



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

5 февруари 2014 година *

„Преюдициално запитване — Преки данъци — Свобода на установяване — Национална данъчна правна уредба, която въвежда извънреден данък за търговията на дребно в търговски обекти — Големи вериги за търговия на дребно — Наличие на дискриминационен ефект — Непряка дискриминация“

По дело C-385/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Székesfehérvári Törvényszék (Унгария) с акт от 26 юли 2012 г., постъпил в Съда на 13 август 2012 г., в рамките на производство по дело

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.

срещу

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

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: V. Skouris, председател, K. Lenaerts, заместник-председател, A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, E. Juhász, M. Safjan, J. L. da Cruz Vilaça, председатели на състави, A. Rosas, A. Ó. Caoimh, J.-C. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев и С. Toader, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 18 юни 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft., от L. Darázs и A. Dezső, ügyvédek,
- за Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, от Z. Horváthné Ádám,
- за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и K. Szíjjártó, в качеството на представители,
- за австрийското правителство, от C. Pesendorfer и F. Koppensteiner, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

— за Европейската комисия, от K. Talabér-Ritz и W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 5 септември 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 18, 26, 49, 54—56, 63, 65 и 110 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Hervis Sport-és Divatkereskedelmi Kft. (наричано по-нататък „Hervis“) и Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Регионална данъчна дирекция за Централна Трансдунавия, част от националната данъчна и митническа администрация) във връзка със заплащането на специалния данък върху оборота в някои сектори на търговията на дребно в търговски обекти, въведен в Унгария за периода 2010—2012 г.

Правна уредба

- 3 Преамбюлт на Закон № XCIV от 2010 г. за специалния данък в някои сектори (Egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény, наричан по-нататък „Законът за специалния данък“) гласи следното:

„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“.

- 4 Член 1 от този закон, озаглавен „Разяснителни разпоредби“, гласи:

„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 Единната номенклатура на стопанските дейности, в сила към 1 януари 2009 г., т.е. всички търговски дейности, при които купувачът може да бъде и физическо лице, което не се счита за предприемач.

[...]

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 (ДДС)] по смисъла на Закона за данъчното облагане; за данъчнозадължените лица, които се облагат по Закона за облагане на доходите на физическите лица — приходите, без ДДС, по смисъла на Закона за облагане на доходите. [...]

6. предприемач е предприемачът по смисъла на Закона за местните данъци“.

5 По смисъла на член 2 от Закона за специалния данък:

„С данък се облагат:

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

6 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 лицата, упражняващи самостоятелно професионална дейност, която е облагаема по смисъла на член 2.

2) С данъка се облагат и чуждестранните организации и лица за облагаемите дейности по член 2, ако ги осъществяват на вътрешния пазар чрез дъщерни дружества“.

7 Съгласно член 4 от посочения закон:

„1) Облагаемата основа се формира от нетния оборот на данъчнозадължените лица, получен от посочените в член 2 дейности през съответната финансова година.

2) За дейностите по член 2, буква а) облагаемата основа включва оборота от услугата, предоставяна в рамките на търговията със закупени стоки от доставчика на стоките, закупувани с цел продажба на дребно (производителят или дистрибуторът на стоката), както и размера на приходите от направената от този доставчик отстъпка“.

8 Член 5 от същия закон, в който се определя данъчната ставка, гласи:

„Приложимата ставка:

- a) за дейностите по член 2, буква а) е 0 % за частта от облагаемата основа до 500 милиона [унгарски форинта (HUF)], 0,1 % за частта от 500 милиона HUF до 30 милиарда HUF, 0,4 % за частта от 30 милиарда HUF до 100 милиарда HUF и 2,5 % за частта над 100 милиарда HUF.

[...]“.

9 Член 6 от Закона за специалния данък, който урежда избягването на двойното данъчно облагане, има следното съдържание:

„Ако посочената в член 2, буква с) дейност на данъчнозадълженото лице подлежи на облагане и по силата на член 2, буква а) и/или б), за дейността си по член 2, буква а) или б) данъчнозадълженото лице заплаща само по-голямата от двете суми, получени при прилагане на ставките по член 5, букви а) и с) или по член 5, букви б) и с)“.

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

„1) Данъкът на данъчнозадължените лица, които по смисъла на Закон [№ LXXXI от 1996 г.] за корпоративния данък и дивидентите [наричан по-нататък „Закон № LXXXI от 1996 г.“] са свързани предприятия, се определя, като се сборуват 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)“.

- 11 В член 4 от Закон № LXXXI от 1996 г., към който препраща член 7 от Закона за специалния данък, свързаните предприятия са определени по следния начин:

„За целите на този закон:

[...]

23. свързани предприятия са:

- а) данъчнозадълженото лице и предприятието, в което данъчнозадълженото лице пряко или косвено разполага с мажоритарно влияние, в съответствие с разпоредбите на Гражданския кодекс;
- б) данъчнозадълженото лице и предприятието, което разполага пряко или косвено с мажоритарно влияние върху данъчнозадълженото лице, в съответствие с разпоредбите на Гражданския кодекс;
- в) данъчнозадълженото лице и всяко друго предприятие, когато трето лице разполага пряко или косвено с мажоритарно влияние в тези две предприятия, в съответствие с разпоредбите на Гражданския кодекс, като близките роднини, разполагащи с мажоритарно влияние върху данъчнозадълженото лице и върху другото предприятие, трябва да се считат за трети лица;
- г) чуждестранният предприемач и неговото унгарско предприятие, предприятията на чуждестранния предприемач, както и унгарското предприятие на чуждестранния предприемач и всяко предприятие, което се намира в едно от описаните в букви а)—в) отношения с чуждестранния предприемач;
- д) данъчнозадълженото лице и неговото чуждестранно предприятие, както и чуждестранното предприятие на данъчнозадълженото лице и всяко предприятие, което се намира в едно от описаните в букви а)—в) отношения с данъчнозадълженото лице“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

- 12 Hervis притежава в Унгария магазини за спортни стоки с наименование „Hervis Sport“ Негови преки конкуренти са търговските вериги Decathlon, Intersport и SPG Sportcikk.
- 13 Hervis е юридическо лице, дъщерно дружество на SPAR Österreichische Warenhandels AG (наричано по-нататък „SPAR“). По силата на член 7 от Закона за специалния данък, който определя „свързаните предприятия“ по смисъла на този закон, Hervis е част от групата SPAR. В това си качество Hervis дължи пропорционална на оборота си част от специалния данък, който дължат всички принадлежащи към тази група предприятия на базата на общия им оборот, реализиран в Унгария.
- 14 В резултат от прилагането на силно прогресивната скала на специалния данък спрямо общия оборот на тази група Hervis е обложено по средна данъчна ставка, много по-висока от ставката, която щеше да се прилага, ако данъчната основа се формираше само от оборота на неговите

собствени магазини. Според Hervis обаче именно върху такава данъчна основа бил изчислен данъкът за конкуриращите го унгарски вериги магазини, тъй като повечето от тях били организирани като франчайзингови търговски обекти, които са отделни юридически лица и не принадлежат към група предприятия.

- 15 Въз основа на това Hervis стига до заключението, че тъй като в резултат на тази система данъчнозадължените за специалния данък юридически лица, свързани по смисъла на Закон № LXXXI от 1996 г. с чуждестранни дружества, се облагат с по-високи данъци, тя противоречи на членове 18, 49—55, 65 и 110 ДФЕС и представлява забранена държавна помощ. Тъй като данъчната администрация отхвърля жалбата му по административен ред, с която то иска да бъде освободено от специалния данък за 2010 г., Hervis иска от Székesfehérvári Törvényszék (Секешфехерварски съд), действащ като административен съд, да приеме за установено, че разпоредбите на Закона за специалния данък противоречат на правото на Съюза.
- 16 При тези обстоятелства Székesfehérvári Törvényszék решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Съвместимо ли е с разпоредбите на Договорите за ЕО относно общия принцип за забрана на дискриминацията (членове 18 [ДФЕС] и 26 ДФЕС), принципа на свобода на установяване (член 49 ДФЕС), принципа на равно третиране (член 54 ДФЕС), принципа на равенство, що се отнася до участието в капитала на дружествата по член 54 [ДФЕС] (член 55 ДФЕС), принципа на свободно предоставяне на услуги (член 56 ДФЕС), принципа на свободно движение на капитали (членове 63 [ДФЕС] и 65 ДФЕС) и принципа на равенство при данъчното облагане на предприятия (член 110 ДФЕС) обстоятелството, че данъчнозадължените лица, извършващи търговия на дребно в търговски обекти, дължат специален данък, ако нетният им годишен оборот надвишава 500 милиона унгарски форинта?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

- 17 Унгарското правителство твърди, че отправеното от Székesfehérvári Törvényszék преюдициално запитване не е ясно. Всъщност в него не били изложени точните причини, поради които запитващата юрисдикция счита, че за разрешаването на спора е необходимо тълкуване на посочените в акта за преюдициално запитване разпоредби от Договора за функционирането на ЕС.
- 18 Изложените в акта за преюдициално запитване обстоятелства обаче имат ясна връзка с предмета на спора в главното производство и както личи от точки 12—15 от настоящото решение, позволяват да се определи предметът на преюдициалния въпрос и контекстът, в който той е поставен. Освен това в акта за преюдициално запитване, в който са обобщени доводите на жалбоподателя в главното производство относно тълкуването на правото на Съюза и се изразяват съмнения относно правилността на това тълкуване, се излагат достатъчно подробно причините, които са накарали запитващата юрисдикция да приеме, че за постановяване на нейното решение е необходимо тълкуване на правото на Съюза.
- 19 Следователно трябва да се приеме, че преюдициалното запитване е допустимо.

По преюдициалния въпрос

Предварителни бележки

- 20 Тъй като в преюдициалния въпрос се посочват едновременно разпоредбите от Договора относно свободата на установяване, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали, следва първо да се определи коя свобода е предмет на спора в главното производство.
- 21 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство (Решение от 13 ноември 2012 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, точка 90 и цитираната съдебна практика).
- 22 Национално законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване (вж. Решение по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, посочено по-горе, точка 91 и цитираната съдебна практика).
- 23 Спорът в главното производство обаче е свързан с дискриминационната, както се твърди, ставка на данъка, заплащан по силата на Закона за специалния данък от „данъчнозадължени лица, определени като свързани предприятия“ по смисъла на Закон № LXXXI от 1996 г. За определянето на това понятие член 4 от този закон сочи притежаването от дадено дружество на дялово участие, което му позволява да упражнява пряко или косвено мажоритарно влияние върху друго дружество.
- 24 При това положение преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на разпоредбите от Договора относно свободата на установяване. Следователно не е необходимо да се тълкуват членове 56 ДФЕС, 63 ДФЕС и 65 ДФЕС относно свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали.
- 25 По-нататък следва да се напомни, че член 18 ДФЕС е предназначен да се прилага самостоятелно само за положения, уредени от правото на Съюза, за които Договорът не предвижда специфични правила за недопускане на дискриминация. Принципът на недопускане на дискриминация обаче е приложен в областта на правото на установяване от член 49 ДФЕС (Решение от 11 март 2010 г. по дело *Attanasio Group*, C-384/08, Сборник, стр. I-2055, точка 37 и цитираната съдебна практика).
- 26 Следователно не е необходимо да се тълкува член 18 ДФЕС, нито впрочем член 26 ДФЕС.
- 27 На последно място, след като не се установява специалният данък, с който се облагат стоките от други държави членки, да е по-висок от данъка върху местните стоки, тълкуването на член 110 ДФЕС е без значение за спора в главното производство.
- 28 От изложеното до тук следва, че поставеният въпрос трябва да се разглежда като въпрос дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на данък върху оборота като разглежданата в главното производство.

По тълкуването на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС

- 29 С въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС допускат правна уредба на данък върху оборота като разглежданата в главното производство, при положение че този данък има потенциално дискриминационен ефект върху

облаганите с него юридически лица, които в рамките на група представляват „свързани предприятия“ по смисъла на тази правна уредба с дружество със седалище в друга държава членка.

- 30 Съгласно постоянната съдебна практика правилата за равно третиране забраняват 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 (вж. по аналогия по-специално Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 26, Решение от 22 март 2007 г. по дело Talotta, C-383/05, Сборник, стр. I-2555, точка 17 и Решение от 18 март 2010 г. по дело Gielen, C-440/08, Сборник, стр. I-2323, точка 37).
- 31 Разглежданата в главното производство правна уредба въвежда в частност разграничение между данъчнозадължените за специалния данък лица според критерия дали са свързани по смисъла на приложимата национална правна уредба с други дружества в рамките на група, от една страна, или са данъчнозадължени лица, които не са част от група от дружества, от друга.
- 32 Този разграничителен критерий не въвежда никаква пряка дискриминация, тъй като специалният данък за търговията на дребно в търговски обекти се събира при еднакви условия за всички дружества, които осъществяват тази дейност в Унгария.
- 33 Въпреки това този критерий води до поставяне на юридическите лица, които са свързани с други дружества в рамките на група, в по-неблагоприятно положение от юридическите лица, които не са част от такава група от дружества.
- 34 Това е резултат от съчетанието на две характерни особености на специалния данък.
- 35 От една страна, ставката на посочения данък нараства съществено в зависимост от оборота, особено в горната част на скалата. Тя е 0,1 % между 500 милиона и 30 милиарда HUF, 4 % между 30 и 100 милиарда HUF и 2,5 % над 100 милиарда HUF.
- 36 От друга страна, тази ставка се прилага върху данъчна основа, която за данъчнозадължените лица, принадлежащи към група от дружества, включва консолидирания оборот на всички „свързани“ данъчнозадължени лица от групата (преди разпределяне на общия данък пропорционално на оборота на всяко данъчнозадължено лице), докато за юридическите лица като независимите франчайзополучатели данъчната основа се определя само от оборота на отделното данъчнозадължено лице. Това означава, че принадлежащите към група от дружества данъчнозадължени лица се облагат въз основа на фиктивен оборот.
- 37 Hervis, австрийското правителство и Европейската комисия твърдят, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС не допускат такава разлика в третирането, която de jure се основавала на привидно обективен разграничителен критерий, какъвто е размерът на оборота, но de facto поставяла дъщерните дружества на дружества майки със седалище в други държави членки в по-неблагоприятно положение поради структурата на търговията на дребно на унгарския пазар и особено поради факта, че принадлежащите на такива дружества големи магазини за търговия на дребно обикновено са организирани, както е при Hervis, под формата на дъщерни дружества.
- 38 Следва да се отбележи, че по отношение на данъчна норма като разглежданата в главното производство, чиято цел е облагането на оборота, положението на принадлежащото към група дружества данъчнозадължено за този данък лице е сходно с положението на данъчнозадълженото за този данък лице, което не принадлежи към такава група. По-конкретно, както принадлежащите към такава група юридически лица, осъществяващи дейност на пазара на

продажбите на дребно в търговски обекти в съответната държава членка, така и тези, които не принадлежат към такава група, се облагат със специалния данък и оборотите им не зависят от тези на други данъчнозадължени лица.

- 39 При тези обстоятелства, 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 дружества със седалище в друга държава членка.
- 40 Запитващата юрисдикция следва да провери дали това условие е изпълнено предвид общия контекст, в който произвежда действие националната правна уредба.
- 41 Ако това е така, правна уредба като разглежданата в главното производство, макар да не въвежда формално разграничение с оглед на седалището на дружествата, води до непряка дискриминация, основана на седалището на дружествата, по смисъла на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС (в този смисъл вж. Решение по дело *Gielen*, посочено по-горе, точка 48).
- 42 От постоянната съдебна практика обаче следва, че подобно ограничение не би могло да се допусне, освен ако не е обосновано с императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобна хипотеза е необходимо то да може да гарантира осъществяването на съответната цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (Решение от 29 ноември 2011 г. по дело *National Grid Indus*, C-371/10, Сборник, стр. I-12273, посочено по-горе, точка 42 и цитираната съдебна практика).
- 43 В това отношение унгарското правителство не се позовава, нито в писменото си становище, нито по време на съдебното заседание, на съображение от общ интерес, което евентуално да може да обоснове система като разглежданата в главното производство.
- 44 Във всеки случай следва да се припомни, че в подкрепа на такава система не могат да се изтъкват успешно нито защитата на икономиката на страната (в този смисъл вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело *Verkooijen*, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точки 47 и 48), нито възстановяването на бюджетното равновесие чрез увеличаване на приходите от данъци (в този смисъл вж. Решение от 21 ноември 2002 г. по дело *X и Y*, C-436/00, Recueil, стр. I-10829, точка 50).
- 45 При това положение на поставения въпрос следва да се отговори, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка за данък върху оборота от търговия на дребно в търговски обекти, задължаваща данъчнозадължените лица, които в рамките на група от дружества са „свързани предприятия“ по смисъла на тази правна уредба, да сумират оборота си за целите на прилагането на силно прогресивна ставка и след това да разпределят помежду си размера на така получения данък пропорционално на техните реални обороти, при положение че — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери — данъчнозадължените лица, които са част от група от дружества и подлежат на облагане по най-високата ставка на специалния данък, в повечето случаи са „свързани“ с дружества със седалище в друга държава членка.

По съдебните разноси

- 46 С оглед на обстоятелството, че за страните в главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. 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:

Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат правна уредба на държава членка за данък върху оборота от търговия на дребно в търговски обекти, задължаваща данъчнозадължените лица, които в рамките на група от дружества са „свързани предприятия“ по смисъла на тази правна уредба, да сумират оборота си за целите на прилагането на силно прогресивна ставка и след това да разпределят помежду си размера на така получения данък пропорционално на техните реални обороти, при положение че — обстоятелство, което запитващата юрисдикция следва да провери — данъчнозадължените лица, които са част от група от дружества и подлежат на облагане по най-високата ставка на специалния данък, в повечето случаи са „свързани“ с дружества със седалище в друга държава членка.

Подписи