиран на оборота прогресивен данък, включва базова ставка от 0 % за частта от облагаемата основа до 500 милиона форинта (понастоящем приблизително 1,5 милиона евро), междинна ставка от 4,5 % за частта от облагаемата основа над 500 милиона форинта до 5 милиарда форинта (понастоящем приблизително от 1,5 милиона евро до 15 милиона евро) и висока ставка от 6,5 % за частта от облагаемата основа над 5 милиарда форинта (понастоящем приблизително 15 милиона евро).
- 47 При все това от данните на унгарските власти относно разглежданите в настоящия случай данъчни години, както са представени от Комисията и Унгария, е видно, че по отношение на телекомуникационната дейност през разглеждания в главното производство период всички данъчнозадължени лица, облагани само по базовата ставка, са собственост на унгарски физически или юридически лица, че що се отнася до данъчнозадължените лица, облагани по междинната ставка, половината от тях са притежавани от унгарски физически или юридически лица, а другата половина — от физически или юридически лица от други държави членки, и че данъчнозадължените лица, облагани по високата ставка, са в по-голямата част от случаите притежавани от физически или юридически лица от други държави членки.
- 48 Освен това от становището на унгарското правителство е видно, че през този период по-голямата част от специалния данък се понася от данъчнозадължени лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки. Според Vodafone и Комисията от това следва, че посочените данъчнозадължени лица понасят пропорционално по-голяма данъчна тежест от тази за данъчнозадължените лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, с оглед на данъчната им основа, тъй като последните данъчнозадължени лица на практика са освободени от специалния данък или са облагани само със съвсем малка ставка и със значително по-ниска ефективна ставка спрямо данъчнозадължените лица с по-висок оборот.
- 49 Следва да се припомни обаче, че при актуалното състояние на хармонизиране на данъчното право на Съюза държавите членки са свободни да установяват системата на данъчно облагане, която намират за най-подходяща, поради което решението за прилагане на прогресивно данъчно облагане попада в обхвата на правото на преценка на всяка държава членка (вж. в този смисъл решения от 22 юни 1976 г., Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, т. 9 и от 6 декември 2007 г., Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51 и 53).

- 50 В този контекст и противно на поддържаното от Комисията, прогресивното данъчно облагане може да се основава на оборота, тъй като, от една страна, размерът на оборота представлява неутрален разграничителен критерий, и от друга, той е релевантен показател за данъчните възможности на данъчнозадължените лица.
- 51 В случая, видно от данните, с които разполага Съдът, и по-специално от откъса от преамбюла на Закона за специалния данък в някои сектори, възпроизведен в точка 4 от настоящото решение, като предвижда прилагане на основана на оборота прогресивна скала, този закон цели да бъдат обложени данъчнозадължените лица, чиито данъчни възможности „надхвърлят общото равнище на данъчните задължения“.
- 52 Обстоятелството, че по-голямата част от такъв специален данък се понася от данъчнозадължени лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки, не би могло само по себе си да представлява дискриминация. Всъщност, както отбелязва генералният адвокат по-специално в точки 66, 69 и 82 от заключението си, посоченото обстоятелство се обяснява с това, че унгарският телекомуникационен пазар е доминиран от такива данъчнозадължени лица и че те реализират на него най-високия оборот. Следователно това обстоятелство е случайно, дори алеаторно, и може да бъде налице, включително и при система на пропорционално облагане, винаги когато съответният пазар е доминиран от предприятия от други държави членки или от трети държави или от местни предприятия, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки или от трети държави.
- 53 Освен това следва да се отбележи, че с базовата ставка от 0% не се облагат единствено данъчнозадължените лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, тъй като, както във всяка система на прогресивно данъчно облагане, всяко осъществяващо дейност на съответния пазар предприятие се ползва от данъчното облекчение за частта от оборота му, която не надвишава определената за съответното ниво на оборот горна граница.
- 54 От посоченото следва, че прогресивните ставки на специалния данък не въвеждат поради самото си естество основана на местонахождението на седалището на дружествата дискриминация между данъчнозадължени лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, и данъчнозадължени лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки.
- 55 Следва също да се подчертае, че настоящото дело се различава от това, по което е постановено решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Всъщност, както следва от точки 34—36 от това решение, делото се отнася до прилагане едновременно на силно прогресивни данъчни ставки за облагане на оборота и на правило за консолидация на оборота на свързани предприятия, в резултат на което принадлежащите към група от дружества данъчнозадължени лица се облагат въз основа на „фиктивен“ оборот. В това отношение Съдът е приел по същество в точки 39—41 от посоченото решение, че ако се установи, че на пазара на продажбите на дребно в търговски обекти в съответната държава членка данъчнозадължените лица, които са част от група дружества и подлежат на облагане по най-високата ставка на специалния данък, в повечето случаи са „свързани“ по смисъла на националната правна уредба с дружества със седалище в други държави членки, има опасност „прилагането на силно прогресивната ставка на специалния данък върху консолидирана данъчна основа от оборота“ да действа конкретно във вреда на данъчнозадължените лица, „свързани“ с такива дружества, и следователно да е налице непряка дискриминация, основана на седалището на дружествата, по смисъла на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.
- 56 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, с което се въвежда прогресивен данък върху оборота, чиято реална тежест се

понася главно от предприятия, контролирани пряко или непряко от граждани на други държави членки или от дружества със седалище в друга държава членка, поради това че тези предприятия реализират най-високия оборот на съответния пазар.

По третия въпрос

- 57 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 401 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска въвеждането на данъка, предвиден в Закона за специалния данък в някои сектори.
- 58 В това отношение е важно да се припомни, че съгласно член 401 от Директивата за ДДС нейните разпоредби не препятстват 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.
- 59 За да се прецени дали данък, мито или такса може да се характеризира като данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС, следва по-специално да се разгледа дали, като облага движението на стоките и услугите, както и търговските сделки по начин, подобен на данъка върху добавената стойност (ДДС), той има за последица застрашаване на функционирането на общата система на ДДС (вж. по аналогия решение от 11 октомври 2007 г., KÖGÁZ и др., C-283/06 и C-312/06, EU:C:2007:598, т. 34 и цитираната съдебна практика).
- 60 Във връзка с това Съдът уточнява, че във всеки случай трябва да се счита, че с данъците, митата и таксите, които имат основните характеристики на ДДС, дори да не са идентични с него във всички аспекти, движението на стоките и на услугите се облага по начин, сходен на ДДС (решение от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, т. 26 и цитираната съдебна практика).
- 61 За сметка на това член 401 от Директивата за ДДС, както член 33 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L145, 1977 г., стр. 1) допуска оставянето в сила или въвеждането на данък, който не притежава една от основните характеристики на ДДС (вж. по аналогия решение от 7 август 2018 г., Viking Motors и др., C-475/17, EU:C:2018:636, т. 38 и цитираната съдебна практика).
- 62 От съдебната практика следва, че тези характеристики са четири на брой, а именно: общо прилагане на ДДС по отношение на сделките с предмет стоки или услуги, определяне на неговия размер пропорционално на цената, получена от данъчнозадълженото лице като насрещна престация за стоките и услугите, които то предоставя, събиране 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, както и приспадане на дължимия от данъчнозадължено лице ДДС от сумите, платени на предходните етапи от процеса на производство и разпространение, 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 потребителя (решение от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, т. 28).

- 63 В случая се налага изводът, че специалният данък не притежава третата и четвъртата основна характеристика на ДДС, а именно събирането на данъка на всеки етап от процеса на производство и разпространение, както и наличието на право на приспадане на данъка, платен на предходния етап от този процес.
- 64 Всъщност за разлика от ДДС този данък, който има за основа нетния оборот на съответното данъчнозадължено лице, не се събира на всеки етап от посочения процес, не съдържа механизъм, аналогичен на този на правото на приспадане на ДДС, и не се основава само на добавената стойност на различните етапи на същия този процес.
- 65 Това обстоятелство е достатъчно, за да се заключи, че специалният данък не притежава всички основни характеристики на ДДС и поради това не попада в приложното поле на предвидената в член 401 от Директивата за ДДС забрана (вж. по аналогия решение от 12 юни 2018 г., Viking Motors и др., C-475/17, EU:C:2018:636, т. 43).
- 66 Ето защо на третия въпрос следва да се отговори, че член 401 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че допуска въвеждането на данък, който има за основа общия оборот на данъчнозадълженото лице и се събира периодично, а не на всеки етап от процеса на производство и разпространение, без да е налице право на приспадане на данъка, платен на предходния етап от този процес.

По съдебните разноски

- 67 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, с което се въвежда прогресивен данък върху оборота, чиято реална тежест се понася главно от предприятия, контролирани пряко или непряко от граждани на други държави членки или от дружества със седалище в друга държава членка, поради това че тези предприятия реализират най-високия оборот на съответния пазар.**
- 2) Член 401 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че допуска въвеждането на данък, който има за основа общия оборот на данъчнозадълженото лице и се събира периодично, а не на всеки етап от процеса на производство и разпространение, без да е налице право на приспадане на данъка, платен на предходния етап от този процес.**

Подписи