



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

3 март 2020 година \*

„Преюдициално запитване — Свобода на установяване — Данък върху оборота в сектора на търговията на дребно в търговски обекти — Прогресивен данък, който засяга в по-голяма степен предприятията, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки, отколкото местните предприятия — Ставки на прогресивния данък, приложими за всички данъчнозадължени лица — Размерът на оборота като неутрален разграничителен критерий — Данъчни възможности на данъчнозадължените лица — Държавни помощи“

По дело C-323/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария) с акт от 19 март 2018 г., постъпил в Съда на 16 май 2018 г., в рамките на производство по дело

**Tesco-Global Áruházak Zrt.**

срещу

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága**

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, J.-C. Bonichot (докладчик) и E. Regan, председатели на състави, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Pešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe и N. Piçarra, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Şereş, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 29 април 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Tesco-Global Áruházak Zrt., от Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- за унгарското правителство, от M. Z. Fehér, G. Koós и D.R. Gesztelyi, в качеството на представители,

\* Език на производството: унгарски.

- за полското правителство, от В. Majczyna, М. Rzotkiewicz и А. Kramarczyk, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal и А. Armenia, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 4 юли 2019 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 18 ДФЕС, 26 ДФЕС, 49 ДФЕС, 54—56 ДФЕС, 63 ДФЕС, 65 ДФЕС, 107 ДФЕС, 108 ДФЕС и 110 ДФЕС, както и на принципите на ефективност и предимство на правото на Съюза и на равностойност на производствата.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Tesco-Global Áruházak Zrt. (наричано по-нататък „Tesco“) и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (дирекция „Жалби“ към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „дирекция „Жалби“) относно плащането на данък върху оборота в сектора на търговията на дребно в търговски обекти (наричан по-нататък „специалният данък“).

### Унгарската правна уредба

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

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

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

„За целите на настоящия закон:

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

[...]

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

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

„С данък се облагат:

а) търговията на дребно в търговски обекти,

[...]“.

6 В член 3 от този закон данъчнозадължените лица са определени по следния начин:

„(1) Данъчнозадължени лица са юридическите лица, другите организации по смисъла на Общия данъчен кодекс и 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“.

7 Член 4, параграф 1 от посочения закон гласи:

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

8 Член 5 от същия закон предвижда:

„Данъчната ставка:

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

[...]“.

9 Член 124/В от Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Закон № XCII от 2003 г. за приемане на Данъчен кодекс) гласи:

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

10 Член 128, параграф 2 от този закон предвижда:

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

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 11 Tesco е търговско дружество по унгарското право, което осъществява търговия на дребно и на едро в търговски обекти. Като част от група със седалище в Обединеното кралство то е веригата за търговия на дребно, реализирала най-големия оборот на унгарския пазар в периода от 1 март 2010 г. до 28 февруари 2013 г.
- 12 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (дирекция „Големи данъкоплатци“ към Националната данъчна и митническа администрация, Унгария, наричана по-нататък „долустоящият данъчен орган“) прави данъчна ревизия на Tesco относно всички платени данъци и получени от бюджета помощи за посочения период.
- 13 В резултат на тази ревизия долустоящият данъчен орган установява допълнителни задължения на Tesco в частност за специалния данък в размер на 1 396 684 000 HUF (приблизително 4 198 852 EUR) и констатира в полза на това дружество надвзет данък в размер на 17 900 000 HUF (приблизително 53 811 EUR) за същия данък. Приема се, че неплатените данъци са в общ размер на 4 634 131 000 HUF (приблизително 13 931 233 EUR), като във връзка с тях е наложена имуществена санкция в размер на 873 760 000 HUF (приблизително 2 626 260 EUR), ведно с лихви за забава в размер на 956 812 000 HUF (приблизително 2 875 889 EUR).
- 14 След като е сезирана с жалба по административен ред срещу решението на долустоящия данъчен орган, дирекция „Жалби“ потвърждава това решение в частта относно специалния данък. За сметка на това изменя посоченото решение в частта относно установения в полза на Tesco надвзет данък в размер на 249 254 000 HUF (приблизително 749 144 EUR) и относно установените в негова тежест задължения в размер на 3 058 090 000 HUF (приблизително 9 191 226 EUR), от които 3 013 077 000 HUF (приблизително 9 070 000 EUR) са приети за неплатени данъци. Наред с това данъчно задължение дирекция „Жалби“ разпорежда на Tesco да заплати сума в размер на 1 396 684 000 HUF (приблизително 4 198 378 EUR) за специалния данък и имуществена санкция в размер на 468 497 000 HUF (приблизително 1 408 284 EUR), както и лихви за забава в размер на 644 890 000 HUF (приблизително 1 938 416 EUR).
- 15 Tesco обжалва решението на дирекция „Жалби“ пред Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща, Унгария). То поддържа, че не е налице установеното в негова тежест задължение за плащане на специалния данък, като изтъква, че законодателството относно този данък накърнява свободата на установяване, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали. Освен това то нарушавало принципа на равенство, съставлявало забранена държавна помощ и било в противоречие с член 401 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).
- 16 Tesco твърди по-специално че поради силно прогресивната скала на специалния данък и структурата на унгарския пазар на търговия на дребно всички дружества, облагани по най-ниските ставки, са притежавани от унгарски физически или юридически лица и действат под режим на франчайзинг. За сметка на това дружествата, облагани по най-високите ставки,

били, с едно изключение, предприятия, свързани с дружества със седалище в друга държава членка. Поради това дружествата, притежавани от чуждестранни физически или юридически лица, понасяли несъразмерна част от тежестта на този данък.

- 17 Според запитващата юрисдикция Законът за специалния данък в някои сектори може да е в противоречие с членове 18 ДФЕС, 26 ДФЕС, 49 ДФЕС, 54—56 ДФЕС, 63 ДФЕС, 65 ДФЕС, 107 ДФЕС, 108 ДФЕС и 110 ДФЕС по-специално защото реалната тежест на този данък се понася главно от данъчнозадължените лица с чуждестранни собственици. Тя отбелязва, че в решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), Съдът е разгледал прилаганото в този контекст правило за консолидация и е заключил, че е налице непряка дискриминация.
- 18 Освен това запитващата юрисдикция има съмнения дали Закон № ХСII от 2003 г. за приемане на Данъчен кодекс е съвместим с принципите на равностойност на производствата, на предимство и на ефективност на правото на Съюза.
- 19 При това положение *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Съд по административни и трудовоправни спорове Будапеща) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

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

2) Съвместимо ли е с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, уреждащи принципа на забрана на държавните помощи (член 107, параграф 1 ДФЕС), обстоятелството, че данъчнозадължените лица, експлоатиращи различни търговски обекти посредством едно-единствено търговско дружество и осъществяващи търговия на дребно в търговските обекти, фактически подлежат на облагане по най-високата ставка на определен силно прогресивен специален данък, докато дружествата на унгарски собственици, които са техни преки конкуренти и действат под режим на франчайзинг с едно и също лого — посредством търговски обекти, които по принцип се стопанисват от независими търговски дружества — фактически подлежат на облагане с нулева ставка или с някоя от по-ниските данъчни ставки, така че съотношението между данъка, заплатен от дружествата на чуждестранни собственици, и общите данъчни постъпления от специалния данък значително надвишава същото съотношение в случая на дружествата на унгарски собственици?

3) Трябва ли член 107 ДФЕС и член 108, параграф 3 ДФЕС да се тълкуват в смисъл, че обхващат данъчна мярка, която се намира в тясна връзка с данъчно освобождаване (представляващо държавна помощ), финансирана посредством събрания чрез тази мярка

данък, доколкото законодателят постига размера на предвидените приходи в бюджета, определени преди въвеждането на специалния данък върху търговията на дребно (в зависимост от оборота на операторите на пазара), посредством прилагането на прогресивна данъчна ставка в зависимост от оборота, а не посредством въвеждането на единна данъчна ставка, така че правната уредба преднамерено цели да освободи от данъчно облагане част от операторите на пазара?

- 4) Съвместима ли е с принципа на равностойност на производствата и с принципите на ефективност и на предимство на правото на Съюза практика на правоприлагащите органи на дадена държава членка, съгласно която при извършени служебно данъчни ревизии или при последващите съдебни производства — въпреки принципа на ефективност и задължението за неприлагане на несъвместимата национална разпорежба — не е възможно да се иска възстановяване на данъка, деклариран в съответствие с несъвместима с правото на Съюза национална данъчна разпорежба, тъй като данъчната администрация или съдът разглеждат въпроса за несъвместимостта с правото на Съюза само в специфични производства, образувани по инициатива на страната преди служебното производство, докато по отношение на данъка, деклариран в противоречие с националното право, нищо не пречи искането за възстановяване да бъде направено по време на производството пред данъчната администрация или пред съда?“.

#### **По искането за възобновяване на устната фаза на производството**

- 20 След представянето на заключението на генералния адвокат, на 2 септември 2019 г. Tesco подава в секретариата на Съда искане за възобновяване на устната фаза на производството на основание член 83 от Процедурния правилник на Съда.
- 21 В подкрепа на искането си Tesco изразява несъгласието си с посоченото заключение, и по-специално с някои изложени в него фактически обстоятелства по производството.
- 22 Следва обаче да се припомни, от една страна, че Статутът на Съда на Европейския съюз и Процедурният правилник на Съда не предвиждат възможност за заинтересованите субекти по член 23 от Статута да представят становища в отговор на заключението на генералния адвокат (решение от 6 март 2018 г., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, т. 26).
- 23 От друга страна, съгласно член 252, втора алинея ДФЕС генералният адвокат представя публично, при пълна безпристрастност и независимост, мотивирани заключения по делата, за които съгласно Статута на Съда на Европейския съюз се изисква неговото произнасяне. Съдът не е обвързан нито от това заключение, нито от изложените от генералния адвокат мотиви към него. Следователно несъгласието на заинтересован субект със заключението на генералния адвокат не може само по себе си да бъде основание за възобновяване на устната фаза на производството, независимо какви са разгледаните в заключението въпроси (решение от 6 март 2018 г., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, т. 27).
- 24 Независимо от това Съдът може във всеки момент, след изслушване на генералния адвокат, да разпорежи възобновяване на устната фаза на производството в съответствие с член 83 от своя процедурен правилник, по-специално когато смята, че делото не е достатъчно изяснено, или когато делото трябва да бъде решено въз основа на довод, който заинтересованите субекти не са разисквали (решение от 6 март 2018 г., Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, т. 28).
- 25 В случая Tesco само излага становище по заключението на генералния адвокат, без да представя никакъв нов довод, въз основа на който да трябва да се реши настоящото дело, поради което, след изслушване на генералния адвокат, Съдът приема, че разполага с всички необходими данни, за да се произнесе по делото, и че те са били обсъдени от заинтересованите субекти.

- 26 С оглед на изложените по-горе съображения искането за възобновяване на устната фаза на производството трябва да бъде отхвърлено.

### **По допустимостта на преюдициалното запитване**

- 27 Унгарското правителство поддържа, че запитващата юрисдикция не уточнява нито разпоредбите от Закона за специалния данък в някои сектори, които може да са в противоречие с правото на Съюза, нито причините, поради които има съмнения относно тълкуването на посочените в акта за преюдициално запитване разпоредби на Договора и основни принципи на правото на Съюза.
- 28 Следва обаче да се констатира, че представените от запитващата юрисдикция данни позволяват да се определят обхватът на преюдициалното запитване и контекстът, и по-специално правният контекст, в който то е отправено. Следователно в акта за преюдициално запитване, в който са изразени съмненията на запитващата юрисдикция относно съвместимостта на Закона за специалния данък в някои сектори с правото на Съюза, надлежно са посочени причините, поради които тя смята, че за разрешаването на спора в главното производство е необходимо тълкуване на правото на Съюза.
- 29 Поради това преюдициалното запитване е допустимо.

### **По преюдициалните въпроси**

#### ***По втория и третия въпрос***

- 30 Унгарското правителство и Европейската комисия изтъкват, че вторият и третият въпрос са недопустими, тъй като задължените по даден данък лица не могат, за да избегнат заплащането му, да повдигат възражение, че освобождаването от данъка, с което се ползват други лица, представлява неправомерна държавна помощ.
- 31 В това отношение следва най-напред да се припомни, че член 108, параграф 3 ДФЕС въвежда превантивен контрол на проектите за нови помощи. Така организираната превенция цели да бъдат привеждани в действие само помощите, които са съвместими с вътрешния пазар. За да се осъществи тази цел, изпълнението на проекта за помощ се отлага, докато съмнението относно неговата съвместимост бъде премахнато с окончателното решение на Комисията (решения от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 25 и 26 и от 5 март 2019 г., *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 84).
- 32 Прилагането на тази система за контрол е задължение, от една страна, на Комисията, и от друга — на националните юрисдикции, като съответните им задачи взаимно се допълват, но са различни (решение от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 27 и цитираната съдебна практика).
- 33 Докато преценката относно съвместимостта на мерките за помощ с вътрешния пазар е от изключителната компетентност на Комисията, която действа под контрола на юрисдикциите на Съюза, то до окончателното решение на Комисията националните юрисдикции следят за опазването на правата на правните субекти при евентуално нарушение от страна на държавните органи на забраната, предвидена в член 108, параграф 3 ДФЕС (решение от 21 ноември 2013 г., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 28).
- 34 Действията на националните юрисдикции произтичат от директния ефект, признат по отношение на установената в тази разпоредба забрана за привеждане в действие на проекти за помощи. Незабавното действие на тази забрана се простира върху всяка помощ, която е била

приведена в действие, без за нея да е отправено уведомление (решения от 21 ноември 2013 г., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 29 и от 5 март 2019 г., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 88).

- 35 Националните юрисдикции трябва да гарантират на правните субекти, че при нарушение на член 108, параграф 3, последно изречение ДФЕС ще бъдат приложени всички последици в съответствие с националното право както по отношение на действителността на актовете за изпълнение, така и по отношение на възстановяването на финансовите помощи, отпуснати в нарушение на посочената разпоредба или на евентуални временни мерки (решения от 21 ноември 2013 г., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, т. 30 и от 5 март 2019 г., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, т. 89).
- 36 Съдът обаче е постановил и че евентуалната незаконосъобразност, с оглед на нормите от правото на Съюза относно държавните помощи, на освобождаване от данък не може да засегне законосъобразността на събирането на този данък, поради което задължените по този данък лица не може, за да избегнат заплащането му, да повдигат възражение, че освобождаването, с което се ползват други лица, представлява държавна помощ (вж. в този смисъл решения от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др., C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 44, от 15 юни 2006 г., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 43 и от 26 април 2018 г., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 26).
- 37 При все това случаят е различен, когато спорът в главното производство не се отнася до молба за освобождаване от оспорения данък, а до законосъобразността на свързаните с него норми с оглед на правото на Съюза (решение от 26 април 2018 г., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 26).
- 38 Освен това Съдът многократно е постановявал, че данъците не попадат в приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно държавните помощи, освен ако не представляват начина на финансиране на мярка за помощ, така че да бъдат неразделна част от тази мярка. Когато начинът на финансиране на дадена помощ чрез данък е неразделна част от мярката за помощ, последиците, произтичащи от неспазването от националните органи на забраната за изпълнение, посочена в член 108, параграф 3, последното изречение ДФЕС, обхващат и този аспект на мярката за помощ, така че националните органи по принцип са длъжни да възстановят данъците, събрани в нарушение на правото на Съюза (решение от 20 септември 2018 г., Carrefour Hypermarchés и др., C-510/16, EU:C:2018:751, т. 14 и цитираната съдебна практика).
- 39 В това отношение следва да се припомни, че за да може данък да се разглежда като неразделна част от мярка за помощ, трябва да има задължителна връзка между предназначението на данъка и помощта съгласно релевантното национално законодателство, в смисъл че приходите от данъка задължително са предназначени за финансиране на помощта и влияят пряко върху нейния размер (решения от 15 юни 2006 г., Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 и C-41/05, EU:C:2006:403, т. 46 и от 7 септември 2006 г., Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, т. 44).
- 40 Следователно, ако няма задължителна връзка между предназначението на данъка и помощта, евентуалната неправомерност с оглед на правото на Съюза на оспорваната мярка за помощ не може да засегне законосъобразността на самия данък, поради което предприятията, които са задължени по него лица, не могат, за да избегнат плащането на данъка или да получат обратно платените по него суми, да повдигат възражение, че данъчната мярка, от която се ползват други лица, представлява държавна помощ (вж. в този смисъл решения от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, т. 51 и от 26 април 2018 г., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 26).



- 41 В случая спорът по главното производство се отнася до искане за освобождаване от специалния данък, отправено от Tesco до унгарската данъчна администрация. Както отбелязва по същество генералният адвокат в точка 132 от заключението си, данъчната тежест за Tesco възниква в резултат от облагането му с общ данък, който постъпва в държавния бюджет, без да е предназначен специално за финансирането на предимство в полза на конкретна категория данъчнозадължени лица.
- 42 Ето защо, дори да се предположи, че освобождаването от специалния данък, с което се ползват на практика някои данъчнозадължени лица, може да се квалифицира като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, няма задължителна връзка между предназначението на този данък и разглежданата в главното производство мярка за освобождаване.
- 43 От това следва, че евентуалната незаконосъобразност с оглед на правото на Съюза на освобождаването от специалния данък, с което се ползват на практика някои данъчнозадължени лица, не може да засегне законосъобразността на самия данък, поради което Tesco не може, за да избегне плащането на данъка или да получи обратно платените по него суми, да се позовава пред националните съдилища на незаконосъобразността на това освобождаване.
- 44 С оглед на всички изложени по-горе съображения вторият и третият въпрос са недопустими.

### ***По първия въпрос***

#### *По допустимостта*

- 45 Унгарското правителство поддържа, че за разрешаването на спора в главното производство не е необходимо да се отговаря на първия въпрос, тъй като в решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, Съдът вече се е произнесъл по съвместимостта на Закона за специалния данък в някои сектори с правото на Съюза.
- 46 В това отношение следва да се припомни, че независимо от наличието на практика на Съда, която разрешава разглеждания правен въпрос, националните юрисдикции запазват пълна свобода да сезират Съда, ако считат това за уместно, без обстоятелството, че разпоредбите, чието тълкуване е поискано, вече са били тълкувани от Съда, да води до отпадане на компетентността на Съда да се произнесе отново (решение от 6 ноември 2018 г., *Bauer и Willmeroth, C-569/16 и C-570/16, EU:C:2018:871*, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 47 Следователно обстоятелството, че в решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, Съдът вече е тълкувал правото на Съюза с оглед на същата национална правна уредба като разглежданата в главното производство, само по себе си не би могло да доведе до недопустимост на поставените по настоящото дело въпроси.
- 48 Нещо повече, запитващата юрисдикция подчертава, че в решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, Съдът е разгледал, във връзка със специалния данък за търговията на дребно, последиците от прилагането на правилото за консолидация на оборота, реализиран от свързани предприятия, за целите на Закона за специалния данък в някои сектори. Тя обаче счита, че за да разреши спора по главното производство, е необходимо да се определи дали скалата от прогресивни данъчни ставки на специалния данък според оборота може сама по себе си, независимо от прилагането на правилото за консолидация, да представлява непряка дискриминация по отношение на данъчнозадължените лица, контролирани от физически или юридически лица от други държави членки, които понасят реалната данъчна тежест, и следователно да противоречи на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.

49 При това положение първият въпрос е допустим.

*По същество*

- 50 В преюдициалния въпрос са посочени редица разпоредби от Договора, а именно отнасящите се съответно до свободата на установяване, свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали, както и тези на членове 18 ДФЕС, 26 ДФЕС и 110 ДФЕС, поради което следва най-напред да се уточни обхватът на този въпрос с оглед на особеностите на спора в главното производство.
- 51 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство (решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, т. 21 и цитираната съдебна практика).
- 52 Национално законодателство, което може да се прилага единствено по отношение на дяловите участия, позволяващи да се упражнява безспорно влияние върху решенията на дадено дружество и да се определя неговата дейност, попада в приложното поле на член 49 ДФЕС относно свободата на установяване (решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, т. 22).
- 53 Спорът в главното производство се отнася до твърдяната дискриминационна данъчна ставка, по която се облагат със специален данък данъчнозадължените лица, контролирани от граждани или дружества от други държави членки.
- 54 При това положение преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на разпоредбите от Договора, отнасящи се до свободата на установяване. Ето защо не следва да се тълкуват членове 56 ДФЕС, 63 ДФЕС и 65 ДФЕС, отнасящи се до свободното предоставяне на услуги и свободното движение на капитали.
- 55 По-нататък следва да се напомни, че член 18 ДФЕС е предназначен да се прилага самостоятелно само за положения, уредени от правото на Съюза, за които Договорът не предвижда специфични правила за недопускане на дискриминация. Принципът на недопускане на дискриминация обаче е приложен в областта на правото на установяване от член 49 ДФЕС (решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, т. 25 и цитираната съдебна практика).
- 56 Поради това не следва също да се тълкуват член 18 ДФЕС и член 26 ДФЕС.
- 57 На последно място, като следва от точка 27 от решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), след като не се установява специалният данък, с който се облагат стоките от други държави членки, да е по-висок от данъка върху местните стоки, тълкуването на член 110 ДФЕС е без значение за спора в главното производство.
- 58 Видно от гореизложеното, следва да се приеме, че първият въпрос се отнася до това дали членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат законодателство на държава членка относно данък върху оборота, чиято силно прогресивна скала води до това реалната данъчна тежест да се понася главно от предприятията, контролирани пряко или непряко от граждани на други държави членки или от дружества със седалище в друга държава членка.

- 59 Съгласно утвърдената съдебна практика свободата на установяване цели да гарантира национално третиране в приемащата държава членка на гражданите на други държави членки и на дружествата, посочени в член 54 ДФЕС, и забранява, що се отнася до дружествата, всякаква дискриминация, основана на местонахождението на седалището (решение от 26 април 2018 г., ANGED, C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 16 и цитираната съдебна практика).
- 60 За да бъде ефективна, свободата на установяване трябва да включва възможността дадено дружество да се позове на ограничение на тази свобода по отношение на свързано с него дружество, доколкото подобно ограничение засяга данъчното облагане и на първото дружество (вж. в този смисъл решение от 1 април 2014 г., Felixstowe Dock and Railway Company и др., C-80/12, EU:C:2014:200, т. 23).
- 61 В случая Tesco е със седалище в Унгария, но е част от група с дружество майка, чието седалище е в Обединеното кралство. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точка 41 от заключението си, тъй като това дружество майка упражнява дейността си на унгарския пазар чрез дъщерно дружество, свободата му на установяване може да бъде засегната от всяко ограничение по отношение на последното. Следователно, противно на поддържаното от унгарското правителство, в главното производство с основание може да се изтъкне ограничение на свободата на установяване на посоченото дружество майка.
- 62 В това отношение е забранена не само явната дискриминация, основана на седалището на дружествата, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (решения от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, т. 30 и от 26 април 2018 г., ANGED, C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 17).
- 63 Освен това задължително облагане, което предвижда привидно обективен разграничителен критерий, но в повечето случаи поставя в по-неблагоприятно положение, с оглед на характеристиките си, дружествата със седалище в друга държава членка, чието положение е сходно с това на дружествата със седалище в държавата членка по облагането, представлява непряка дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата, забранена с членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС (решение от 26 април 2018 г., ANGED, C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 18).
- 64 В случая в Закона за специалния данък в някои сектори не се провежда никакво разграничение между предприятията в зависимост от местонахождението на седалището им. Всъщност всички предприятия, осъществяващи дейност в Унгария в сектора на търговията на дребно в търговски обекти, подлежат на облагане с този данък и данъчните ставки, съответно приложими за различните нива на оборот, определени в този закон, важат за всички тези предприятия. Следователно този закон не установява никаква пряка дискриминация.
- 65 За сметка на това Tesco и Комисията поддържат, че поради самия факт, че специалният данък се характеризира със силно прогресивна скала, данъчнозадължените лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, са поставени в по-благоприятно положение спрямо данъчнозадължените лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки, поради което предвид характеристиките си специалният данък установява непряка дискриминация.
- 66 Както бе припомнено в точка 8 от настоящото решение, специалният данък, който е базиран на оборота прогресивен данък, включва, що се отнася до търговията на дребно в търговски обекти, първа ставка от 0 % за частта от облагаемата основа до 500 милиона форинта (понастоящем приблизително 1,5 милиона евро), втора ставка от 0,1 % за частта от облагаемата основа над 500 милиона форинта до 30 милиарда форинта (понастоящем приблизително от 1,5 милиона евро до 90 милиона евро), трета ставка от 0,4 % за частта от облагаемата основа над 30 милиарда

форинта до 100 милиарда форинта (понастоящем приблизително от 90 милиона евро до 300 милиона евро) и четвърта ставка от 2,5 % за частта от облагаемата основа над 100 милиарда форинта (понастоящем приблизително 300 милиона евро).

- 67 При все това от данните на унгарските власти относно разглежданите в настоящия случай данъчни години, както са представени от Комисията и Унгария, е видно, че по отношение на търговията на дребно в търговски обекти през разглеждания в главното производство период всички данъчнозадължени лица, облагани само по базовата ставка, са собственост на унгарски физически или юридически лица, докато данъчнозадължените лица, облагани по третата и четвъртата ставка, в по-голямата част от случаите се притежават от физически или юридически лица от други държави членки.
- 68 Освен това от становището на унгарското правителство е видно, че през този период по-голямата част от специалния данък се понася от данъчнозадължени лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки. Според Tesco и Комисията от това следва, че посочените данъчнозадължени лица понасят пропорционално по-голяма данъчна тежест от тази за данъчнозадължените лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, с оглед на данъчната им основа, тъй като последните данъчнозадължени лица на практика са освободени от специалния данък или са облагани само със съвсем малка ставка и със значително по-ниска ефективна ставка спрямо данъчнозадължените лица с по-висок оборот.
- 69 Следва да се припомни обаче, че при актуалното състояние на хармонизиране на данъчното право на Съюза държавите членки са свободни да установяват системата на данъчно облагане, която намират за най-подходяща, поради което решението за прилагане на прогресивно данъчно облагане попада в обхвата на правото на преценка на всяка държава членка (вж. в този смисъл решения от 22 юни 1976 г., *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, т. 9 и от 6 декември 2007 г., *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, т. 51 и 53).
- 70 В този контекст и противно на поддържаното от Комисията, прогресивното данъчно облагане може да се основава на оборота, тъй като, от една страна, размерът на оборота представлява неутрален разграничителен критерий, и от друга, той е релевантен показател за данъчните възможности на данъчнозадължените лица.
- 71 В случая, видно от данните, с които разполага Съдът, и по-специално от откъса от преамбюла на Закона за специалния данък в някои сектори, възпроизведен в точка 3 от настоящото решение, като предвижда прилагане на основана на оборота силно прогресивна скала, този закон цели да бъдат обложени данъчнозадължените лица, чиито данъчни възможности „надхвърлят общото равнище на данъчните задължения“.
- 72 Обстоятелството, че по-голямата част от такъв специален данък се понася от данъчнозадължени лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки, не би могло само по себе си да представлява дискриминация. Всъщност, както отбелязва генералният адвокат по-специално в точки 62, 65 и 78 от заключението си, посоченото обстоятелство се обяснява с това, че унгарският пазар на търговията на дребно в търговски обекти е доминиран от такива данъчнозадължени лица и че те реализират на него най-високия оборот. Следователно това обстоятелство е случайно, дори алеаторно, и може да бъде налице, включително и при система на пропорционално облагане, винаги когато съответният пазар е доминиран от предприятия от други държави членки или от трети държави или от местни предприятия, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки или от трети държави.

- 73 Освен това следва да се отбележи, че с базовата ставка от 0% не се облагат единствено данъчнозадължените лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, тъй като, както във всяка система на прогресивно данъчно облагане, всяко осъществяващо дейност на съответния пазар предприятие се ползва от данъчното облекчение за частта от оборота му, която не надвишава определената за съответното ниво на оборот горна граница.
- 74 От посоченото следва, че силно прогресивните ставки на специалния данък не въвеждат поради самото си естество основана на местонахождението на седалището на дружествата дискриминация между данъчнозадължени лица, притежавани от унгарски физически или юридически лица, и данъчнозадължени лица, притежавани от физически или юридически лица от други държави членки.
- 75 Следва също да се подчертае, че настоящото дело се различава от това, по което е постановено решение от 5 февруари 2014 г., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Всъщност, както следва от точки 34—36 от това решение, делото се отнася до прилагане едновременно на силно прогресивни данъчни ставки за облагане на оборота и на правило за консолидация на оборота на свързани предприятия, в резултат на което принадлежащите към група от дружества данъчнозадължени лица се облагат въз основа на „фиктивен“ оборот. В това отношение Съдът е приел по същество в точки 39—41 от посоченото решение, че ако се установи, че на пазара на продажбите на дребно в търговски обекти в съответната държава членка данъчнозадължените лица, които са част от група дружества и подлежат на облагане по най-високата ставка на специалния данък, в повечето случаи са „свързани“ по смисъла на националната правна уредба с дружества със седалище в други държави членки, има опасност „прилагането на силно прогресивната ставка на специалния данък върху консолидирана данъчна основа от оборота“ да действа конкретно във вреда на данъчнозадължените лица, „свързани“ с такива дружества, и следователно да е налице непряка дискриминация, основана на седалището на дружествата, по смисъла на членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС.
- 76 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, с което се въвежда силно прогресивен данък върху оборота, чиято реална тежест се понася главно от предприятия, контролирани пряко или непряко от граждани на други държави членки или от дружества със седалище в друга държава членка, поради това че тези предприятия реализират най-високия оборот на съответния пазар.

#### ***По четвъртия въпрос***

- 77 С оглед на всички изложени по-горе съображения не следва да се отговаря на четвъртия въпрос.

#### ***По съдебните разноски***

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

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

**Членове 49 ДФЕС и 54 ДФЕС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат законодателство на държава членка, с което се въвежда силно прогресивен данък върху оборота, чиято реална тежест се понася главно от предприятия, контролирани пряко или непряко от граждани на други държави членки или от дружества със седалище в друга държава членка, поради това че тези предприятия реализират най-високия оборот на съответния пазар.**

Подписи