



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 13 юни 2019 година¹

Дело C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési 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 телекомуникационни предприятия — Поставяне на чуждестранни предприятия в по-неблагоприятно положение с прилагането на прогресивна данъчна ставка — Непряка дискриминация — Обосновка на прогресивен данък, базиран на оборота — Недопустимо поставяне на малки предприятия в по-благоприятно положение с прилагането на прогресивна данъчна ставка — Характер на данък върху оборота по смисъла на член 401 от Директивата за ДДС“

I. Въведение

1. В производството по настоящото дело Съдът е сезиран с въпроси на данъчното право и на правото относно държавните помощи, които въпроси същевременно имат особено значение за предложението понастоящем от Европейската комисия базиран на оборота данък върху цифровите услуги². Така и по настоящото дело се поставя въпросът дали сам по себе си данъкът, с който се облагат доходите на дадено предприятие в зависимост от неговия оборот, представлява данък върху оборота, или такъв данък представлява пряк данък върху доходите.

2. Освен това Съдът отново³ е сезиран с въпроса за наличието на непряка дискриминация в резултат от данъчен режим, за чиято дискриминационност този път може да се заключи просто поради предвидената в него прогресивна ставка. На последно място, Съдът трябва да разгледа въпроса дали облагането на икономически по-мощни предприятия с прогресивен данък наред с това представлява и неоправдана помощ в полза на други предприятия.

¹ Език на оригиналния текст: немски.

² 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.

³ 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-236/16, 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. Ефектът на преразпределение, който по принцип се цели с прогресивна данъчна ставка, сам по себе си води до облагането на икономически по-мощните лица с по-висок данък и следователно до поставянето им в по-неблагоприятно положение спрямо икономически по-слабите лица. Като се има предвид, че по-скоро икономически по-мощните лица осъществяват трансгранична дейност, 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 чуждестранни предприятия.

4. Следователно Съдът трябва да се произнесе относно съвместимостта с правото на Съюза на прогресивна данъчна ставка и на необлагаем минимум⁴, който в много държави членки нараства, погледнато в историческа перспектива, който се счита за необходим от гледна точка на социалната държава и който поради това се прилага и при подоходното облагане в държавите членки. Освен това прогресивната данъчна ставка и необлагаемият минимум са в основата и на данъка върху цифровите услуги, планиран на равнището на Съюза и вече въведен в различни държави членки.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Член 401 от Директива 2006/112/ЕО⁵ (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) гласи:

„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

6. 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.

7. 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“.

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

„За целите на настоящия закон: [...]

⁴ Пропорционална данъчна ставка, съчетана с необлагаем минимум, също води до прогресивно действие на данъка. Така например при пропорционален данък от 10 % и необлагаем 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 %.

⁵ 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).

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

9. Член 2 от Закона за специалния данък гласи:

„С данък се облагат:

- а) търговията на дребно в търговски обекти;
- б) телекомуникационните дейности, както и
- в) доставката на енергия“.

10. 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 дъщерни дружества“.

11. 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“.

12. Структурата на специалния данък включва прогресивни данъчни ставки. Съгласно член 5, буква в) от Закона за специалния данък приложимата данъчна ставка:

„за дейностите по член 2, буква в) е 0 % за частта от облагаемата основа до 500 милиона форинта, 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 [...]“.

13. 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 [наричан по-нататък „Закон № LXXXI от 1996 г.“] са свързани предприятия, се определя, като се сумират нетните обороти от дейностите по член 2, букви а) и в), 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 в) в общия нетен оборот на всички свързани данъчнозадължени лица от дейностите по член 2, букви а) и в)“.

III. Спорът в главното производство

14. Жалбоподателят в главното производство, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (наричан по-нататък „Vodafone“), е акционерно дружество по унгарското право. Единствен акционер е регистрираното в Нидерландия Vodafone Europe B.V.

15. Основната дейност на жалбоподателя е предоставяне на услуги на телекомуникационния пазар. Според запитващата юрисдикция през процесните години той е третият по големина оператор на унгарския телекомуникационен пазар.

16. В рамките на последваща данъчна ревизия на жалбоподателя за периода от 1 април 2011 г. до 31 март 2015 г. данъчната администрация установява разлика в данъчните задължения на жалбоподателя и определя данъка, който той продължава да дължи, в размер на 8 371 000 HUF (унгарски форинта), като освен това му налага лихви за забава и имуществени санкции. След като подадената по административен ред жалба срещу този акт е уважена само частично, жалбоподателят подава жалба по съдебен ред срещу този акт пред запитващата юрисдикция.

17. Запитващата юрисдикция има съмнения относно специалния закон с оглед на особеностите на унгарския телекомуникационен пазар. Според запитващата юрисдикция те се състоят в това, че „на практика с най-ниската ставка се облага изцяло само оборотът на данъчнозадължените лица, притежавани от унгарски собственици, докато ставката, предвидена за най-високата част от оборота, се заплаща единствено от унгарските дъщерни дружества на чуждестранни дружества майки, в резултат на което основната част от специалния данък, заплащан от попадащите в най-високата част от оборота данъчнозадължени лица, се формира именно от тази най-висока част“.

18. Документите, представени на Съда от Комисията и от Унгария, обаче не потвърждават изцяло твърдението на запитващата юрисдикция. Съгласно тези документи през първата година (2010 г.) от 16 засегнати предприятия все пак шест предприятия, които не са контролирани от чуждестранни лица, подлежат на облагане с най-високата данъчна ставка. От други статистически данни е видно, че при всички положения са засегнати не само предприятия, собственост на чуждестранни лица. От статистическите данни личи също, че на облагане със средната данъчна ставка подлежат и предприятия, притежавани от чуждестранни акционери/съдружници.

19. Освен това запитващата юрисдикция обръща внимание на факта, че през 2012 г. Комисията започва срещу Унгария производство за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка, което обаче през 2013 г. е прекратено. Като причина за това Комисията посочва, че Законът за специалния данък вече не е бил в сила и поради това повече не е бил приложим през 2013 г.

IV. Преюдициалното запитване и производството пред Съда

20. С определение от 23 ноември 2017 г., постъпило в Съда на 6 февруари 2018 г., запитващата юрисдикция решава да отправи преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС и поставя 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 облагане на телекомуникациите със специален данък) 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, определян 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?“.

21. В производството пред Съда писмени становища по тези въпроси представят Vodafone, Унгария, Република Полша, Чешката република и Европейската комисия. С изключение на Чешката република, в съдебното заседание на 18 март 2019 г. вземат участие посочените страни, както и Федерална република Германия.

V. Правен анализ

22. Предмет на преюдициалното запитване е съвместимостта на унгарския Закон за специалния данък с правото на Съюза.

23. Въпросът за съответствието с правото на Съюза възниква във връзка с конкретната структура на специалния данък. От една страна, що се отнася до данъчната основа, данъкът е обвързан не с печалбата, а с нетния оборот на данъчнозадължените предприятия. От друга страна, структурата на този данък се състои от стъпаловидно прогресивни данъчни ставки. Разграничени са три различни нива на оборот, които се облагат с три различни данъчни ставки: за размера на нетния оборот до 500 милиона форинта се прилага ставка от 0 %; за размера на нетния оборот над 500 милиона форинта до 5 милиарда форинта — ставка от 4,5 %; за размера на нетния оборот над 5 милиарда форинта — ставка от 6,5 %.

24. Във връзка с това запитващата юрисдикция повдига въпроса дали данък от описания вид нарушава членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС (по този въпрос вж. по-долу раздел Б), членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС (по този въпрос вж. по-долу раздел В) и член 401 от Директивата за ДДС (по този въпрос вж. по-долу раздел А). В това отношение е целесъобразно да се отговори първо на третия преюдициален въпрос, за да се изясни най-напред какъв характер има разглежданият в настоящия случай базиран на оборота данък. В случай че самият този данък попада в приложното поле на предвидената в член 401 от Директивата за ДДС забрана, автоматично няма да е необходимо да се отговоря на останалите два въпроса.

A. Трети преюдициален въпрос: нарушение на член 401 от Директивата за ДДС

25. Член 401 от Директивата за ДДС уточнява, че държавите членки не са възпрепятствани да въвеждат нови данъци, ако те не могат да се характеризират като данъци върху оборота. Запитващата юрисдикция иска в тази насока да се установи дали базираният на оборота специален данък, с който се облагат телекомуникационните предприятия, следва да се разглежда като данък, който може да се характеризира като данък върху оборота. В такава хипотеза съгласно член 401 от Директивата за ДДС Унгария би била възпрепятствана да въведе този данък.

26. В постоянната си практика Съдът подчертава, че за целите на тълкуването на член 401 от Директивата за ДДС е необходимо този член да се постави в неговия законодателен контекст⁶.

27. От съображенията към Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота⁷ следва, че хармонизирането на законодателствата относно данъка върху оборота трябва да позволи да се създаде един общ пазар с ненарушена конкуренция и с белези, аналогични на тези на вътрешен пазар, като премахне различията в данъчното облагане, които могат да нарушат конкуренцията и да попречат на търговията⁸. Въвеждането на общата система на ДДС е осъществено с Директивата за ДДС⁹.

28. Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите, чак до равнище продажба на дребно, на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението преди фазата, на която се начислява данъкът¹⁰. Както подчертава Съдът, в крайна сметка този данък следва да се понесе само от крайния потребител¹¹.

29. За постигането на целта за равни условия за облагане на една и съща сделка, независимо в коя държава членка се осъществява, общата система на ДДС трябва да замени действащите в различните държави членки данъци върху оборота. По същите причини член 401 от Директивата за ДДС допуска държава членка да запази или въведе данъци, мита и такси върху доставката на стоки и услуги или при внос само ако те не могат да се характеризират като данъци върху оборота.

30. Във връзка с това Съдът е постановил, че във всеки случай трябва да се счита, че с данъците, 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 ДДС¹².

31. От съдебната му практика се установяват четири основни характеристики на ДДС: (1) общо прилагане на ДДС 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 ДДС, 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 потребителя¹³.

6 Решения от 7 август 2018 г., Viking Motors и др. (C-475/17, EU:C:2018:636, т. 29 и сл.), от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 18) и от 8 юни 1999 г., Pelzl и др. (C-338/97, C-344/97 и C-390/97, EU:C:1999:285, т. 13—20).

7 ОВ 71, 1967 г., стр. 1301, наричана по-нататък „Първа директива“.

8 Решение от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 19).

9 Най-напред с Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — Структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303), а впоследствие — с 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 L 145, 1977 г., стр. 1).

10 Решение от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 21).

11 Решение от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 22 in fine).

12 Решения от 7 август 2018 г., Viking Motors и др. (C-475/17, EU:C:2018:636, т. 37), от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 26), от 29 април 2004 г., GIL Insurance и др. (C-308/01, EU:C:2004:252, т. 32) и от 31 март 1992 г., Dansk Denkvit и Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, т. 11 и 14).

13 Решение от 3 октомври 2006 г., Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, т. 28) и 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).

32. От една страна, следва обаче да се има предвид, че унгарският специален данък не обхваща всяка сделка, а само специални сделки, извършени от телекомуникационните предприятия. Ето защо той не е (общ) данък върху оборота по смисъла на първия критерий, а би представлявал най-много специален акцизен данък, който понастоящем обаче държавите членки биха били възпрепятствани да налагат, само при условията по член 1, параграфи 2 и 3 от Директива 2008/118/ЕО¹⁴.

33. От друга страна, по своя замисъл този данък не е предвиден да бъде прехвърлен върху крайния потребител (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 плащецът на дължимия данък — както е при подлежащия на преценка в настоящия случай унгарски специален данък, с който се облагат телекомуникационните предприятия — по своя замисъл данъкът трябва да бъде предвиден да се прехвърли конкретно върху потребителя.

34. 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), както е случаят с ДДС. При положение обаче че този размер може да бъде изчислен едва в края на годината и зависи от обема на годишните обороти, към момента на извършване на доставката на извършващото доставката телекомуникационно предприятие все още изобщо не му известно, във всеки случай не с точност по размер, дали ще е налице данъчна тежест, която евентуално подлежи на прехвърляне¹⁵. Така например, ако в края на годината не е достигната долната прагова стойност, не е налице изобщо данък, който би следвало да се прехвърли върху потребителя. Оттук не е налице и *данък, който по своя замисъл е предвиден да бъде прехвърлен*.

35. Напротив, видно от концепцията за унгарския специален данък, с който се облагат телекомуникационните предприятия, целта е те да се облагат пряко, както Унгария правилно обръща внимание. Видно от преамбюла, техните възможности за участие в публичните разходи следва да надхвърлят общото равнище на данъчните задължения (под което се имат предвид конкретно общите възможности да плащат данъци). Следователно целта е да се облагат специални финансови възможности на тези предприятия, а не финансовите възможности на получателя на телекомуникационните услуги. В тази насока унгарският специален данък наподобява специален (пряк) корпоративен данък, с който се облагат определени предприятия, в случая — телекомуникационни предприятия.

36. Освен това се облага не оборотът от всяка отделна сделка според цената ѝ, а — видно от членове 1 и 2 от Закона за специалния данък — общият (нетен) оборот от предоставянето на електронни съобщителни услуги през данъчната година, в размер, равен на или надвишаващ прага от 500 милиона форинта, първо с 4,5 %, а в размер, равен на или по-голям от 5 милиарда форинта — с 6,5 %. По характер и в това отношение специалният корпоративен данък 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. Обратно на становището, което Комисията изглежда застъпва в съдебното заседание, това не променя характера на *пряк данък*.

14 Директива на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12).

15 Относно 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).

37. Следователно унгарският специален данък представлява базиран на оборота специален (пряк) данък върху доходите, който цели да се обложат специални финансови възможности на телекомуникационните предприятия. Ето защо се налага изводът, както в крайна сметка правилно подчертава и Комисията, 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

38. Първият въпрос цели да установи дали унгарският специален данък, с който се облагат телекомуникационните предприятия, противоречи на свободата на установяване по членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС. За разлика от това, членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, които също са посочени в този преюдициален въпрос, ще бъдат цялостно разгледани във връзка с втория преюдициален въпрос.

39. 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. 35 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 свободи¹⁶.

40. 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 представителства¹⁷.

41. 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).

1. Трансгранично положение

42. Унгарското правителство изразява съмнения относно обстоятелствата, при които дружествата могат да се разглеждат като „местни“ или „чуждестранни“. В този контекст 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 дадена държава¹⁸. Тъй като седалището на жалбоподателя в главното производство е в Унгария, се налага изводът, че той трябва да се разглежда като унгарско дружество, поради което не става въпрос за трансгранично положение.

¹⁶ 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).

¹⁷ 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).

¹⁸ 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).

43. Следва обаче да се има предвид, че дружеството майка на жалбоподателя е дружество със седалище в Нидерландия. 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.

44. 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, свързано с него, доколкото такова ограничение засяга собственото му облагане¹⁹. Следователно жалбоподателят в главното производство може да се позове на евентуално ограничение на свободата на установяване на неговото дружество майка, Vodafone Europe B.V.

2. Ограничение на свободата на установяване

45. Съгласно постоянната съдебна практика ограничения на свободата на установяване са всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода²⁰. 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 въпроси²¹.

46. Ето защо Съдът 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 вътрешното²².

47. Оттук наличието на ограничение на свободата на установяване на първо място предполага две или повече групи за сравнение изобщо да са третирани различно (по този въпрос вж. по-долу буква б). 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 в). Понякога допълнително се проверява дали неравното третиране се отнася до положения, които обективно са сходни (по този въпрос вж. по-долу буква г).

48. На последно място, в самото начало е необходимо накратко да се уточни по настоящото дело, че за разлика от дело *Hervis Sport*²³, релевантна разлика в третирането сама по себе не може си да се основе на т.нар. правило за „натрупване“ в член 7 от Закона за специалния данък, а единствено на прогресивно структурираната данъчна ставка (по този въпрос вж. по-долу буква а).

19 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.), Rn. 18 ff).

20 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 2011 г., *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 36).

21 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).

22 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), решение от 6 декември 2007 г., *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51 и 53).

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

а) Ирелевантност на правилото за натрупване в контекста на настоящото дело

49. Не може да бъде споделено застъпеното от Комисията виждане, че изводът за наличие на нарушение на свободата на установяване следвал пряко от решение *Hervis Sport*.

50. 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. 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.

51. Съдът обаче изразява опасения, свързани с правото на Съюза, относно правилото за натрупване²⁴. Поради това че същото правило за натрупване в член 7 от Закона за специалния данък се прилага и към разглеждания в случая специален данък за телекомуникационния пазар, според Комисията само по себе това прилагане съставлява нарушение на правото на Съюза.

52. Дори обаче в настоящия случай правилото за натрупване да нарушава правото на Съюза — за което не може автоматично да се заключи от посоченото съдебно решение — тук това не би било от значение за решаването на спора и също така не би дало отговор на въпроса, поставен от запитващата юрисдикция. Всъщност единствената последица от това би била правилото за натрупване да трябва да се остави без приложение. Тъй като според констатацията на запитващата юрисдикция това правило обаче и без друго не се прилага към жалбоподателя в главното производство — вероятно поради липсата на свързаност с други представени на унгарския пазар телекомуникационни предприятия — това не би имало никакви последици за спора в главното производство.

53. 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, както правилно подчертава *Vodafone*, 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 възможността прогресивната ставка сама по себе си също да води до дискриминация²⁵.

б) Различно третиране

54. 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.

²⁴ Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 39 и сл.).

²⁵ Решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 34).

55. 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 диференцирано 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.

56. 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 предприятия²⁶.

в) По-неблагоприятно третиране на трансграничното положение

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

58. В тази насока не може да се установи наличието на явна или непряка дискриминация на чуждестранните предприятия, защото условията за облагане със специалния данък не се различават според седалището, съответно „произхода“ на дадено предприятие. Следователно Законът за специалния данък не третира чуждестранните предприятия различно от местните.

59. 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 резултат²⁷. Поради това за наличието на 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 телекомуникационните предприятия се приравнява на разлика в третирането според произхода, съответно седалището на предприятията.

60. В тази връзка трябва, от една страна, да се изясни какви изисквания следва да се поставят към взаимозависимостта между избрания разграничителен критерий — в случая оборотът — и седалището на предприятията (по този въпрос вж. т. 61 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. 83 и сл.).

²⁶ В този смисъл е и заключението ми по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 49).

²⁷ 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

61. 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 случаи²⁸, така и само на превеса на случаите на засягане на чуждестранни лица²⁹, а в някои случаи дори просто споменава за опасност от поставяне в по-неблагоприятно положение³⁰. В качествено отношение съществува неяснота дали е необходимо взаимозависимостта да съществува в обичайния случай³¹, или трябва да произтича от същността на разграничителния критерий, както е посочено в редица решения на Съда³², или може да бъде основана и на по-скоро случайни фактически обстоятелства³³. 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.

62. 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 случаи, които, чисто формално погледнато, не съставляват дискриминация, но от материалноправна гледна точка резултатът от тях е такъв³⁴.

i) Количествен критерий

63. 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 случаи³⁵.

64. 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 по дело *Hervis Sport* Съдът поставя въпроса дали повечето свързани дружества са били свързани с чуждестранни дружества майки *на равнището на облагане по най-високата ставка на специалния данък*³⁶.

65. 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. В конкретния случай по посоченото по-горе дело това евентуално е можело да се обясни с факта,

28 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., *Baxter 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. и 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).

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

30 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).

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

32 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, а 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).

33 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.

34 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).

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

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

че другите данъчни ставки са изглеждали пренебрежително ниски в сравнение с най-високата³⁷. В настоящия случай обаче едва ли може да се пренебрегне дори самата средна степен с данъчна ставка от 4,5 %. 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.

66. 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 предприятия. 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 също правилно счита за непоблематичен. Действително, този критерий би бил при всички положения изпълнен, ако господстващо положение на пазара имат мнозинството от чуждестранните предприятия.

67. От друга страна, не биха били обхванати например 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, въпреки 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.

68. Същото важи и по отношение на 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 така в настоящия случай.

69. 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 се опитват да привлекат чуждестранни инвеститори, изведнъж не биха били в състояние да събират прогресивен данък върху доходите от стопанска дейност, ако и защото новите инвеститори — каквато е и 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.

70. Наред с посочените вече трудности при изчисляването (по този въпрос вж. по-горе т. 63 и сл.) чисто количественият анализ има и недостатъка, че води до значителна правна несигурност, ако не бъде определен конкретен праг³⁸. 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.

37 Най-високата данъчна ставка, предмет на разглеждане по това дело, е 2,4 %, докато ставките на по-ниските нива на облагане са 0 %, 0,1 % и 0,4 %; вж. решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, т. 8).

38 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.

71. Според информацията в медиите с „данъка върху цифровите услуги“, установен например съвсем наскоро във Франция, понастоящем 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 други 22 предприятия могат да се позовават на основните свободи) винаги би зависело от тези статистически данни, които ще бъдат на разположение едва години по-късно.

72. 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.

73. 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? В настоящия случай на Съда не е известна структурата на съдружниците в дружеството майка Vodafone Europe B.V., съответно в същинското дружество майка на групата. Този случай илюстрира много 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

74. 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 принцип* чуждестранни дружества³⁹. 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.

75. Критерият за вътрешноприсъща взаимозависимост обаче е необходимо да се конкретизира по-подробно, за да се избегне размиване на границите на прилагане. 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 установяване⁴⁰. 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.

39 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., Eyny (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.).

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

76. Същото се отнася, както неотдавна посочи генералният адвокат Wahl⁴¹, 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, понеже на територията на страната не се произвеждат такива превозни средства⁴².

77. 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 предприятия⁴³.

78. 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.

79. 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 по-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 членки⁴⁴.

80. Както подчертава и Федерална република Германия в съдебното заседание, само по себе си обаче това не е достатъчно. Предприятията с голям оборот могат със същия успех да бъдат собственик и на местни лица⁴⁵. Това се отнася в еднаква степен както за релевантната по дело *Hervis Sport* търговия на дребно, така и за разглеждания в случая телекомуникационен сектор. 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.

81. С други думи, по същността си критерият за оборота не представлява трансграничен, а, както правилно отбелязват Чешката република в писменото ѝ становище, а Федерална република — в съдебното заседание, 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 телекомуникационен пазар е исторически обусловено „случаен“, което вероятно съзнателно е използвано от унгарския законодател (относно тази проблематика вж. по-долу т. 83 и сл.).

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

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

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

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

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

82. Това се потвърждава и от представените на Съда статистически данни. Тези статистически данни показват, че 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 предприятия, които са собственост на чуждестранни акционери. Това обстоятелство, което явно е историческо обусловено, обаче не означава, че всеки допълнителен данък, с който на успешно развиващите дейност главно в рамките на пазара предприятия се възлага по-голяма данъчна тежест, има дискриминационен ефект.

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

83. Комисията обаче твърди също, че унгарският законодател съзнателно и целенасочено е въвел дискриминационния ефект на специалния данък.

84. 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

85. Считам, че субективната преценка за наличие на непряка дискриминация, което всъщност трябва да се прецени обективно⁴⁶, крие известни рискове. По-конкретно несигурността, свързана с констатирането на субективна воля на държава членка за дискриминация, поражда опасения⁴⁷ и последващи трудности (например свързани с доказуемостта).

86. При все това според мен с оглед на смисъла и целта на качествения критерий в контекста на наличието на непряка дискриминация (по този въпрос вж. по-горе т. 59 и т. 74 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.

87. 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.

⁴⁶ Заключение на генералния адвокат Wahl по дело Австрия/Германия (C-591/17, EU:C:2019:99, т. 71), 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.

⁴⁷ 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.).

88. Този подход се базира на общия принцип на забрана на злоупотребата с право⁴⁸, който в рамките на Съюза се прилага не само към данъчнозадължените лица (вж. междувременно на равнището на Съюза член 6 от Директива 2016/1164⁴⁹). Подобно на генералния адвокат Campos Sánchez-Bordona⁵⁰, според мен в крайна сметка по силата на член 4, параграф 3 ДФЕС държавите членки също попадат в приложното поле на този общ принцип.

89. 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 Съюза⁵¹.

90. По-специално член 4, параграф 3, трета алинея ДЕС 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 ДЕС 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.

91. 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 конкретно доказано. В никакъв случай не бива лекомислено да се приема, че е налице злоупотреба с право от страна на държава членка въз основа просто на спекулации, недостатъчно доказани статистически данни, изявления, направени само от отделни лица⁵², или други предположения.

92. Ето защо 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 която също подкрепя, като трябва същевременно да не е налице друга обективна причина, която да обосновава избрания режим.

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

49 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).

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

51 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).

52 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 обаче и за публичните парламентарни дебати.

ii) Доказателство за наличието на релевантно намерение за дискриминация

93. 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 5 милиарда форинта) от средното (между 500 милиона и 5 милиарда форинта), представлява почти точно разграничителната линия между местни и чуждестранни дружества.

94. От представените цифрови данни обаче не може се направи изцяло това заключение. Според Комисията през първата година на облагане с данъка 16 предприятия са обложени с най-високата данъчна ставка, от които шест не са контролирани от лица, установени в други държави — членки на Съюза, а „само“ 70,5 %, съответно 75 % от капитала на двете най-големи предприятия са собственост на лица, установени в други държави — членки на Съюза. Според данни, представени от Комисията, сред около 30-те обложени със следващата прогресивна данъчна ставка предприятия са и девет предприятия, чиито мажоритарни собственици са лица, установени в други държави — членки на Съюза. Следователно едва ли може да се говори за ясна разграничителна линия.

95. От друга страна, Комисията се позовава на изявления, направени по време на съответните парламентарни разисквания, и на извадки от правителствени документи, от които следвало, че данъкът имал за цел дискриминация. Избраните думи, използвани в тези парламентарни разисквания относно въвеждането на т.нар. кризисен данък (с този данък Унгария прави опит отново да спази критериите на Съюза за бюджетния дефицит), обаче много наподобяват актуалния дебат за BEPS⁵³. И в двата случая става въпрос за облагането с по-висок данък не на *чуждестранни* предприятия, а на предприятията, *упражняващи дейност на мултинационално равнище*.

96. Всъщност предмет на парламентарните разисквания като цяло е проблемът, който създават големи мултинационални групи, за да минимизират печалбите си в Унгария, поради което на практика малки и средни предприятия понесат данъчната тежест, което Законът за специалния данък отчасти има за цел да предотврати. Във връзка с това основното внимание е насочено към предприятията, упражняващи дейност на мултинационално равнище, чиито данъчни практики са и една от главните причини за дебата за BEPS⁵⁴. Както е видно от представени на Съда други статистически данни, през 2010 г. от десетте предприятия с най-голям оборот в Унгария само половината са платили корпоративен данък, при което са засегнати както предприятия, чийто капитал е собственост на местни лица, така и предприятия, чийто капитал е собственост на лица, установени в други държави — членки на ЕС. Привръзката към оборота действително би могла да бъде опит да се отстранят неблагоприятните последици от това обстоятелство. Това е в съответствие и с подхода, възприет от Комисията във връзка с планирания в рамките на Съюза данък върху цифровите услуги⁵⁵. С този данък също се прави опит мултинационалните предприятия (в случая предимно от определени трети държави) да бъдат ангажирани в по-голяма степен в поемането на обществените разходи, когато те генерират печалби в Съюза, но там не подлежат на облагане с корпоративния данък. На това не може да бъде основан отправеният към Унгария упрек в злоупотреба с право.

53 Казано по-просто, това означава данъчната конструкция на т.нар. мултинационални групи, които в рамките на досегашните данъчни системи разполагат със (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).

54 Вж. и „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“ на ОИСП, достъпен на адрес: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, p. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it“.

55 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.

97. По-специално Комисията се позовава единствено на изявления, направени от трима 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 избирателите⁵⁶. 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 телекомуникационен пазар, така и всяко ново чуждестранно предприятие, опериращо на унгарския телекомуникационен пазар, също би имало полза от необлагаемия минимум. В този смисъл избраната структура на данъчната тарифа поставя главно по-малките предприятия, и по-специално т.нар. стартиращи предприятия, в по-благоприятно положение от по-големите вече трайно установени на пазара предприятия⁵⁷. Дали прагът от 5 милиарда форинта оборот е „най-добрият“ праг или друг размер 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. Според мен така, както е формулирана, застъпената от Vodafone и — бегло и от Комисията в хода на съдебното заседание — теза, че само базираното на печалбата подоходно облагане въз основа на печалбата съответства на принципа на облагане според финансовите възможности, не е правилна. Макар оборотът да не е задължителен показател за финансови възможности, при всяко положение очевидно въведената 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 ирелевантна⁵⁸. Както правилно отбелязва Полша в съдебното заседание, например в (частния) банков сектор също се използва размерът на оборота на кредитополучателя като разграничителен критерий при отпускането на кредити.

101. 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

56 В заключението си 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 изборна кампания, че възнамеряват да въведат такса за чуждестранните пътници по германските автомагистрала. Тези изявления вероятно са проява на — перифразирайки известен цитат — един призрак, който броди из Европа през последните години: призрака на популизма и суверенизма“.

57 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).

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

парламентарните дебати в Унгария. Комисията също предлага базиран на оборота данък върху цифровите услуги за определени предприятия с голям оборот от цифровия сектор. В съображение 23⁵⁹ тази техника на данъчно облагане изрично е обоснована с това, че „големите дружества са тези, които имат възможност да прибегват към агресивно данъчно планиране“.

102. Щом като Комисията счита, че е налице необходимост от базиран на оборота прогресивен данък за определени предприятия, за да се постигне справедливо данъчно облагане на по-големите опериращи в световен мащаб предприятия и по-малките опериращи (само) в Европа предприятия, сходен национален данък, който има за цел по-големите предприятия да допринасят в по-голяма степен в обществените разходи от малките предприятия, по принцип едва ли е възможно да представлява злоупотреба с право.

з) Междинно заключение

103. Не е налице непряко ограничаване на основните свободи в резултат от въвеждането на базиран на оборота прогресивен данък върху доходите на телекомуникационните предприятия. 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 конкретни доказателства и предвид обективното съображение, свързано с условията на данъка, в тази насока държавата членка Унгария не може да бъде упрекната в злоупотреба с право.

д) Обективно сходно положение

104. Ако се допусне, че въпреки това е възможно да се приеме, че е налице (непряка) дискриминация, понякога в съдебната практика като условие за наличие на дискриминация се проверява дали двете различно третирани групи се намират в обективно сходно положение⁶⁰.

105. Както многократно съм посочвала в моите заключения⁶¹, в това отношение става въпрос за критерий, който не позволява да се направят работещи разграничения. Всъщност в рамките на тази проверка отделни съображения за обосноваване се разглеждат предварително — в обхват, който в крайна сметка е неопределен⁶², вследствие на което те не подлежат на проверка на пропорционалността. Поради това и Съдът отчасти правилно се отказва от проверката за наличието на обективно сходство⁶³. Ето защо критерият следва да бъде изоставен.

106. За разлика от това, при придържане към критерия за обективно сходно положение би възникнал по-специално въпросът дали предприятията с по-голям и по-малък оборот не се намират в обективно различно положение, поради това че имат различна възможност за плащане на данъци. Този въпрос обаче ще бъде разгледан по-нататък в рамките на — извършена също при условията на евентуалност — проверка за обосноваване.

59 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).

60 Вж. неотдавнашното решение от 4 юли 2018 г., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, т. 31—38) и многобройните препратки към съдебната практика в т. 31 от това решение.

61 По този въпрос вж. заключенията ми по дела Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, т. 21—28) и A (C-123/11, EU:C:2012:488, т. 40 и 41). В този смисъл са още и заключенията ми по съединени дела Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen и др. (C-39/13—C-41/13, EU:C:2014:104, т. 32), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 59), Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, т. 46) и Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, т. 38).

62 Вж. заключението ми по дело Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, т. 25 и цитираната съдебна практика).

63 Вж. решения от 4 юли 2013 г., Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, т. 18—34), от 23 октомври 2008 г., Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, т. 27—39), от 15 май 2008 г., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, т. 18—26).

3. При условията на евентуалност: обоснованост на непряката дискриминация

107. Ако Съдът приеме, че е налице непряка дискриминация поради привързването към размера на оборота, 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 цел⁶⁴.

а) Императивни съображения от общ интерес

108. 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 данъци не може да обоснове данъчна система като разглежданата⁶⁵. 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.

109. Както вече неведнъж съм подчертавала в заключенията ми, споделям тезата на Комисията⁶⁶, че различните финансови възможности на дадено данъчнозадължено лице по принцип могат да обосноват различното третиране на данъчнозадължените лица⁶⁷. Съдът също е признал принципа на облагане според финансовите възможности — във всеки случай в контекста на обосновката, изведена от съгласуваността на данъчната система⁶⁸.

110. Съображенията за това най-вероятно са свързани с факта, че в много държави членки принципът на облагане според финансовите възможности е дори конституционен принцип, който отчасти е изрично закрепен в конституциите⁶⁹, отчасти върховните съдилища го извеждат от принципа на пропорционалност⁷⁰. Тъй като размерът на оборота също може да се разглежда като показател за определени финансови възможности (вж. по-горе т. 100), тази обосновка е приложима в настоящия случай.

64 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).

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

66 От точки 30 и 71 от становището на Комисията е видно, че по принцип тя признава тази обосновка и само счита, че тя не е налице в настоящия случай.

67 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).

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

69 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.

70 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:rs20140115.1bv165609, т. 55 и сл.)

111. Освен това в данъчното право е прието, че по принцип държавата има законен интерес да прилага и прогресивни данъчни ставки. Възможността лицата с по-големи финансови възможности да бъдат ангажирани и непропорционално в поемането на обществените разходи, също е широко разпространена в държавите членки, във всеки случай при данъците, които се изчисляват въз основа на печалбата. Дори Европейският съюз използва прогресивна данъчна ставка за облагането на неговите длъжностни лица и служители⁷¹.

112. По правило този подход е обусловен — във всеки случай в една социална държава — от целта да се намали тежестта за социално по-слабите лица и в този смисъл до известна степен да се преразпределят паричните средства, неравенството при разпределението на които отчасти е особено голямо. Тази цел на социалната държава по принцип обосновава и известна разлика в третирането, основаваща се на прогресивна данъчна ставка.

113. 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, също могат, както изтъква Полша в съдебното заседание, 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.

114. Следователно обосновката, изведена от принципа на облагане според финансовите възможности във връзка с принципа на социалната държава, може да обоснове ограничение на основните свободи.

б) Пропорционалност на ограничението

115. 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 цел⁷².

1) Пригодност

116. 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 постигане⁷³.

71 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, стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 1, том 8, стр. 165) с прогресивна данъчна ставка от 8 % до 45 %.

72 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).

73 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).

117. В тази насока Съдът зачита свободата на преценка на държавите членки при приемането на общи закони⁷⁴. От законодателя се изисква по-специално да направи избор от политическо, икономическо и социално естество. Също така той трябва да извършва и комплексни преценки⁷⁵. Следователно при липса на хармонизация с правото на Съюза националният законодател разполага в областта на данъчното право с известна свобода на преценка при установяването на даден данък. Ето защо посоченото по-горе изискване за съгласуваност е изпълнено, ако специалният данък не е явно неподходящ за постигането на целта⁷⁶.

118. Доколкото в настоящия случай визира икономическия капацитет на данъчнозадължените предприятия, специалният данък очевидно се основава, както бе изяснено по-горе, на презумпцията, че предприятията с по-голям оборот са с по-големи финансови възможности от такива с по-малък оборот.

119. В рамките на настоящото производство Комисията оспорва тази презумпция, като твърди, 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 смисъл⁷⁷.

120. Следователно по настоящото дело Комисията пренебрегва факта, че 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 с посочената непосредствено по-горе свобода на преценка на държавите членки. Напротив, следва да се приеме, че мярката е непригодна само ако изобщо не може да се констатира наличието на връзка.

121. В настоящия случай обаче определено може да се констатира наличието на *непряка* връзка между реализирания годишен оборот и финансови възможности. Както вече посочих в заключението си по дело *Nervis 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 правило печалбата от допълнителен оборот (маргинална печалба) нараства с

74 Вж. решения от 6 ноември 2003 г., *Gambelli и др.* (C-243/01, EU:C:2003:597, т. 63), от 21 септември 1999 г., *Läära 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.

75 Относно сравнимите критериите 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).

76 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 националният 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).

77 От друга страна, 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.

намаляването на фиксираните разходи за единица продукция⁷⁸. 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.

122. 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. 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).

123. 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 Комисията правилно подчертава във връзка с предложения от нея базиран на оборота данък върху цифровите услуги⁷⁹.

124. Ето защо унгарският специален данък не е явно неподходящ да служи на посочените цели.

2) Необходимост

125. При проверката на необходимостта в контекста на проверката за пропорционалност съгласно постоянната практика на Съда трябва да се има предвид, че когато съществува избор между няколко подходящи мерки, трябва да се прибегне до мярката, която създава най-малко ограничения, а породените от нея неудобства не трябва да са несъразмерни с преследваните цели⁸⁰.

126. В настоящия случай възниква въпросът дали в сравнение с облагането на печалбата облагането на оборота може да бъде евентуално по-малко ограничително, но също толкова подходящо средство. Във връзка с това би могло да се обсъди дали облагането на доходите в зависимост от печалбата е по-малко ограничително и също толкова подходящо средство, доколкото по този начин могат да се избегнат случаите, в които въпреки реализирането на големи загуби предприятията се облагат със специалния данък.

127. Базиран на печалбата данък върху доходите обаче 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 дали и в случай на действителна загуба трябва да се плащат данъци. Базираният на печалбата данък върху доходите също може да доведе до облагане, макар че предприятието реализира

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

79 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).

80 В този смисъл са решения от 30 юни 2016 г., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, т. 33), от 4 май 2016 г., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, т. 48), от 15 февруари 2016 г., N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, т. 54), от 22 януари 2013 г., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, т. 50), от 8 юли 2010 г., Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, т. 45) и от 11 юли 1989 г., Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, т. 21).

загуби. Това е така, например когато определени оперативни разходи — или също трансферни цени — не се признават или когато в случай на криза кредитор се отказва от вземане (т.нар. печалба, свързана с оздравяването на предприятия). Общият проблем на данъчното облагане, въпреки липсата на действителни (т.е. реални) финансови възможности, по силата на национален закон за данък върху доходите е на първо място проблем на националното право и проблем, свързан с признатите на национално равнище основни права, но поначало не и проблем на правото на Съюза поради липсата на хармонизация.

128. Освен това базиран на печалбата данък върху доходите не е и толкова подходящ за постигането на целта за ефикасно и донякъде по-подлежащо на планиране данъчно облагане. Привързването към оборота като данъчна основа има ключовото предимство, че оборотът се установява по-лесно и не допуска или само в по-незначителна степен допуска стратегии за избягване на данъчното облагане.

129. Ето защо в крайна сметка не съществуват съмнения и за необходимостта от конкретната структура на специалния данък с оглед на преследваната цел.

3) Съразмерност

130. В допълнение, ограниченията на дадена основна свобода трябва да съответстват на преследваната цел⁸¹. Това изисква ограничението и неговите последици да не са несъразмерни с тази цел⁸². Доколкото може да се установи, настоящият случай също не е такъв.

131. В този аспект най-напред следва да се уточни, от една страна, че целта за справедливо разпределение на тежестите в обществото определено има голямо значение за данъчния законодател. Същото важи за целта критериите на Съюза за стабилност да продължат да бъдат спазвани. Само по себе си непропорционалното участие на лицата с непропорционално големи финансови възможности за целите на намаляването на тежестта на лицата, които не са с такива финансови възможности, също не е несъразмерно. Възможно е случаят да е друг, когато данъкът има задушаваш ефект, тоест е равнозначен на забрана на обложената дейност.

132. От друга страна, последиците от мярката не изглеждат твърде тежки. По-специално специалният данък явно не прави невъзможно осъществяването на доходоносна от икономическа гледна точка дейност на унгарския телекомуникационен пазар. Той изглежда няма задушаваш ефект, както е видно от изминалите години. Освен това според посоченото от Унгария в съдебното заседание специалният данък намалява и печалбата, така че при плащането на данък върху доходите се намалява базираният на печалбата данък върху доходите. Следва да се допълни, че от самото начало този данък е събиран като т.нар. кризисен данък само за три години, поради което е бил само временен.

133. Ето защо в крайна сметка ограничаването на свободата на установяване в резултат от базиран на оборота прогресивен данък върху доходите, с който се облагат телекомуникационни предприятия с голям оборот, би било обосновано.

81 Решения от 21 декември 2011 г., Комисия/Полша (C-271/09, EU:C:2011:855, т. 58) и от 11 октомври 2007 г., ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, т. 82 и цитираната съдебна практика).

82 Решения от 30 юни 2016 г., Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, т. 33), от 22 януари 2013 г., Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, т. 50), от 9 ноември 2010 г., Volker und Markus Schecke и Eifert (C-92/09 и C-93/09, EU:C:2010:662, т. 76 и сл.) и от 12 юли 2001 г., Jippes и др. (C-189/01, EU:C:2001:420, т. 81).

4. Заключение по първия преюдициален въпрос

134. Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС допускат унгарския специален данък, предвиден за телекомуникационния пазар.

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

135. Следователно остава още да се провери дали прогресивно структурираният унгарски специален данък за телекомуникационния пазар представлява помощ. Според запитващата юрисдикция това е така, предвид факта че най-високата данъчна ставка от 6,5 % се прилага едва след достигането на определени прагове на оборот.

1. По допустимостта на втория преюдициален въпрос

136. Най-напред обаче следва да се изясни дали вторият въпрос от преюдициалното запитване изобщо е недопустим. Този въпрос възниква предвид постоянната практика на Съда, съгласно която, 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 помощ⁸³.

137. 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 помощи⁸⁴. В такава хипотеза засегнатото данъчнозадължено лице може да възрази и срещу наложената му данъчна тежест, която неминуемо е свързана с поставянето в по-благоприятно положение на трети лица.

138. Случаят обаче не е такъв. В настоящия случай тежестта за жалбоподателя в главното производство възниква в резултат от облагането му с общ данък, който постъпва в общия държавен бюджет и следователно не 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.

139. Ето защо Vodafone не може да твърди пред националните съдилища незаконосъобразност на предоставеното на други предприятия данъчно освобождаване, за да избегне плащането на този данък.

140. Единствено решение *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵ на Съда изглежда е в разрез с гореизложеното. Съгласно това решение за допустимостта на някои преюдициални въпроси следва да е достатъчно „исканията“ на данъчнозадълженото лице „да целят да се оспори и валидността на разпоредбите“. Не е необходимо да се изяснява дали това изобщо е така в производство относно законосъобразността на акт за установяване на данъчни задължения както в случая, тъй като дори в това решение Съдът по-нататък правилно подчертава, че „лицето, задължено да плаща определен данък, не може да твърди, че данъчна мярка, от която

83 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).

84 За релевантността на този въпрос вж. 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).

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

се ползват други предприятия, представлява държавна помощ, за да избегне плащането на този данък⁸⁶. Ако обаче случаят е такъв, тогава въпросът относно помощта в полза на друго лице в рамките на производство, в което се разглежда единствено собственото данъчно задължение, както в настоящия случай, не е от значение за решаването на спора, следователно е недопустим.

141. В тази насока следва също да се има предвид, че по принцип Комисията трябва да следи за възстановяването на неправомерно предоставена помощ, което Съдът наскоро отново уточни⁸⁷. Необлагането на Vodafone обаче не би съставлявало възстановяване, а би разширило обхвата на помощта по отношение на друго лице (в случая Vodafone) и следователно не би премахнало нарушението на конкуренцията, а би довело до още по-голямо нарушение на конкуренцията.

142. За разлика от това, в съответствие с посочената съдебна практика е съд, който следва да се произнесе относно предоставянето на освобождаване от облагане — какъвто е случаят по дело A-Brauerei⁸⁸ — да може да сезира Съда с този въпрос. Обратно на становището на Комисията, изразено в съдебното заседание, този случай съвсем не е сходен с настоящия. Всъщност в подобен случай става въпрос за предоставянето на помощта на получателя ѝ, а не за отмяната на акт за установяване на данъчни задължения по отношение на трето лице (в случая Vodafone), което иска да бъде включено в обхвата на помощта.

143. Тази констатация не може да бъде оборена и с довода, че не е възможно, както твърди Vodafone в съдебното заседание, възстановяване посредством последващо облагане на по-малките предприятия. 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 възстановена⁸⁹. Както е постановил Съдът, принципът „никой не може да бъде задължен да прави нещо невъзможно“ е един от основните принципи на правото на Съюза⁹⁰. 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.

144. Обратно на становището, застъпено от Комисията в съдебното заседание, допустимостта на преюдициалния въпрос не може да се изведе и от скорошното решение на Съда по дело ANGED⁹¹ 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, поради което Съдът правилно приема преюдициалния въпрос за допустим.

86 Решение от 15 юни 2006 г., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43).

87 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. 90 и сл.).

88 Решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 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).

90 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).

91 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).

145. Ако обаче действието на съдебното решение се разпростира единствено спрямо заинтересованото лице, което — както в случая участниците в производството потвърждават — оспорва само акта за установяване на данъчните му задължения, то развитата от Съда теза в решение ANGED е неотнормима, поради което и се прилага горепосоченият принцип. Ето защо в съответствие с постоянната практика на Съда — в която дори се цитира решение *Air Liquide Industries Belgium*⁹² на Съда — следва да се приеме, че вторият въпрос по настоящото дело е недопустим⁹³.

146. Жалбоподателят си запазва възможността да поиска от национален съд да извърши абстрактен контрол на Закона. В такъв случай този съд може да отправи съответно преюдициално запитване.

147. С оглед на гореизложеното следва да се приеме, че 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 данък⁹⁴. Следователно преюдициалното запитване е недопустимо в частта относно поставения с него втори въпрос.

2. При условията на евентуалност: правен анализ

148. Ако въпреки това приеме втория въпрос за допустим, 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.

149. 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 конкуренцията⁹⁵.

150. Решаващият критерий в настоящия случай е този за селективно предимство. С други думи, възниква въпросът дали прогресивна данъчна ставка представлява селективно предимство, което следва да бъде обосновано, за лицата, които поради прогресивното данъчно облагане плащат по-малко данъци както като абсолютна, така и като относителна стойност в сравнение с други данъчнозадължени лица. До неотдавна на този въпрос все още щеше ясно и точно да бъде даден отрицателен отговор. Междувременно точно този въпрос се поставя по настоящото дело.

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

93 В този смисъл изрично е в сходен случай и решение от 6 октомври 2015 г., *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, т. 21 и сл.).

94 Решение 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).

95 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).

151. Това обстоятелство подтиква генералния адвокат Saugmandsgaard Øe принципно да постави под въпрос досегашната схема за проверка на Съда. Така той изрично счита следното⁹⁶:

„Да вземем един краен пример: мярка, предвиждаща прогресивни данъчни ставки, определени в зависимост от равнището на доходите, несъмнено представлява мярка с общ характер съгласно класическия метод на анализ, при положение че всяко предприятие може да се ползва от най-благоприятните ставки. Обратно, съгласно метода на референтната рамка най-благоприятните ставки представляват диференциация, която трябва да бъде потвърдена или от липсата на сходство (втори етап) или да бъде обоснована от естеството или от общата структура на разглежданата система (трети етап). За да бъде съвсем ясен, не претендирам, разбира се, че методът на референтната рамка автоматично би квалифицирал прогресивните ставки на облагане като селективни^[97], а по-скоро че включва тази възможност, тъй като се поставя въпросът за легитимността на мерките, които предварително се изключват с класическия метод на анализ. Тази опасност от разширяване на обхвата на разпоредбите относно държавните помощи се отнася по-специално до мерки, сходни на тези, които в миналото Съдът е квалифицирал като мерки с общ характер“.

152. Споделям тези опасения, но считам, че те могат да бъдат взети предвид и в рамките на т.нар. метод на референтната рамка. Въз основа на този метод най-напред трябва да се провери в какво се изразява предимството (по този въпрос вж. т. 153 и сл.), което би могло да бъде преценено като селективно (по този въпрос вж. т. 157 и сл.).

а) По понятието за предимство

153. Що се отнася до въпроса дали с разглежданите в главното производство разпоредби се предоставя определено предимство на облагодетелствания субект, следва да се припомни, че 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 условия⁹⁸.

154. 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 ДФЕС⁹⁹. 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 последици¹⁰⁰.

⁹⁶ Заключение на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, т. 66 и 67).

⁹⁷ „В това отношение ще отбележа, че в точка 139 от Известието на Комисията относно понятието за държавна помощ се уточнява, че прогресивното естество на подоходния данък и преразпределителната му цел могат да представляват обосновки, изведени от естеството или от общата структура на съответния режим“.

⁹⁸ 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).

⁹⁹ 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).

¹⁰⁰ 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).

155. 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 — както малки, така и големи — които са с оборот до 500 милиона форинта не се облагат, а с оборот от 500 милиона до 5 милиарда форинта — по намалена данъчна ставка. Това се отнася и за Vodafone.

156. В най-добрия случай различната средна данъчна ставка, резултат от прилагането на прогресивната ставка — на която се позовават както Vodafone, така и Комисията — представлява предимство, което поставя данъчнозадълженото лице с по-малък оборот в по-благоприятно положение.

б) Селективност на предимството в данъчното право

157. В това отношение следва да се провери дали по-ниската данъчна ставка при по-малък оборот трябва да се разглежда като „поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, тоест дали съгласно практиката на Съда е налице „селективно“ предимство.

158. Проверката на тази селективност винаги създава значителни затруднения, когато става дума за данъчни режими на държавите членки¹⁰¹. 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 субекти¹⁰². Следвайки тази съдебна практика, би трябвало да се приеме, че не е налице селективност. Не може да се стигне до друг извод и въз основа на решение *World Duty Free Group*¹⁰³. Всъщност това решение се отнася до особен случай на „насърчаване на износа“ на местни предприятия за инвестиции в чужбина в ущърб на чуждестранни предприятия, което противоречи на правния постулат, залегнал в член 111 ДФЕС. Следователно специфични субсидии за износ могат да отговарят на критерия за селективност дори ако се прилагат спрямо всички данъчнозадължени лица.

159. 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 селективен¹⁰⁴. Следвайки тази логика, също би трябвало да се приеме, че не е налице селективност в настоящия случай.

101 Вж. и само актуалните решения и представените по тях заключения:

Решение от 19 декември 2018 г., *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024) и заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

Решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding, в несъстоятелност)/Комисия* (C-203/16 P, EU:C:2018:505) и заключението на генералния адвокат Wahl по дело *Andres/Комисия* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

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) заедно със 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).

102 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), 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. 73) и от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35).

103 Решение от 21 декември 2016 г. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т.73, 74, 86 и сл.).

104 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 (Heitkamp BauHolding, в несъстоятелност)/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).

160. Същевременно обаче е безспорно, че и общите данъчни закони трябва да се преценяват през призмата на забраната за предоставяне на помощи, установена в член 107 ДФЕС¹⁰⁵. По тази причина Съдът е установил специални условия за установяването, че данъчните предимства са селективни. Дали това се нарича дву- или трифазен подход, е въпрос, който в това отношение не е решаващ¹⁰⁶. При всички положения решаващото е дали според критериите на националната данъчна система условията за предоставяне на данъчното предимство са определени по недискриминационен начин¹⁰⁷.

161. 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, евентуално е селективно¹⁰⁸. Последното предполага да е налице разлика в третирането на предприятия в сходно положение, която не може да бъде обоснована. При това Комисията трябва да носи тежестта за доказване на разликата в третирането, а държавата членка — за обосноваването¹⁰⁹.

162. Подобно на генералния адвокат Vobek¹¹⁰ считам, че проверката за селективност в крайна сметка е „просто“ проверка за наличие на дискриминация. Ето защо най-напред ще проверя дали е налице разлика в третирането (по този въпрос вж. т. 173 и сл.), а след това — дали тази разлика в третирането е обоснована (по този въпрос вж. т. 176 и сл.). Преди това ще изложи съображенията, поради което обичайната схема на проверка следва минимално да се измени при първоначалното установяване на референтна рамка (по този въпрос вж. т. 164).

1) Изменение при първоначалното създаване на референтна рамка

163. В случая на общи данъчни режими, по-специално на такива, които за първи път създават референтната рамка, е необходимо да се извърши изменена проверка с цел да се установи селективността им. Тази проверка е необходима с оглед на факта, че предвиденото в данъчното право диференциране — за разлика от субсидията в тесен смисъл под формата на парични средства — неизбежно е част от данъчна система с общо действие, прилага се еднакво за всички и данъчнозадълженото лице неизбежно е обвързано по общ начин от тези евентуално благоприятни разграничения, без собствената му намеса. В това отношение посоченото положение силно се различава от това при „обикновена“ индивидуална помощ.

105 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).

106 Така и в заключение на генералния адвокат Vobek по дело Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:289, т. 28), който определя този въпрос като „по-скоро академич[ен]“.

107 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).

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

109 В тази насока заключението на генералния адвокат Vobek по дело Белгия/Комисия (C-270/15 P, EU:C:2016:289, т. 27); относно носената от Комисията тежест на доказване: решение от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding, в несъстоятелност)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 84), от 4 юни 2015 г., Комисия/MOL (C-15/14, EU:C:2015:362, т. 59) и от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-279/08 P, EU:C:2011:551, т. 62); относно носената от държавата членка тежест на доказване: решение от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding, в несъстоятелност)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 87), 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. 146), от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия (C-279/08 P, EU:C:2011:551, т. 62) и от 29 април 2004 г., Нидерландия/Комисия (C-159/01, EU:C:2004:246, т. 43).

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

164. В крайна сметка Съдът също вече е извършил изменена в този смисъл проверка по дела ANGED¹¹¹, в които също липсва референтна рамка, която да дерогира режима, а самият режим, предмет на разглеждане, съставлява референтната рамка. Настоящият случай също е такъв. Прогресивната данъчна ставка не представлява изключение от „обичайна“ (пропорционална?) данъчна ставка, предвидена за определени предприятия, а самата тя е правилото. Това правило има за последица, че всички данъчнозадължени лица подлежат на облагане по различни средни данъчни ставки.

165. Съгласно съдебната практика обаче такива „благоприятни“ разграничения, които не са субсидии в тесен смисъл, могат да се считат за държавни помощи само когато *имат същото* естество и последици като тях¹¹². Това е от особено значение с оглед на данъчната автономия на държавите членки, когато те за първи път определят референтната рамка.

166. Само когато държава членка използва определянето на референтната рамка, за да разпределя предимства за цели извън самата данъчна система, е налице и основание тези данъчни предимства да се приравнят на субсидии в тесен смисъл¹¹³. Следователно мярка, представляваща изключение от прилагането на общата данъчна система, може да бъде обоснована, ако съответната държава членка успее да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на данъчната ѝ система¹¹⁴. Ето защо общи разграничения в рамките на съгласуваната данъчна система едва ли биха могли да представляват селективно предимство.

167. При задълбочен анализ се установява, че тези съображения са в основата и на основополагащото решение по дело Gibraltar¹¹⁵, на което Комисията по същество се позовава в писменото си становище. В случая по това дело референтната рамка също е била създадена за първи път 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 несъгласуваност¹¹⁶.

168. В крайна сметка несъгласуваността на данъчното право реално може да е индигия за наличието на злоупотреба с данъчното право. Този път 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. Така погледнато, проверката за селективност във връзка със създаването на референтната рамка се свежда до проверка за съгласуваност на създадената система.

111 Решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 50 и сл.), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 43 и сл.) и от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 38 и сл.).

112 Вж. по-специално решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 22), от 19 март 2013 г., Bouygues и Bouygues Télécom/Комисия (C-399/10 P и C-401/10 P, EU:C:2013:175, т. 101), от 15 юни 2006 г., Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 29) и от 23 февруари 1961 г., De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Върховен орган (30/59, EU:C:1961:2, стр. 43)..

113 Вж. също в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22—27).

114 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).

115 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).

116 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).

169. В случая на Гибралтар Съдът в крайна сметка правилно приема, че не е налице съгласуваност. Нито масата на заплатите, нито заемането на служебни помещения са ясни фактори за целите на общо, еднакво облагане на доходите, което е била целта на националния закон. Отнася ли се обаче това за прогресивен, базиран на оборота специален данък върху доходите от стопанска дейност? Действително ли е непоследователно от телекомуникационните предприятия с голям оборот да се събират повече данъци (както като абсолютна, така и като относителна стойност), отколкото от телекомуникационно предприятие с малък оборот?

2) Критерий за проверка при проверката за съгласуваност

170. Изразените от различни генерални адвокати¹¹⁷ опасения (по-специално за проблемите 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) 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. Без такъв по-смекчен критерий за проверка на Съда в крайна сметка би се наложило да преценява всяко диференциране, предвидено във всеки национален данъчен закон, тъй като то неизбежно поставя едно данъчнозадължено лице в по-благоприятно, а друго — в по-неблагоприятно положение.

171. 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 положение¹¹⁸, което е очевидно.

172. От друга страна, дори това условие да е изпълнено, поставянето в по-благоприятно положение може да е обосновано от естеството или общите цели на системата, от която то е част, по-специално ако конкретен данъчен режим произтича пряко от основните или ръководните принципи на националната данъчна система¹¹⁹, които все пак 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 площта¹²⁰.

117 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).

118 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. т. 42) и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

119 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. 43 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).

120 Решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 52 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. 40 и сл.).

i) Неравно третиране на предприятия в сходно положение

173. В това отношение най-напред следва да се провери дали в рамките на данъчната система на държава членка е налице неравно третиране, което не може да бъде обосновано. Освен това съгласно текста на член 107, параграф 1 ДФЕС разглежданото необосновано неравно третиране трябва да се отнася до разграничение в полза или на определено предприятие, или на определено производство на стоки. Затова Съдът приема — по-специално в решение Gibraltar, че данъчният режим трябва да идентифицира ползващите се от тези предимства предприятия чрез характеристиките, специфични за тях, като привилегирована категория¹²¹.

174. Случаят с данък като разглеждания обаче не е такъв. По-големите и по-малките телекомуникационни 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 положение.

175. 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

176. Ако при все това Съдът приеме, че е налице сходно положение на предприятие, например с годишен нетен оборот от 10 000 EUR/HUF, и предприятие с годишен нетен оборот от 100 000 000 EUR/HUF, следва още да се прецени дали неравното третиране, свързано с различната средна ставка на прогресивен данък, може да бъде обосновано.

177. Както подчертава и Съдът в решение World Duty Free¹²², в това отношение е определяща 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.

178. Във връзка с това обаче трябва да се вземат предвид не само изрично посочените в националния закон цели, но и целите, изведени от националния закон чрез тълкуване¹²³. 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 техники¹²⁴.

179. 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 цели¹²⁵.

121 Вж. 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. 104).

122 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).

123 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 посочено в преамбюла.

124 Решения от 28 юни 2018 г., Andres (Heitkamp BauHolding, в несъстоятелност)/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).

125 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).

180. В настоящия случай отговорът на този въпрос категорично е отрицателен. Както бе посочено по-горе (т. 108 и сл.), изрично посочената в преамбюла цел на Закона 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 — известна „преразпределителна функция“, ако икономически по-силни играчи понасят по-големи финансови тежести отколкото икономически по-слаби играчи (произтичаща от принципа на социалната държава). В Известието си от 19 юли 2016 година 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 данък¹²⁶.

181. 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. От гледна точка на данъчното право всички тези цели не са неприсъщи.

182. Противно на становището, което Комисията изглежда застъпва, подоходното облагане в зависимост от печалбата също не е единствената правилна форма на данъчно облагане, както постанови неотдавна и Общият съд¹²⁷, 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. 100).

183. 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. В правото в областта на държавните помощи обаче се поставя въпросът не за по-точната данъчна система, а за нарушението на конкуренцията между двама конкуренти. Такова положение 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“ като в положението, при което при по-висока печалба трябва да се плаща по-висок данък. Всъщност това безспорно 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 причини, свързани с данъчната система.

184. Размерът на оборота е показател (който във всеки случай не е явно погрешен) за известни финансови възможности (по този въпрос вж. по-горе т. 118 и сл.). Поради това, както самата Комисия посочва в Предложението за данък върху цифровите услуги¹²⁸ — оборотът може да се разглежда и като (донякъде по-груб) показател за по-голяма икономическа сила, а следователно и за по-големи финансови възможности.

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

¹²⁶ 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).

¹²⁷ Решение от 16 май 2019 г., Полша/Комисия (Т-836/16 и Т-624/17, EU:T:2019:338, т. 65 и сл.).

¹²⁸ 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.

186. 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 управление¹²⁹) и по-труден за заобикаляне, отколкото например печалбата (по този въпрос вж. по-горе т. 123). Както Съдът вече е постановил¹³⁰, предотвратяването на злоупотребите в данъчното право също може да представлява обосновка в правото в областта на държавните помощи.

187. 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

188. 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.

VI. Заключение

189. 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 по-големите предприятия се облагат с по-висок данък и тези предприятия фактически са мажоритарна собственост на чуждестранни акционери. Положението би било различно само 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.
3. Унгарският специален данък, в качеството си на базиран на оборота пряк данък върху доходите, не може да се характеризира като данък върху оборота, поради което член 401 от Директивата за ДДС допуска този данък“.

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

130 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.).