Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 15 października 2020 r.[1]

Sprawa C-596/19 P

Komisja Europejska
przeciwko

Węgrom

Odwołanie – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Podatek od reklam oparty na obrocie – Korzyść i selektywność – Standard kontroli przy ustalaniu systemu odniesienia – Spójność systemu odniesienia – Korzyść przy progresywnej stawce opodatkowania – Standard kontroli w odniesieniu do odstępstwa od systemu odniesienia – Korzyść w postaci możliwości uwzględnienia strat w pierwszym roku podatkowym – Nierówne traktowanie – Względy uzasadniające nierówne traktowanie – Uregulowanie przejściowe jako pomoc

I. Wprowadzenie

1. Niniejsze odwołanie umożliwia Trybunałowi ponowne[2] zbadanie wprowadzonej niedawno ustawy podatkowej w świetle zasad dotyczących pomocy państwa. Podążając za międzynarodowym trendem, Węgry oparły bezpośredni podatek od osób prawnych nie na zysku, ale na przychodach (obrocie) i wybrały w tym celu progresywną strukturę stawek. Ma to na celu – podobnie jak w przypadku zaproponowanego przez Komisję unijnego podatku od usług cyfrowych[3] – objęcie zakresem regulacji i opodatkowanie głównie przedsiębiorstw uzyskujących wysokie przychody (tj. dużych przedsiębiorstw). W odniesieniu do pierwszego roku podatkowego węgierska ustawa przewidywała jeszcze przejściowo proporcjonalne uwzględnienie ewentualnych strat z roku poprzedniego.

2. Ponieważ średnia stawka podatku wzrasta wraz z wielkością przychodu, w dochodzi w ten sposób do pewnego złagodzenia lub redystrybucji obciążenia podatkowego na korzyść „mniejszych" przedsiębiorstw. Chociaż planowany na szczeblu Unii podatek od usług cyfrowych i węgierski podatek od reklam są w tym względzie podobne, Komisja uważa, że węgierski podatek stanowi pomoc na rzecz „niedostatecznie opodatkowanych" mniejszych przedsiębiorstw. Również możliwość uwzględnienia strat w roku wprowadzenia podatku uprzywilejowuje przedsiębiorstwa, które poniosły straty w roku poprzednim, w stosunku do przedsiębiorstw, które nie poniosły takich strat. Dlatego Komisja zażądała

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Po raz pierwszy miało to miejsce w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), wydanym w postępowaniu, w którym Komisja sprzeciwiła się nowej gibraltarskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Podobny stan faktyczny był analizowany w wyrokach z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281); ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Wniosek z dnia 21 marca 2018 r. dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final.

od Węgier odzyskania związanej z tym pomocy, a więc do retrospektywnego pobrania podatku według stawki 5,3%. Węgry zniosły zatem z mocą wsteczną podatek od reklam, lecz w działaniu Komisji dostrzegają – podobnie jak Polska w ramach toczącego się równolegle postępowania[4] – naruszenie swej autonomii podatkowej.

3. W związku z tym w niniejszym postępowaniu odwoławczym podniesiono nie tylko kwestię, czy progresywny podatek od przedsiębiorstw może w ogóle stanowić selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Powstaje również pytanie, czy prawo z dziedziny pomocy państwa jest właściwym narzędziem do przeprowadzenia tak dogłębnej kontroli krajowego ustawodawstwa podatkowego i, jak to miało miejsce w tym przypadku, zablokowania go na lata. Wiąże się z tym pytanie, czy w prawie z dziedziny pomocy państwa standard kontroli powszechnie stosowanych ustaw podatkowych nie powinien być odmienny od standardu mającego zastosowanie do przysporzeń indywidualnych.

4. Należy również pamiętać, że swobody podstawowe już teraz są uważnie monitorowane pod kątem dyskryminacji. W tym zakresie Trybunał orzekł już, że dwa podobne, oparte na obrocie podatki bezpośrednie pobierane od przedsiębiorstw na Węgrzech, wraz z ich logiką redystrybucyjną, są zgodne ze swobodami podstawowymi[5]. Co prawda, jak słusznie wskazała Komisja na rozprawie, przyjęte do porównania grupy są różne: swobody podstawowe zakazują dyskryminacji przedsiębiorstw zagranicznych w prawie podatkowym, zaś przedmiotem zakazu pomocy jest uprzywilejowanie „niektórych przedsiębiorstw". Oba zakazy dyskryminacji służą jednak urzeczywistnieniu rynku wewnętrznego. Jeżeli dany środek jest zgodny z zasadą niedyskryminacji na gruncie swobód podstawowych, to nie powinien on także, co do zasady, stanowić pomocy państwa niezgodnej z rynkiem wewnętrznym.

5. Sąd[6] nie dostrzegł w węgierskiej ogólnej ustawie podatkowej – ani w progresywnej stawce podatku, ani w możliwości uwzględnienia strat – selektywnej korzyści na rzecz innych przedsiębiorstw. Komisja kwestionuje to w swoim odwołaniu, a zadaniem Trybunału jest obecnie zbadanie, czy rozwiązania te należy uznać za pomoc.

II. Ramy prawne

6. Ramy prawne wyznaczają w niniejszej sprawie art. 107 i nast. TFUE. Procedura dotycząca pomocy niezgodnej z prawem została określona w rozdziale III rozporządzenia (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 TFUE[7] (zwanego dalej „rozporządzeniem 2015/1589").

III. Okoliczności powstania sporu

7. W dniu 11 czerwca 2014 r. Węgry przyjęły ustawę XXII z 2014 r. w sprawie podatku od reklam (zwaną dalej „ustawą w sprawie podatku od reklam"). Wskazana ustawa, która weszła w życie w dniu 15 sierpnia 2014 r., ustanowiła nowy specjalny podatek oparty na progresji szczeblowej, od obrotu pochodzącego z publikacji reklam na Węgrzech (zwany dalej „podatkiem od reklam"). Podatek ten

4 Postępowanie to toczy się przed Trybunałem pod sygnaturą C-562/19 P.

5 Wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Węgry/Komisja (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Rozporządzenia Rady z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

pobierany jest w uzupełnieniu istniejącego opodatkowania przedsiębiorstw, w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych. W trakcie badania ustawy w sprawie podatku od reklam, przeprowadzonego przez Komisję w ramach kontroli pomocy państwa, władze węgierskie stwierdziły, że celem tego podatku jest wspieranie zasady podziału obciążenia publicznego.

8. W myśl ustawy w sprawie podatku od reklam każdy, kto publikuje reklamę, podlega opodatkowaniu podatkiem od reklam. Podatnikami są zatem podmioty, które udostępniają reklamy ogółowi społeczeństwa (gazety codzienne, media audiowizualne, podmioty zajmujące się publikacją ogłoszeń), ale nie reklamodawcy ani nie agencje reklamowe będące pośrednikami między reklamodawcami a podmiotami publikującymi reklamy. Podstawą opodatkowania jest obrót netto uzyskany w danym roku podatkowym z publikacji reklam. Terytorialny zakres stosowania podatku obejmuje Węgry.

9. Progresywna struktura stawek podatkowych została określona następująco:

– 0% dla przedziału podstawy opodatkowania nieprzekraczającego 0,5 mld forintów węgierskich (HUF) (około 1 562 000 EUR);

– 1% dla przedziału podstawy opodatkowania między 0,5 mld HUF a 5 mld HUF (około 15 620 000 EUR);

– 10% dla przedziału podstawy opodatkowania między 5 mld HUF a 10 mld HUF (około 31 240 000 EUR);

– 20% dla przedziału podstawy opodatkowania między 10 mld HUF a 15 mld HUF (około 47 000 000 EUR);

– 30% dla przedziału podstawy opodatkowania między 15 mld HUF a 20 mld HUF (około 62 500 000 EUR);

– 40% dla przedziału podstawy opodatkowania powyżej 20 mld HUF (około 94 000 000 EUR) (ta ostatnia stawka została podniesiona do 50% od dnia 1 stycznia 2015 r.).

10. Podatnicy, których zysk przed opodatkowaniem w roku podatkowym 2013 był zerowy lub ujemny, mogli odliczyć od swej podstawy opodatkowania w 2014 r. 50% strat przeniesionych z poprzednich lat podatkowych (rozwiązanie to określane będzie dalej mianem „możliwości uwzględnienia strat”).

11. Decyzją z dnia 12 marca 2015 r. Komisja wszczęła w odniesieniu do ustawy o podatku od reklam formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie pomocy państwa przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE i uznała, że progresywna struktura podatku oraz możliwość uwzględnienia strat skutkują przyznaniem pomocy państwa. W decyzji tej Komisja uznała, że progresywna stawka podatku różnicuje przedsiębiorstwa o wysokich przychodach z tytułu reklamy (a zatem duże przedsiębiorstwa) i przedsiębiorstwa o niskich przychodach z tego tytułu (a zatem małe przedsiębiorstwa). Tym drugim przedsiębiorstwom została przyznana korzyść selektywna ze względu na ich wielkość. Selektywna korzyść, a tym samym pomoc państwa, została przyznana także poprzez ustanowienie możliwości uwzględnienia strat w odniesieniu do przedsiębiorstw, które w 2013 r. nie osiągnęły zysków.

12. W ramach tej samej decyzji Komisja sformułowała nakaz zawieszenia rozpatrywanego środka. Następnie Węgry zmieniły podatek od reklam ustawą LXII z 2015 r., przyjętą w dniu 4 czerwca 2015 r. Progresywna skala z sześcioma stawkami podatkowymi, wynoszącymi od 0% do 50%, została zastąpiona następującą skalą, obejmującą dwie stawki podatku:

– 0% dla przedziału podstawy opodatkowania poniżej 100 mln HUF (około 312 000 EUR);

– 5,3% dla przedziału podstawy opodatkowania od 100 mln HUF wzwyż.

13. Komisja zamknęła formalne postępowanie wyjaśniające decyzją (UE) 2017/329 z dnia 4 listopada 2016 r. w sprawie środka SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Węgry dotyczącego opodatkowania obrotów z tytułu reklamy [8] (zwaną dalej „decyzją negatywną").

14. W art. 1 decyzji negatywnej Komisja stwierdziła, że ustanowiony w ustawie XXII z 2014 r. w sprawie podatku od reklam, w tym w jej brzmieniu zmienionym w dniu 4 czerwca 2015 r., system podatkowy, który jest oparty na stawkach progresywnych, jak też na przepisach przewidujących możliwość uwzględnienia strat przez przedsiębiorstwa, które w 2013 r. nie osiągnęły zysków, stanowi pomoc państwa. Pomoc tę Węgry przyznały w sposób niezgodny z prawem, naruszając art. 108 ust. 3 TFUE. Jest ona również niezgodna z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 TFUE. W art. 4 decyzji negatywnej Komisja nakazała Węgrom odzyskanie od beneficjentów pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

15. W tym względzie władze węgierskie zostały zobowiązane do odzyskania od przedsiębiorstw, które uzyskały przychody z tytułu reklamy w okresie między wejściem w życie podatku od reklam w 2014 r. a datą zniesienia tego podatku albo datą zastąpienia go systemem w pełni zgodnym z zasadami pomocy państwa, różnicy między kwotą podatku (1), którą przedsiębiorstwa te powinny były zapłacić z zastosowaniem systemu odniesienia zgodnego z zasadami pomocy państwa (czyli systemu opodatkowania przewidującego jednolitą stawkę podatkową wynoszącą 5,3%, o ile władze węgierskie nie zdecydują się na ustalenie innej wartości, bez odliczania przeniesionych strat), a kwotą podatku (2), którą przedsiębiorstwa były zobowiązane zapłacić lub już zapłaciły. Tak więc w wypadku gdy różnica między kwotą podatku (1) i kwotą podatku (2) jest dodatnia, kwotę pomocy należy odzyskać wraz z odsetkami naliczanymi od dnia, w którym upłynął termin zapłaty podatku.

16. Komisja wskazała jednak, że odzyskanie pomocy nie będzie konieczne, jeżeli Węgry zniosą rozpatrywany system podatkowy z mocą wsteczną od dnia jego wejścia w życie z 2014 r. W późniejszym czasie, na przykład od 2017 r. Węgry mogłyby w takim wypadku wprowadzić system podatkowy, który nie jest progresywny i nie wprowadza zróżnicowanego traktowania między podmiotami gospodarczymi podlegającymi opodatkowaniu.

17. Komisja uzasadniła kwalifikację rozpatrywanego środka jako pomocy państwa, co do istoty, w podany niżej sposób.

18. W wyniku przyjęcia ustawy w sprawie podatku od reklam Węgry rezygnują z zasobów, które w przeciwnym wypadku musiałyby pobrać od przedsiębiorstw z niższym poziomem odnośnych obrotów (a zatem od mniejszych przedsiębiorstw), gdyby te podlegały takiemu samemu poziomowi podatku, jak przedsiębiorstwa z większym obrotem (a zatem większe przedsiębiorstwa).

19. Komisja przypomniała w tym względzie, że środki, które zmniejszają obciążenia normalnie ponoszone przez przedsiębiorstwa, stanowią korzyść tak samo jak świadczenia pozytywne. W tym wypadku opodatkowanie w oparciu o tę znacznie niższą stawkę podatkową zmniejszyło koszty, które muszą ponosić przedsiębiorstwa o małych obrotach, w porównaniu z przedsiębiorstwami o wysokich obrotach, a tym samym przysporzyło korzyść mniejszym przedsiębiorstwom w porównaniu z tymi większymi.

20. Korzyść stanowi także okoliczność, że ustawa w sprawie podatku od reklam przewiduje możliwość uwzględnienia strat przez przedsiębiorstwa, które nie wypracowały zysków w 2013 r. Obciążenie podatkowe tych przedsiębiorstw ulega zmniejszeniu w porównaniu z przedsiębiorstwami, które nie mogą skorzystać z tej ulgi podatkowej.

8 Dz.U. 2017, L 49, s. 36.

21. W ramach badania selektywności Komisja stwierdziła przede wszystkim, że system odniesienia odpowiada systemowi specjalnego podatku od obrotu uzyskiwanego ze świadczenia usług reklamowych. Jednakże według Komisji progresywna struktura stawek podatku od obrotów z tytułu reklamy nie może stanowić części owego systemu odniesienia. Komisja wskazała bowiem, że aby sam system odniesienia był wyłączony z zakresu pomocy państwa, powinien on spełniać dwa warunki. Wszystkie obroty z tytułu reklamy powinny podlegać jednolitej stawce podatkowej (1) oraz system ten nie powinien zawierać czynnika, który zapewniałby selektywną korzyść niektórym przedsiębiorstwom (2).

22. Komisja uznała następnie w tym względzie, że progresywna struktura podatku – w zakresie, w jakim pociąga za sobą nie tylko krańcowe stawki podatkowe, ale również średnie stawki podatkowe, które są różne dla poszczególnych przedsiębiorstw – stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, którym jest podatek od reklam o jednolitej stawce pobierany od wszystkich podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w zakresie publikacji reklam na Węgrzech.

23. Również okoliczność, że jedynie przedsiębiorstwa, które nie wypracowały zysków w 2013 r., mają możliwość uwzględnienia strat, stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, czyli od zasady opodatkowania podmiotów na podstawie ich obrotów z tytułu reklamy. Według Komisji, ponieważ podatek od reklam – w przeciwieństwie do podatku dochodowego – jest podatkiem od obrotu, koszty nie powinny być odliczane od podstawy opodatkowania. Rozpatrywany środek wprowadza arbitralne rozróżnienie między dwiema grupami przedsiębiorstw znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, a mianowicie, z jednej strony, przedsiębiorstwami, które przeniosły straty i nie wypracowały zysku w 2013 r., a z drugiej strony, przedsiębiorstwami, które w 2013 r. wypracowały zysk. Odliczanie strat, które były obecne już w momencie przyjęcia ustawy w sprawie podatku od reklam, powoduje selektywność pomocy, ponieważ przyznanie prawa do odliczenia pozwala faworyzować pewne przedsiębiorstwa ze znacznymi przeniesionymi stratami.

24. Co się tyczy zmienionej w 2015 r. wersji podatku od reklam, Komisja wyjaśniła, że opiera się on na tych samych zasadach i ma te same cechy co podatek od reklam z 2014 r. Wobec powyższego Komisja doszła do wniosku, że ustawa w sprawie podatku od reklam, zmieniona w 2015 r., zawiera elementy identyczne z tymi, które instytucja ta zakwalifikowała jako pomoc państwa w ramach systemu z 2014 r.

25. W dniu 16 stycznia 2017 r. Węgry wniosły skargę na decyzję negatywną. Złożony przez Węgry w tym samym dniu wniosek o zawieszenie wykonania decyzji negatywnej został oddalony postanowieniem z dnia 23 marca 2017 r.[9].

26. W dniu 16 maja 2017 r. Węgry przyjęły ustawę XLVII z 2017 r. o zmianie ustawy w sprawie podatku od reklam. Ustawą tą zniesiono w istocie podatek od reklam z mocą wsteczną.

27. Postanowieniem z dnia 30 maja 2017 r. prezes dziewiątej izby Sądu dopuścił wniosek Rzeczypospolitej Polskiej o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Węgier.

28. W zaskarżonym wyroku z dnia 27 czerwca 2019 r., wydanym po rozpoznaniu wniesionej przez Węgry skargi, Sąd stwierdził nieważność decyzji negatywnej Komisji.

9 Postanowieniem z dnia 23 marca 2017 r., Węgry/Komisja (T-20/17 R, niepublikowanym, EU:T:2017:203).

IV. Postępowanie przed Trybunałem

29. W dniu 6 sierpnia 2019 r. Komisja wniosła rozpatrywane w niniejszym postępowaniu odwołanie od wyroku Sądu. Komisja wnosi o:

– uchylenie zaskarżonego wyroku;

– oddalenie zarzutów drugiego i trzeciego podniesionych przez Węgry wobec zaskarżonych decyzji oraz obciążenie Węgier kosztami postępowania;

– posiłkowo – przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania w celu wydania rozstrzygnięcia w przedmiocie zarzutów, które nie zostały jeszcze zbadane.

30. Węgry, popierane przez Rzeczpospolitą Polską, wnoszą o:

– oddalenie odwołania jako bezzasadnego;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

31. Węgry, Polska i Komisja przedstawiły Trybunałowi uwagi na piśmie w przedmiocie odwołania, a w dniu 1 września 2020 r. zaprezentowały swe stanowiska ustnie.

V. Zarzuty podniesione w odwołaniu

32. Na poparcie odwołania Komisja podnosi dwa zarzuty. W ramach zarzutu pierwszego Komisja twierdzi, że Sąd błędnie zastosował art. 107 ust. 1 TFUE, wykluczając istnienie selektywnej korzyści, jaką węgierski podatek od reklam przysparza jej zdaniem przedsiębiorstwom uzyskującym mniejszy obrót. Według zarzutu drugiego Sąd błędnie zastosował art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ – wbrew poglądowi wyrażonemu przez Sąd – możliwość uwzględnienia strat stanowi korzyść selektywną.

A. W przedmiocie zarzutu pierwszego: błędna wykładnia art. 107 ust. 1 TFUE

33. W ramach zarzutu pierwszego Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo przy wykładni art. 107 ust. 1 TFUE. Zasadniczo instytucja ta twierdzi, że Sąd niesłusznie zaprzeczył istnieniu selektywnej korzyści, a tym samym pomocy. Uzasadnienie tego twierdzenia składa się z trzech części, które dotyczą: błędnego określenia przez Sąd ram odniesienia [zob. sekcja 1 lit. a) poniżej], przeprowadzenia przez Sąd analizy porównywalności przedsiębiorstw pod kątem celu niefiskalnego [zob. sekcja 2 lit. a) poniżej] oraz uznania w analizie selektywności celu, który nie jest nieodłącznie związany z podatkiem od reklam [zob. sekcja 2 lit. b) poniżej].

34. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, na którym oparł się także Sąd, uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga, po pierwsze, aby była to interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi on przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem [10]. W tym miejscu należy zbadać jedynie ocenę prawną Sądu dotyczącą przesłanki selektywności korzyści.

10 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 38); z dnia 21 grudnia 2016 r.: Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53); Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40).

35. Zgodnie ze stosowanym zwykle standardem oceny decydujące znaczenie ma to, czy przesłanki wystąpienia korzyści podatkowej zostały określone w sposób niedyskryminujący, zgodnie ze standardami krajowego systemu podatkowego [11]. W tym celu należy najpierw zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny" system podatkowy (tak zwane ramy odniesienia). W świetle tego powszechnego lub „normalnego" systemu podatkowego należy następnie ocenić, czy korzyść przynoszona przez przedmiotowy środek podatkowy stanowi nieuzasadniony wyjątek i w związku z tym ma charakter selektywny [12].

1. W przedmiocie istnienia selektywnej korzyści lub prawidłowego wyboru ram odniesienia (część pierwsza zarzutu pierwszego)

36. W szczególności Komisja zarzuca Sądowi, że przy badaniu, czy wystąpiła selektywna korzyść, wybrał niewłaściwe ramy odniesienia. Podczas gdy Komisja przyjęła podatek przychodowy o jednolitej (proporcjonalnej) stawce (najwyraźniej w wysokości 5,3%), Sąd błędnie oparł swoją ocenę na stawce progresywnej wybranej przez węgierskiego ustawodawcę.

a) Selektywna korzyść wynikająca z ogólnych przepisów podatkowych: podejście do kontroli przy określaniu ram odniesienia

37. Ponieważ art. 107 ust. 1 TFUE w ogóle nie zawiera przesłanki dotyczącej istnienia ram odniesienia, a ich analiza nastręcza coraz więcej trudności – odnoszę się w tym względzie do obaw podniesionych w międzyczasie przez kilku rzeczników generalnych [13] – konieczne jest bardziej szczegółowe zbadanie tej kwestii.

38. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od ich formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które można uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych [14].

39. Orzecznictwo to zostało przetransponowane do dziedziny prawa podatkowego. Środek podatkowy, który wprawdzie nie jest związany z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż innych podatników, może być objęty art. 107 ust. 1 TFUE [15]. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które zmniejszają ciężary ponoszone *zwykle* przez budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki [16].

11 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 53); wyraźnie także poza dziedziną prawa podatkowego zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 53, 55).

12 Zobacz w tym względzie w szczególności wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36).

13 Zobacz opinia rzecznika generalnego H. Saugmandsgaarda Øe w sprawie A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, pkt 61 i nast.); opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, pkt 88 i nast.); moje opinie: w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 151 i nast.); w sprawie Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 163 i nast.); w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 76 i nast.); w sprawach połączonych ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853, pkt 74 i nast.); w sprawach połączonych ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854, pkt 76 i nast.).

14 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 65); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21); podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71 – „na które zwykle narażony jest budżet przedsiębiorstwa").

15 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C 522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72); z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14).

16 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 66); z dnia 19 marca 2013 r., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisja (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71); z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13).

40. Orzecznictwo to zostało wypracowane w kontekście odstępstw podatkowych, które uwalniały lub wyłączały pojedyncze przedsiębiorstwo od ponoszenia obciążenia podatkowego, któremu rzeczywiście ono podlega [17]. Ponieważ w rozpatrywanej sytuacji wszystkie przedsiębiorstwa „korzystają" z kwoty wolnej od podatku (do 0,5 mld HUF lub w zmienionej wersji 100 mln HUF) oraz z obniżonych stawek od 1% do 30% dla przedziału obrotów między 0,5 mld a 20 mld HUF rocznie, nie można tu mówić o korzyści selektywnej. Różna średnia stawka podatkowa wynikająca z progresywnej struktury opodatkowania mogłaby co najwyżej stanowić selektywną korzyść, która stawia w lepszej sytuacji podatników uzyskujących niższe przychody.

1) Zasada: ustalenie „normalnego" opodatkowania jest zadaniem Komisji czy państwa członkowskiego?

41. W zarzucie pierwszym odwołania Komisja porusza w istocie zagadnienie prawne dotyczące kompetencji, a mianowicie kto decyduje o tym, jakie obciążenie podatkowe powinno normalnie ponosić przedsiębiorstwo, tak aby brak opodatkowania pozostałych przedsiębiorstw stanowił dla nich korzyść. Zdaniem Komisji za „normalne" opodatkowanie należy uznać podatek przychodowy o proporcjonalnej stawce podatkowej (w nieznanej wysokości lub w wysokości 5,3%). Według węgierskiego ustawodawcy „normalne" opodatkowanie to podatek przychodowy o progresywnej stawce podatkowej, która w zmienionej wersji wynosi od 0% do nieco poniżej 5,3%. Różne średnie stawki podatkowe wynikające ze skali progresywnej są jej nieuchronną konsekwencją, czyli normalnym opodatkowaniem. W tym względzie Węgry powołują się na swą suwerenność podatkową.

42. Autonomia podatkowa państw członkowskich była również wielokrotnie podkreślana i uwzględniana w orzecznictwie Trybunału. W związku z tym wielka izba Trybunału dopiero niedawno ponownie zdecydowała, że w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najbardziej odpowiedni, a więc stosowanie opodatkowania progresywnego zależy od uznania każdego państwa członkowskiego [18]. W tym kontekście, w ocenie wielkiej izby, „w przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Komisja, opodatkowanie progresywne może opierać się na obrocie, ponieważ kwota obrotu stanowi neutralne kryterium odróżniające, a także istotny wskaźnik zdolności płatniczej podatników" [19].

43. Przedstawione tu orzecznictwo, które zostało wypracowane w kontekście swobód podstawowych, ma zastosowanie również do prawa z dziedziny pomocy państwa. Również w tym kontekście Trybunał orzekł już, że w braku regulowań unijnych w tej dziedzinie to do kompetencji państw członkowskich należy określanie podstaw opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki [20]. Dlatego też, co do zasady, w świetle prawa z dziedziny pomocy państwa można oceniać tylko odstępstwo od tego autonomicznie zaprojektowanego systemu podatkowego, a nie samo stworzenie systemu podatkowego.

44. Komisja przyznała to zasadniczo w pkt 156 komunikatu w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [21], stwierdzając, że „[p]aństwa członkowskie mogą swobodnie wybrać [z poszanowaniem prawa Unii] taką politykę gospodarczą, jaką uważają za najodpowiedniejszą, a przede wszystkim mogą według własnego uznania rozkładać obciążenie podatkowe na różne czynniki produkcji […]".

17 Zobacz wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 28); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 97); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 68); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550); z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in. (C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 132).

18 Wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 69); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 49).

19 Wyroki z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 70); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 50).

20 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 50); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 97).

21 Dz.U. 2016, C 262, s. 1.

45. Ponadto nie są mi znane żadne przepisy prawa Unii – poza przepisami regulującymi podatki zharmonizowane – które wymagałyby od państw członkowskich nadania ich podatkom krajowym konkretnej struktury. W związku z tym „normalnego" opodatkowania nie można wyprowadzić z prawa Unii. Punktem wyjścia do określenia, co dany ustawodawca krajowy uważa za normalne opodatkowanie, może być każdorazowo jedynie decyzja tego ustawodawcy. W niniejszym przypadku jest to progresywny podatek przychodowy pobierany od przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorze reklamy, którego podstawę wymiaru stanowi obrót.

46. Ustawodawca krajowy może zatem określić w szczególności przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania oraz stawki podatku. W tym wypadku Węgry skorzystały z tego uprawnienia, nakładając na przedsiębiorstwa prowadzące działalność w sektorze reklamy podatek przychodowy o progresywnej średniej stawce podatkowej w wysokości od 0% do nieco poniżej 5,3% (która, w zmienionej wersji, wynika z zastosowania kwoty wolnej od podatku i stawki proporcjonalnej). Prawo z dziedziny pomocy państwa zasadniczo nie stoi temu na przeszkodzie.

2) Odstępstwo: kontrola spójności przeprowadzona przez Trybunał w wyroku w sprawie Gibraltar

47. Nie wynika to również z rozstrzygnięcia zawartego w wyroku Trybunału w sprawie Gibraltar, na które Komisja powołuje się wielokrotnie. Co prawda, w wyroku tym Trybunał zbadał gibraltarski system podatku dochodowego od osób prawnych w świetle prawa z zakresu pomocy państwa i stwierdził istnienie pomocy. Nie narzucił on jednak państwu członkowskiemu swego poglądu w kwestii tego, co stanowi ogólne, normalne opodatkowanie.

48. W sprawie tej Trybunał nie orzekł wcale, że prawo z dziedziny pomocy państwa wymaga określonego sposobu opodatkowania. Trybunał zbadał „jedynie" odnośną ustawę pod kątem jej wewnętrznej logiki. Jak wynika z projektu ówczesnej reformy podatkowej, jej celem było wprowadzenie równego opodatkowania dochodów opartego na zysku w odniesieniu do wszystkich spółek mających siedzibę w Gibraltarze [22]. Jednakże czynniki wybrane przez ustawodawcę, takie jak liczba pracowników, nieruchomości wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej i opłata rejestracyjna, nie miały oczywiście nic wspólnego z równym opodatkowaniem dochodów wszystkich przedsiębiorstw. Zjednoczone Królestwo nie podjęło również żadnych prób wyjaśnienia tych czynników [23].

49. W tym względzie we wskazanym wyroku Trybunału ustanowiono wprawdzie odstępstwo [24] od przedstawionej powyżej zasady, zgodnie z którą państwa członkowskie zachowują autonomię przy określaniu ram odniesienia, ponieważ Trybunał rzeczywiście zbadał utworzenie ram odniesienia w celu ustalenia, czy zaistniała pomoc państwa. Jednakże Trybunał przeprowadził tylko swego rodzaju kontrolę w celu ustalenia, czy państwo członkowskie nie nadużyło swej suwerenności podatkowej. Otóż zbadał on jedynie, czy przy korzystaniu ze swej suwerenności podatkowej państwo członkowskie postępowało w sposób spójny (nie dopuszczając się nadużycia prawa).

50. Trybunał słusznie stwierdził wówczas, że tak nie było. Jedynym celem gibraltarskiej ustawy podatkowej było obejście reguł pomocy państwa poprzez zapewnienie bardzo niskiego poziomu opodatkowania niektórych przedsiębiorstw nastawionych na osiąganie zysków (tak zwanych spółek offshore) za pomocą rzekomo powszechnego i opartego na zysku podatku dochodowego. Komisja i Trybunał słusznie uznały takie działanie za pomoc. Korzyść selektywna miała swe źródło

22 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 12).

23 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 149, 150).

24 Podobne podejście przyjęto także w wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 32).

w wewnętrznej sprzeczności między uzasadnieniem czy też celem ustawy a jej konstrukcją. Pomimo istnienia ogólnego systemu podatku dochodowego opartego na zysku, skierowanego do wszystkich spółek będących rezydentami Gibraltaru, poszczególne spółki zostały opodatkowane w sposób selektywny na bardzo niskim poziomie [25].

51. W związku z tym we wskazanym wyroku – wbrew stanowisku prezentowanemu przez Komisję w niniejszej sprawie – Trybunał nie zastąpił prezentowanego przez państwo członkowskie poglądu w kwestii tego, co stanowi ogólne, normalne opodatkowanie, swym własnym poglądem na tę kwestię. Nie orzekł on też, że prawo Unii wymaga, aby stawki podatkowe miały określoną strukturę. Trybunał po prostu słusznie orzekł, że ogólne opodatkowanie dochodów wszystkich przedsiębiorstw będących rezydentami nie może opierać się na czynnikach zewnętrznych, które mają na celu wyłącznie uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorstw, będących w stanie funkcjonować bez zajmowania dużych powierzchni i zatrudniania personelu w większej liczbie, które to cechy posiadają tak zwane spółki offshore [26].

52. Trybunał uniemożliwił zatem państwom członkowskim nadużywanie ich ogólnego prawa podatkowego w celu przyznania poszczególnym przedsiębiorstwom korzyści w sposób niezgodny z zasadami pomocy państwa. To nadużycie autonomii podatkowej wynikało z wyraźnie niespójnego sformułowania gibraltarskiej ustawy podatkowej.

3) Spójność węgierskiego podatku od reklam

53. W odniesieniu do powszechnie obowiązującej ustawy podatkowej na tej ocenie należy poprzestać. O ile prawo Unii respektuje suwerenność podatkową państw członkowskich i o ile prawo dotyczące pomocy państwa nie wymaga, aby krajowe systemy podatkowe były skonstruowane w konkretny sposób, o tyle powszechnie obowiązująca ustawa podatkowa – która ustanowiła właśnie jedynie ramy odniesienia – może stanowić pomoc tylko wtedy, gdy została skonstruowana w sposób wyraźnie niespójny [27].

54. W przypadku powszechnie obowiązującej ustawy podatkowej ocena selektywnej korzyści sprowadza się zatem tylko do tego jednego poziomu. Pozostałe – i zawsze budzące spory – poziomy (jak określić właściwe ramy odniesienia, czy istnieją wyjątki lub odstąpienia od wyjątków, czy zróżnicowania są szczegółowo uzasadnione oraz na kim i spoczywa ciężar dowodu i w jakim zakresie) można więc pominąć.

55. Sąd słusznie stwierdził zatem, że węgierskiego podatku od reklam nie cechuje taka niespójność. I tak w pkt 78 i nast. zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że normalnym systemem jest węgierska ustawa przewidująca konkretnie progresywną strukturę podatku, która skutkuje silniejszym opodatkowaniem przedsiębiorstw osiągających wysokie przychody i słabszym opodatkowaniem przedsiębiorstw uzyskujących skromniejsze przychody (pkt 89). Wynika to z logiki redystrybucyjnej związanej z progresywną stawką podatkową (pkt 88). Z tego względu z samej tylko progresywnej struktury podatku nie można wywodzić istnienia selektywnej korzyści (pkt 105). Ponieważ Komisja nie powołała się również na żadną inną niespójność ani jej nie wykazała (pkt 106 i nast.), rozpatrywanej ustawy nie można uznać za pomoc państwa.

25 Tak wyraźnie stwierdzono w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 99, 102, 106).

26 Tak wyraźnie stwierdzono w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 106).

27 Zobacz podobnie moje opinie w sprawach: Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 151 i nast.); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 170 i nast); ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 81 i nast.).

56. Nie przekonują mnie natomiast argumenty przedstawione przez Komisję w odwołaniu [28].

i) Podatek pobierany od przychodu

57. Ustanowienie podatku od przychodu nie jest zatem działaniem niespójnym. Wszystkie argumenty Komisji opierają się ostatecznie na tym, że opodatkowanie zdolności finansowej musi być oparte wyłącznie na zysku (względnie efektywności, tj. marży zysku). Tylko takie podejście dokładnie odzwierciedlałoby podlegającą opodatkowaniu zdolność płatniczą. Również podczas rozprawy Komisja wielokrotnie twierdziła, że tylko podatek pobierany od zysku byłby odpowiedni dla opodatkowania zdolności płatniczej we właściwy sposób.

58. W tym względzie Komisja pomija fakt, że również zysk jest jedynie (fikcyjnym) miernikiem, który umożliwia opodatkowanie zdolności płatniczej w jednolity sposób. Wartość ta tylko w ograniczonym stopniu mówi coś o prawdziwej zdolności płatniczej, o czym świadczy tak zwana debata BEPS [29]. Ta ogólnoświatowa debata opiera się na fakcie, że przedsiębiorstwa osiągające wysokie zyski oczywiście nie płacą odpowiednich podatków, ponieważ mogą one znacznie zmniejszać podstawę opodatkowania („base erosion") lub przenosić zyski do krajów o niskim poziomie opodatkowania („profit shifting").

59. Podatek pobierany od zysku – podobnie jak podatek pobierany od przychodu – ma swoje wady i zalety. Ich rozważenie i wzięcie za nie odpowiedzialności nie jest jednak zadaniem organu czy sądu, ale umocowanego demokratycznie ustawodawcy. Ustawodawca podatkowy (w tym przypadku ustawodawca węgierski) może zdecydować, który podatek jest w jego ocenie odpowiedni. W każdym razie prawo dotyczące pomocy państwa nie wymaga wprowadzenia podatku, który byłby najbardziej odpowiedni z punktu widzenia Komisji.

60. W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Komisja, podatek pobierany od zysku również nie jest bezsprzecznie preferowany (czy „odpowiedni", jak wyraziła to Komisja). Wręcz przeciwnie, podatki pobierane od przychodu zyskują na znaczeniu na całym świecie, o czym świadczy również zaproponowany przez Komisję podatek od usług cyfrowych [30]. Wysokość opodatkowania jest w tym wypadku uzależniona od rocznego obrotu uzyskanego przez dane przedsiębiorstwo. W tym zakresie węgierski podatek od reklam i planowany unijny podatek od usług cyfrowych nie różnią się od siebie.

ii) Skala progresywna

61. Również skala progresywna, jako taka, nie stanowi niespójności. W związku z tym skale progresywne są dość powszechnie stosowane w przypadku opodatkowania dochodów w celu osiągnięcia opodatkowania dostosowanego do zdolności finansowej. Dotyczy to zarówno podatku pobieranego od zysku, jak i podatku pobieranego od przychodu. Również w tym przypadku proponowany przez Komisję podatek od usług cyfrowych pokazuje, że progresywna struktura opodatkowania jest powszechnym środkiem prawa podatkowego, umożliwiającym opodatkowanie przedsiębiorstw o szczególnie dużej zdolności płatniczej.

62. Choć Komisja zaprzecza w swym piśmie, że proponowany unijny podatek od usług cyfrowych jest oparty na skali progresywnej, jest to prawdą tylko na pierwszy rzut oka. Zgodnie z art. 8 projektu Komisji podatek ten ma w rzeczywistości jednolitą stawkę wynoszącą 3%, a więc stawkę, która jest proporcjonalna. Komisja pomija jednak fakt, że w wypadku podatku proporcjonalnego każda kwota

28 Są to mniej więcej takie same argumenty, jak te podniesione w sprawach Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) i Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Zobacz choćby opublikowany przez OECD „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting" – dostępny na stronie internetowej https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf – s. 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".

30 Wniosek z dnia 21 marca 2018 r. dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final.

wolna od podatku prowadzi do zróżnicowania średnich stawek podatkowych, a tym samym do progresywnej krzywej stawek[31]. To samo odnosi się do limitu zwolnienia. Krzywa stawek proponowanego unijnego podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodu waha się przy (dwóch średnich) stawkach podatku od 0% do 3%, przy czym wraz ze wzrostem przychodów, z chwilą przekroczenia progu, średnia stawka podatku wzrasta z 0% do 3%. Oznacza to, że podatek ten również ma charakter progresywny.

63. Ponadto argumentacja Komisji, według której progresywna struktura stawek jest odpowiednia jedynie do opodatkowania osób fizycznych, ponieważ tylko w wypadku osób fizycznych – zgodnie z tak zwaną teorią krańcowej użyteczności – tempo wzrostu indywidualnych potrzeb wyhamowuje wraz ze wzrostem dochodów. Dlatego też stawki progresywne powinny być stosowane wyłącznie w odniesieniu do opodatkowania osób fizycznych.

64. Komisja pomija fakt, że teoria krańcowej użyteczności jest teorią ekonomiczną, a nie regułą prawną. Ze względu na brak wymierności „korzyści" nie udało się dotąd wyprowadzić z tej teorii wiążących twierdzeń (prawnych) w odniesieniu do kwestii, jakie stawki podatku są prawidłowe[32]. Przeciwnie, w przeszłości nawet stawki proporcjonalne były uważane za dyskryminujące[33].

65. Powodem, dla którego stawki progresywne – jak słusznie zauważa Komisja – najchętniej stosowane są do celów opodatkowania osób fizycznych, jest zatem raczej to, że osoby prawne mogą arbitralnie unikać skutków progresji podatkowej poprzez spółki typu spin-off lub większe struktury grupowe. Problem ten nie sprawia jednak, że progresywne opodatkowanie przedsiębiorstw, obejmujące zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, staje się niespójne.

66. Przykłady opodatkowania przytoczone przez Komisję i postrzegane jako niesprawiedliwe również nie wykazują żadnej niespójności. I tak Komisja uważa, że węgierska progresywna stawka podatkowa nie jest właściwym instrumentem, ponieważ przy 10-krotnie wyższych przychodach należy uiścić 155-krotnie wyższy podatek. Jednakże przykład ten – który wydaje się odnosić do węgierskiego podatku od reklam w pierwotnej wersji – ilustruje tylko logiczne konsekwencje progresywnej krzywej opodatkowania. Jeszcze bardziej skrajne wnioski[34] można wywieść z zaproponowanego przez Komisję unijnego podatku od usług cyfrowych i przewidzianych w jego ramach limitów zwolnienia.

67. Niezależnie od tego kryterium odpowiedniego charakteru jest w każdym razie błędnym kryterium. Jak stwierdzono w pkt 59 powyżej, dokonanie oceny, czy podatek krajowy jest odpowiedni, jest zadaniem ustawodawcy krajowego. Prawo z dziedziny pomocy państwa pozwala w takim wypadku – gdy ramy odniesienia są dopiero określane – jedynie na usunięcie niespójności. Jednak w wypadku węgierskiego podatku od reklam progresywna struktura podatkowa została zastosowana w spójny sposób.

31 W tym względzie zob. opinie, które przedstawiłam już w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 1, przypis 3) oraz w sprawie Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 3, przypis 4).

32 Zobacz w szczególności bardzo zwięźle: D. Birk, M. Desens, H. Tappe (red.), *Steuerrecht*, wyd. 22, 2019, pkt 38.

33 Tak już w 1958 r. orzekł BVerfG (federalny trybunał konstytucyjny) w wyroku z dnia 24 czerwca 1958 r. – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68, 69): „W niniejszym przypadku względy słuszności wymagają, aby w myśl proporcjonalnej równości podmioty silniejsze ekonomicznie uiszczały podatek od wyższej wartości procentowej swych dochodów niż podmioty słabsze ekonomicznie".

34 Zgodnie z propozycją Komisji przedsiębiorstwo, którego ogólnoświatowy obrót przekracza 750 mln EUR, przy czym na terenie Unii nie przekracza on 50 mln EUR (obrót ten wynosi dokładnie 50 mln EUR), zapłaci dokładnie 0 EUR z tytułu podatku. Inne przedsiębiorstwo, którego ogólnoświatowy obrót przekracza 750 mln EUR, przy czym na terenie Unii przekracza on wynoszący 50 mln EUR limit zwolnienia o 450 mln EUR, zapłaci z tytułu podatku kwotę 15 mln EUR. Dziesięciokrotnie wyższy obrót na terenie Unii (500 zamiast 50 mln EUR) prowadzi do powstania niewspółmiernie większego obciążenia podatkowego.

b) Wnioski

68. Sąd trafnie orzekł zatem, że nie doszło w tym wypadku do przyznania pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Część pierwsza zarzutu pierwszego jest zatem bezzasadna i należy ją oddalić.

c) Posiłkowo: zwykły standard oceny selektywnej korzyści

69. Nawet jeśli Trybunał nie ograniczyłby się do kontroli spójności przy badaniu ogólnej ustawy podatkowej, takiej jak ta rozpatrywana w niniejszej sprawie, to Sąd nie naruszył prawa, gdy uznał, że nie doszło do przyznania pomocy.

70. Zgodnie ze zwykłym standardem kontroli w tym celu należy najpierw zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny" system podatkowy. W świetle tego powszechnego lub „normalnego" systemu podatkowego należy następnie ocenić, czy korzyść, którą przynosi przedmiotowy środek podatkowy, stanowi nieuzasadniony wyjątek i w związku z tym ma charakter selektywny [35].

71. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, jeżeli występuje odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji, którego nie można uzasadnić [36]. Środek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu udaje się wykazać, że wynika on bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego [37]. Badanie selektywności jest w rezultacie badaniem występowania dyskryminacji [38].

72. Sąd słusznie stwierdził, że Komisja błędnie określiła ramy odniesienia. Właściwe ramy odniesienia może stanowić jedynie obecne prawo krajowe, a nie prawo hipotetyczne lub fikcyjne. Każde inne rozwiązanie umożliwiłoby Komisji zastąpienie każdego krajowego ustawodawcy i uznanie za ramy odniesienia preferowanego przez nią systemu podatkowego.

73. W zakresie, w jakim Komisja powołuje się w tym względzie na rozstrzygnięcie Trybunału zawarte w wyroku Gibraltar, nie uwzględnia ona – jak już wyjaśniono wyżej w pkt 47 i nast. – zawartych w tym wyroku stwierdzeń. Trybunał w żadnym wypadku nie stworzył tam samodzielnie fikcyjnych ram odniesienia.

74. Jak już orzekł Trybunał [39], sam wybór niewłaściwych ram odniesienia przez Komisję w sposób nieunikniony powoduje „wadliwość całej analizy warunku dotyczącego selektywności". Już z tego powodu należy zatem stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji negatywnej. Część pierwsza zarzutu pierwszego odwołania okazuje się zatem bezzasadna, nawet po zastosowaniu zwykłego standardu oceny.

35 Zobacz w tym względzie w szczególności: wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36).

36 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58); zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 40); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64, 65); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja (C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43).

37 Wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:289, pkt 29).

39 Wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 107).

2. W przedmiocie dwóch pozostałych części zarzutu pierwszego odwołania

75. W dwóch pozostałych częściach zarzutu pierwszego Komisja kwestionuje dodatkowe rozważania przedstawione przez Sąd oraz twierdzi, że również w ramach tychże rozważań niesłusznie zaprzeczył on istnieniu pomocy. Ponieważ, jak wynika z pkt 84 i 85 zaskarżonego wyroku, dodatkowe rozważania Sądu ograniczają się do zbadania, czy z rozstrzygnięcia Trybunału zawartego w wyroku Gibraltar wynika co innego niż to, co zostało zanegowane już wyżej (w pkt 47 i nast.), dalsze badanie pozostałych części zarzutu pierwszego odwołania nie jest konieczne.

76. Sąd dalej badał jednak, czy mimo to pomoc zaistniała. Prawdopodobnie w pkt 84 i 85 Sąd przyjął korzystne dla Komisji założenie, że również w zaskarżonych decyzjach Komisja oparła się na prawidłowych ramach odniesienia (tj. na progresywnym podatku pobieranym od przychodu przedsiębiorstwa) i na tej podstawie stwierdziła, że pomoc istnieje. W przeciwnym wypadku dalsze badanie porównywalności okoliczności faktycznych i uzasadnianie nierównego traktowania nie miałoby sensu. Również w tym kontekście Sąd zaprzeczył istnieniu pomocy. Ta ostatnia ocena została zakwestionowana przez Komisję w dwóch pozostałych częściach zarzutu pierwszego. W tym względzie na rozprawie wyraźnie wskazano, że Komisja zarzuca Sądowi w szczególności to, że zanegował on porównywalność przedsiębiorstw uzyskujących wysokie przychody z przedsiębiorstwami uzyskującymi niskie przychody.

a) Posiłkowo: w przedmiocie części drugiej zarzutu pierwszego, dotyczącej porównywalności przedsiębiorstw uzyskujących wysokie przychody z przedsiębiorstwami uzyskującymi niskie przychody

77. W związku z tym – i ponieważ zagadnienie to zostało obszernie omówione przez strony w trakcie rozprawy – w tym miejscu posiłkowo zbadam jeszcze, czy nawet przy takim założeniu (przyjęcia przez Komisję właściwych ram odniesienia) Sąd nie naruszył prawa, negując istnienie selektywnej korzyści. Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo, negując porównywalność przedsiębiorstw uzyskujących niskie przychody z przedsiębiorstwami uzyskującymi wysokie przychody w oparciu o błędnie określony cel ustawy (część druga zarzutu pierwszego).

78. Również ta część zarzutu pierwszego jest bezzasadna. Jeżeli progresywny podatek pobierany od przychodu stanowi rzeczywiste ramy odniesienia, to konsekwentne stosowanie tych ram odniesienia nie jest wyjątkiem, który musiałby być w jakiś sposób uzasadniony, lecz zasadą.

79. Ponadto w obrębie tych ram odniesienia nie może być miejsca na nieuzasadnione zróżnicowanie traktowania przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji. Większe i mniejsze przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie reklam różnią się w tym systemie odniesienia właśnie wielkością osiąganego obrotu i uzależnioną od tej wielkości zdolnością finansową. Z punktu widzenia państwa członkowskiego – który nie jest w tym wypadku w sposób oczywisty wadliwy (w przedmiocie spójności zob. pkt 53 i nast. powyżej) – nie znajdują się one w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

80. Z kolei Komisja uważa najwyraźniej, że z celu podatku, jakim jest generowanie wpływów do budżetu państwa, wynika, że każdy podatnik powinien być opodatkowany na tym samym (względnym) poziomie. Dlatego przy badaniu kwestii porównywalności Sąd powinien był wziąć pod uwagę wyłącznie cel, jakim jest generowanie dochodów z tytułu podatku. W świetle tego celu wielkość obrotu nie odgrywa żadnej roli, a tym samym niższe opodatkowanie przedsiębiorstw uzyskujących niskie przychody nie znajduje uzasadnienia.

81. Powyższej argumentacji nie można przyjąć. W kontekście kontroli pomocy państwa cel podatku nie może być ograniczony wyłącznie do generowania dochodów. Decydujący jest raczej konkretny cel opodatkowania, jaki przyświecał ustawodawcy podatkowemu [40], który to cel należy w drodze wykładni wyprowadzić z charakteru podatku i jego konstrukcji. Nieodłącznym celem podatku progresywnego jest bezwzględne i relatywnie wyższe opodatkowanie podatników o większej zdolności płatniczej. Cel ten należy zatem uwzględnić – jak słusznie uczynił to Sąd – także przy badaniu porównywalności.

82. W pkt 89 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził w tym względzie, że można założyć, iż przedsiębiorstwo osiągające wysokie przychody może dzięki różnym oszczędnościom skali mieć proporcjonalnie niższe koszty niż przedsiębiorstwo, które osiąga skromniejsze przychody, wobec czego jest zdolne do zapłaty wyższego podatku. Z punktu widzenia prawa również to stwierdzenie nie budzi sprzeciwu. Jak już wskazał bowiem Trybunał [41], wysokość obrotu może w każdym razie stanowić właściwy wskaźnik zdolności do zapłaty podatku.

83. Przemawia za tym z jednej strony okoliczność, że bez wysokich obrotów wysokie zyski nie są w ogóle możliwe, zaś z drugiej strony okoliczność, że z reguły dochód z dodatkowych transakcji (dochód graniczny) zwiększa się w związku ze zmniejszającymi się stałymi kosztami za każdą jednostkę produktu. W każdym razie nie wydaje się zatem nieuzasadnione, aby uznać obrót za wyraz wielkości lub pozycji rynkowej oraz potencjalnych zysków danego przedsiębiorstwa, *jak również* wyraz jego zdolności finansowej, a w konsekwencji dokonać opodatkowania w oparciu o tę wartość [42].

84. Jak wynika z przebiegu rozprawy, Komisja poświęciła wiele uwagi właściwemu opodatkowaniu zdolności płatniczej. Prawidłowo zidentyfikowano niedogodności związane z podatkiem pobieranym od przychodu oraz wskazano potencjalnie bardziej sensowne rozwiązanie alternatywne. Otwarta pozostaje jednak kwestia, jakie znaczenie dla prawa z dziedziny pomocy państwa mają owe pogłębione rozważania na gruncie prawa podatkowego. Komisja nie udzieliła również odpowiedzi na dotyczące tej kwestii pytanie zadane przez Trybunał w trakcie rozprawy. Może się zdarzyć, że obliczenie zysku w drodze porównania aktywów przedsiębiorstwa będzie bardziej precyzyjne niż obliczenie dokonane na podstawie obrotu netto. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, na gruncie prawa z dziedziny pomocy państwa nie jest istotna kwestia, czy system podatkowy jest sensowny lub precyzyjny, ale kwestia, czy dochodzi do selektywnego uprzywilejowania niektórych przedsiębiorstw w stosunku do innych, znajdujących się w tej samej sytuacji.

85. W związku z tym także część druga zarzutu pierwszego odwołania jest bezzasadna.

b) Posiłkowo: w przedmiocie części trzeciej zarzutu pierwszego – uzasadnienie zróżnicowania

86. W części trzeciej zarzutu pierwszego Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo, uwzględniając czynniki zewnętrzne w celu uzasadnienia nierównego traktowania.

40 Podobnie orzekł również Trybunał w wyrokach: z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 48, 49 – cele realizowane przez konkretne uregulowanie podatkowe); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 55 – w odniesieniu do celów, jakie są realizowane za pomocą przepisów prawa); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 85); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 95 – w odniesieniu do spornej regulacji podatkowej).

41 Wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 70); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 50).

42 Zobacz moje opinie: w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 101); w sprawie Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 121 i nast.); w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 61).

87. Ta część odwołania opiera się na błędnym założeniu, że istnieje nierówne traktowanie porównywalnych podatników, ponieważ tylko w takim wypadku pojawia się kwestia uzasadnienia. Ponieważ – jak wskazano powyżej – nie ma to miejsca, ta część odwołania zostanie zbadana jedynie posiłkowo, na wypadek gdyby Trybunał uznał wbrew oczekiwaniom, że przedsiębiorstwo z sektora reklamy uzyskujące miesięczny obrót netto w wysokości na przykład 50 000 EUR/HUF znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstwa z sektora reklamy, którego miesięczny obrót netto wynosi na przykład 200 mln EUR/HUF.

88. Należałoby wówczas zbadać, czy Sąd niesłusznie uznał, że różnica w traktowaniu wynikająca ze zróżnicowania średniej stawki podatku progresywnego jest uzasadniona. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, uzasadnienie nierównego traktowania może być również oparte na względach innych niż czysto fiskalne. Zróżnicowanie w tym zakresie mogą uzasadniać również zrozumiałe względy pozapodatkowe, jak przyjęto przykładowo w wyroku w sprawie ANGED, uznając znaczenie względów środowiskowych i ładu przestrzennego w związku z podatkiem obciążającym wielkopowierzchniowe obiekty handlowe [43].

89. W niniejszej sprawie Sąd nie wziął pod uwagę żadnych niewłaściwych względów w ramach uzasadnienia. W pkt 89 i 90 zaskarżonego wyroku Sąd uznał, że zróżnicowanie średniej stawki opodatkowania jest uzasadnione w świetle zasady opodatkowania z uwzględnieniem zdolności płatniczej, jak też realizowanej w ten sposób redystrybucji obciążeń podatkowych między podatnikami o większej zdolności płatniczej a tymi o mniejszej zdolności płatniczej.

90. Stwierdzenie to nie jest wadliwe pod względem prawnym. Nie można również stwierdzić, że progresywna skala węgierskiego podatku od reklam nie znajduje podstawy w konkretnej ustawie podatkowej, ale służy realizacji nieprzewidzianych w niej i niewłaściwych jej celów [44]. Wielkość obrotu wskazuje (przynajmniej bez oczywistego błędu) na określoną zdolność finansową. W tym kontekście – na co sama Komisja wskazuje w projekcie podatku od usług cyfrowych [45] – obrót można uznać za (nieco nieprecyzyjny) wskaźnik większej siły ekonomicznej, a tym samym większej zdolności finansowej.

91. Poza tym również idea zasady państwa socjalnego – którą podziela także Unia Europejska w art. 3 ust. 3 TUE – uzasadnia progresywną stawkę podatku, która również w ujęciu względnym w większym stopniu obciąża podmioty posiadające większą zdolność finansową niż podatników, którzy posiadają mniejszą zdolność finansową. Dotyczy to w każdym razie podatku, który obejmuje również osoby fizyczne, jak ma to miejsce w tym przypadku.

92. Bezskuteczny jest także argument, w ramach którego Komisja zarzuca Sądowi to, że w pkt 106 zaskarżonego wyroku błędnie określił ciężar dowodu. Argument ten opiera się na błędnym przekonaniu, że podatki progresywne oparte na obrocie same w sobie stanowią wymagającą uzasadnienia pomoc państwa.

3. Wnioski

93. Zarzut pierwszy odwołania Komisji jest zatem całkowicie bezzasadny.

43 Wyroki z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 40 i nast.); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 45 i nast.); ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52 i nast.).

44 Jak wskazano wyraźnie w wyroku z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 70).

45 Wniosek z dnia 21 marca 2018 r. dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final.

B. W przedmiocie zarzutu drugiego: błędna wykładnia art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do możliwości uwzględnienia strat w pierwszym roku

94. W ramach zarzutu drugiego odwołania naruszenie prawa w związku ze stosowaniem art. 107 ust. 1 TFUE uzasadniane jest twierdzeniem, że Sąd błędnie nie uznał za selektywną korzyść możliwości uwzględnienia strat w pierwszym roku.

95. W pkt 118 zaskarżonego wyroku Sąd wskazał, że pewnych modulacji podatku, mających na celu uwzględnienie sytuacji szczególnych, nie należy postrzegać jako korzyści selektywnej. Jest tak nawet wówczas, gdy nie wynikają one z samego charakteru czy, inaczej mówiąc, celu podatkowego systemu odniesienia, pod warunkiem że unormowania te nie są sprzeczne z celem danego podatku i nie są one dyskryminacyjne.

96. Ocena ta jest zatem zgodna z orzecznictwem Trybunału. W orzecznictwie tym przejęto z punkt wyjściowy, że uregulowanie podatkowe nie jest selektywne wtedy, gdy znajduje ono zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych [46]. Również z okoliczności, że dane uregulowanie podatkowe przynosi korzyści wyłącznie tym przedsiębiorstwom, które spełniają jego przesłanki – w tym wypadku chodzi o istnienie strat poniesionych w poprzednim roku – nie można wywodzić wniosku, że uregulowanie to jest selektywne [47].

97. W świetle właściwych ram odniesienia musi natomiast mieć miejsce odmienne traktowanie przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji, którego nie można uzasadnić [48]. Środek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być przy tym uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu uda się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego [49], przy czym zróżnicowanie na gruncie prawa podatkowego mogą uzasadniać również zrozumiałe względy pozapodatkowe [50].

1. Część systemu odniesienia czy odstępstwo od tego systemu?

98. Jeśli chodzi o ogólną ustawę podatkową, trudności nastręcza przede wszystkim określenie ram odniesienia (często określanych również mianem systemu odniesienia). Kwestionowany podatek został bowiem ustanowiony dopiero poprzez badaną w niniejszej sprawie ustawę. W ocenie Komisji za system odniesienia należy uznać opodatkowanie oparte na obrocie, nieprzewidujące możliwości uwzględnienia strat. Natomiast w ocenie zarówno Węgier, jak i Sądu system odniesienia stanowi sama nowo wprowadzona ustawa. Elementami tego systemu są zatem pobierany od przychodu podatek oraz możliwość uwzględnienia strat w pierwszym roku stosowania nowo wprowadzonego podatku.

46 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i nast.); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39), z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73); z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35).

47 Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 24); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 94); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42).

48 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58); zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 40); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64, 65); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja (C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43).

49 Wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Zobacz wyroki z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 40 i nast.); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 45 i nast.); ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52 i nast.), w których potwierdzono to w odniesieniu do względów środowiskowych i ładu przestrzennego w związku z podatkiem obciążającym wielkopowierzchniowe obiekty handlowe.

99. W tym drugim przypadku należałoby przeprowadzić jedynie badanie spójności krajowych przepisów podatkowych (kwestię tę omówiono szczegółowo w pkt 53 i nast. powyżej). W pierwszym przypadku należałoby ustalić, czy podatnicy, którzy ponieśli straty, i podatnicy, którzy strat nie ponieśli, znajdują się w porównywalnej sytuacji, a jeśli tak, to czy dane państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że odstępstwo jest uzasadnione. Zdaniem Komisji w ramach takiego uzasadnienia państwo to może powołać się jedynie na określone względy.

100. Nie jest jednak możliwe udzielenie wystarczająco jasnej odpowiedzi na pytanie, czy możliwość uwzględnienia strat należy uznać za część systemu podatkowego, czy za odstępstwo od niego. Bezsporne jest, że w systemie podatku pobieranego od zysku możliwość uwzględnienia strat należy uznać za część systemu opodatkowania. W przypadku podatku pobieranego od przychodu, jak twierdzi Komisja, można ją jednak uznać za odstępstwo od systemu. Skądinąd węgierski ustawodawca przyjął to „odstępstwo" za punkt wyjścia do pierwszego roku stosowania wprowadzonego przezeń systemu podatku pobieranego od przychodu. Stanowi ono zatem od samego początku element tego systemu.

101. Jednym z zamysłów rozpatrywanego uregulowania krajowego jest wreszcie złagodzenie skutków podatku pobieranego od przychodu w odniesieniu do przedsiębiorstw, które pomimo osiągnięcia dużych obrotów w roku, w którym podatek ten został wprowadzony, poniosły straty w roku poprzednim, zaś obecnie, w rozpoczętym już roku, muszą zmierzyć się z nowym, niezależnym od zysku podatkiem. Jest to jedynie przepis przejściowy, który – jak twierdzą również Węgry – ma na celu złagodzenie, w trosce o zapewnienie proporcjonalności, konkretnych skutków podatku od reklam w pierwszym roku podatkowym, w szczególności dlatego, że podatek ten został wprowadzony po rozpoczęciu roku.

102. Po dokładniejszej analizie tego przepisu przejściowego okazuje się, że bierze on nawet pod uwagę niektóre obawy Komisji. W kontekście zarzutu pierwszego (skala progresywna) instytucja ta utrzymuje konsekwentnie, że podatek obrotowy nie umożliwia opodatkowania podatników stosownie do ich zdolności finansowej, ponieważ nawet przedsiębiorstwa uzyskujące duży obrót mogą osiągać tylko niewielki zysk, a mimo to muszą płacić podatki. W tym wypadku brak zdolności płatniczej w roku poprzednim jest uwzględniany proporcjonalnie w pierwszym roku obowiązywania podatku.

103. Możliwość uwzględnienia strat ograniczona do pierwszego roku podatkowego zapewnia zatem, w wyznaczonym okresie (a więc przejściowo) koordynację między dwoma systemami podatkowymi, a mianowicie pobieranym od zysku podatkiem od osób prawnych, czy też podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a pobieranym od przychodu (tj. niezależnym od zysku) podatkiem od reklam. Trudno mi jest jednak uznać za wyjątek przewidziany w ustawie środek służący koordynacji dwóch systemów podatkowych. Stanowi on raczej część (uzgodnionego) systemu odniesienia.

104. Koordynacja tego rodzaju istnieje również w systemie podatku dochodowego od osób prawnych na Węgrzech. W tym wypadku, jak twierdzą Węgry, podatek od reklam może zostać odliczony od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Z rozwiązania tego „korzystają" oczywiście jedynie przedsiębiorstwa, które wypracowały także zysk. Jednakże uznanie tego rozwiązania za wymagający uzasadnienia wyjątek od systemu podatku dochodowego od osób prawnych oczywiście nie byłoby zasadne. Nie widzę powodu, dla którego inaczej miałoby być w przypadku przepisu koordynującego przewidzianego w systemie podatku od reklam, nawet jeśli wywołuje on skutki tylko przez jeden rok. Należy także mieć na względzie, że – jak twierdzą Węgry – możliwość uwzględnienia strat ma na celu zrekompensowanie „niekorzystnej sytuacji" przedsiębiorstw notujących straty, które właśnie ze względu na brak zysków nie są w stanie pomniejszyć swej podstawy opodatkowania w ramach podatku dochodowego od osób prawnych czy podatku dochodowego od osób fizycznych.

105. Ponieważ rozstrzygnięcie kwestii, czy możliwość uwzględnienia strat należy uznać za część systemu odniesienia, czy za wyjątek od tego systemu, po pierwsze, wymaga zasadniczo zrozumienia prawa krajowego, a po drugie, jest silnie uzależnione od tego, na jakim poziomie zostanie ustalony punkt wyjściowy, zakres kontroli istnienia selektywnej korzyści nie powinien zależeć od tej kwalifikacji. Przeciwnie, kontrola ta powinna zostać przeprowadzona w sposób jednolity, tak aby umożliwić utrzymanie takiego rozgraniczenia.

2. Analiza spójności również w odniesieniu do odstępstw od systemu odniesienia

106. Dlatego proponuję, aby Trybunał przeprowadził jedynie kontrolę spójności ogólnych przepisów ustawy podatkowej w świetle suwerenności podatkowej państw członkowskich z uwzględnieniem obu scenariuszy (tj. przy założeniu, że stanowią one obecnie część ustanowionego właśnie systemu odniesienia, i przy założeniu, że stanowią one odstępstwo od tego systemu). Ogólne rozróżnienia, które stosuje się jednakowo do wszystkich [51] i które dotyczą tylko podatników spełniających również określone przesłanki faktyczne [52] i objętych spójnym systemem podatkowym, nie mogą co do zasady stanowić korzyści selektywnej [53]. W tym względzie ogólne rozróżnienia przewidziane w ustawie podatkowej stanowią środki o charakterze selektywnym tylko wówczas, gdy nie opierają się na żadnej racjonalnej podstawie z perspektywy celu ustawy, a zatem nie da się ich wytłumaczyć.

107. Zgodnie z tym złagodzonym standardem kontroli selektywna korzyść może być brana pod uwagę tylko wtedy, gdy z jednej strony dany środek (w tym wypadku możliwość uwzględnienia strat) wprowadza zróżnicowanie pomiędzy podmiotami gospodarczymi, które przestaje być zrozumiałe. Byłoby tak na przykład w przypadku, gdyby w świetle celu realizowanego przez przepisy podatkowe tego państwa członkowskiego podatnicy znajdowali się w oczywiście porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [54].

108. Z drugiej strony, nawet jeżeli przesłanka ta jest spełniona, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem korzyść może być uzasadniona istotą lub ogólnymi celami regulacji, której część stanowi. Może tak być w szczególności w przypadku, gdy uregulowanie podatkowe wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad krajowego systemu podatkowego [55], które ze względu na autonomię podatkową państw członkowskich w ramach kontroli spójności muszą być jedynie zrozumiałe. Ponadto również zrozumiałe pozapodatkowe względy mogą uzasadniać zróżnicowanie, jak przyjęto przykładowo w wyroku w sprawie ANGED ze względów środowiskowych i ładu przestrzennego w związku z podatkiem obciążającym wielkopowierzchniowe obiekty handlowe [56].

51 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i nast.); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39), z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73); z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35).

52 Zobacz w tym względzie między innymi wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36).

53 Zobacz w tym względzie moja wcześniejsza opinia w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 150).

54 Zobacz wyroki z dnia 21 grudnia 2016 r.: Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 51); Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 49, 58); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 35); z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

55 Zobacz wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65, 69); zob. także podobnie między innymi wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42, 43); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 145); z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42); z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja (173/73, EU:C:1974:71, pkt 33).

56 Wyroki z dnia 26 kwietnia 2018 r. ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 40 i nast.); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 45 i nast.); ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52 i nast.).

109. Takie badanie spójności zostało ostatecznie przeprowadzone przez Sąd. Prawidłowo zbadał on, czy uregulowanie to jest dyskryminujące lub czy da się je wytłumaczyć na gruncie systemu podatkowego (a zatem czy nie jest ono sprzeczne z celem kwestionowanego podatku). Ponieważ istnienie strat poniesionych w roku poprzednim jest kryterium obiektywnym, a przedsiębiorstwa, które w poprzednim roku poniosły straty, i te, które osiągnęły w owym roku zyski, różnią się pod względem zdolności do ponoszenia dodatkowego, niezależnego od zysków podatku, w pkt 122 zaskarżonego wyroku Sąd słusznie wykluczył istnienie selektywnej korzyści.

110. Natomiast w zakresie, w jakim Komisja zamierza wywieść dyskryminujący skutek z samego faktu, że w chwili przyjęcia ustawy w połowie 2014 r. było już wiadomo, które przedsiębiorstwa odnotowały straty w 2013 r., argument ten nie jest przekonujący. Po pierwsze, zakłada on, że na Węgrzech odpowiednie deklaracje podatkowe powinny być składane przed wskazaną datą, co reguluje krajowe prawo proceduralne z dziedziny podatków, a tym samym Trybunał nie dysponuje wiedzą w tym przedmiocie. Po drugie, prawodawca musiałby już znać te dane liczbowe, co jest raczej mało prawdopodobne. W całym postępowaniu nic nie wskazuje na to, że uregulowanie to miało na celu „uprzywilejowanie" określonych przedsiębiorstw.

111. Argument Komisji, zgodnie z którym uwzględnienie strat byłoby niezgodne z niezależnym od zysku podatkiem pobieranym od przychodu, również nie jest przekonujący. Przepis przejściowy, który ze względów proporcjonalności łagodzi szczególne skutki niezależnego od zysku podatku od reklam w pierwszym roku podatkowym w stosunku do przedsiębiorstw, które poniosły straty w roku poprzednim, nie wykazuje takiej niezgodności. Jak już wskazano (zob. pkt 103 i nast. powyżej), chodzi o zrozumiałą koordynację między dwoma systemami opodatkowania w okresie przejściowym.

112. Wywodzenie dyskryminacji z faktu, że uwzględnienie strat jest możliwe wyłącznie w pierwszym roku obowiązywania podatku od reklam, ale już nie w latach kolejnych – jak próbuje to uczynić Komisja – jest równoznaczne z pominięciem celu przepisu przejściowego. Przepis taki per se powinien wywierać skutki w przez ograniczony okres. Ponadto w pkt 123 zaskarżonego wyroku Sąd trafnie stwierdził, że obowiązująca w prawie podatkowym zasada okresowości pozwala na stosowanie całkowicie odmiennych uregulowań dla różnych okresów opodatkowania. W związku z tym sytuacje zaistniałe w trakcie różnych okresów opodatkowania nie są ze sobą porównywalne.

113. Teza Komisji, zgodnie z którą przedsiębiorstwa, które osiągnęły zyski, i przedsiębiorstwa, które poniosły straty w roku poprzednim, są pod każdym względem porównywalne z punktu widzenia celu podatku od reklam, również nie jest przekonująca. Jak wskazano w pkt 55 i nast. powyżej, celem mającego progresywną strukturę podatku od reklam jest pewna redystrybucja obciążenia podatkowego stosownie do zdolności finansowej, którą określa się na podstawie wielkości obrotu. Przyjęte przez ustawodawcę węgierskiego domniemanie, zgodnie z którym ze względu na niższy poziom płynności finansowej lub szczuplejsze rezerwy finansowe przedsiębiorstwa, które w roku poprzednim poniosły straty, są bardziej dotknięte niezależnym od zysku podatkiem niż przedsiębiorstwa, które w poprzednim roku osiągnęły zysk, jest wiarygodne. Z punktu widzenia państwa członkowskiego, który tutaj nie jest oczywiście błędny, nie znajdują się one w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

3. Posiłkowo: uzasadnienie możliwości uwzględnienia strat

114. Ponadto odmienne traktowanie obu porównywanych grup jest także uzasadnione ze względu na ich różną sytuację wyjściową w pierwszym roku obowiązywania podatku od reklam.

115. Decydująca jest – jak Trybunał podkreślił w wyroku Komisja/World Duty Free Group SA i in.[57] – wyłącznie ocena danego nierównego traktowania w świetle celu realizowanego przez ustawę. Chodzi tu jednak nie tylko o cele wyraźnie wskazane w krajowej ustawie, lecz także o cele, które można wywieść z krajowej ustawy w drodze wykładni[58]. Przyjęcie tezy przeciwnej oznaczałoby odwołanie się wyłącznie do techniki legislacyjnej, podczas gdy w dziedzinie pomocy państwa środki państwowe ocenia się na podstawie ich skutków i niezależnie od zastosowanych technik legislacyjnych[59].

116. Złagodzenie skutków wywieranych na przedsiębiorstwa, które w roku poprzednim nie osiągnęły zysku, przez nowo wprowadzony, niezależny od zysku podatek jest obiektywnie uzasadnione w świetle celów podatku od reklam. Nie ma przy tym potrzeby badania, czy chodzi tu o wewnętrzny cel fiskalny, czy o cel zewnętrzny, ponieważ – jak wskazano w pkt 88 i nast. powyżej – nie ma to znaczenia. Złagodzenia wymagają związane z wprowadzeniem dodatkowego podatku trudności, z jakimi borykają się przedsiębiorstwa, które poniosły straty w poprzednim roku. Bierze się zatem pod uwagę ograniczoną zdolność podatnika do uiszczenia dodatkowego podatku niezależnego od zysków.

4. Wnioski

117. Możliwość uwzględnienia strat w pierwszym roku podatkowym jest zrozumiała i nie ma charakteru arbitralnego. Związane z nią odmienne traktowanie przedsiębiorstw w pierwszym roku obowiązywania podatku od reklam nie stanowi zatem selektywnej korzyści. W tym względzie nie można stwierdzić, że Sąd naruszył prawo. Dlatego również zarzut drugi wniesionego przez Komisję odwołania jest bezzasadny.

VI. W przedmiocie kosztów

118. Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odwołanie jest bezzasadne, Trybunał rozstrzyga o kosztach. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

119. Zgodnie z art. 184 § 1 w związku z art. 140 § 1 regulaminu postępowania Rzeczpospolita Polska jako interwenient pokrywa własne koszty.

VII. Wnioski

120. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał orzekł w sposób następujący:

1. Odwołanie Komisji zostaje oddalone.

2. Komisja Europejska pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Węgry.

3. Rzeczpospolita Polska pokrywa własne koszty.

57 Wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54, 67, 74).

58 Zobacz także wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 45); inaczej w wyroku z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52, 59, 61) – chociaż u podstaw badanego w owej sprawie podatku leżała także idea opodatkowania stosownie do zdolności płatniczej, Trybunał zbadał jedynie wyraźnie wskazane w preambule pozafiskalne względy „ochrony środowiska" i „zagospodarowania przestrzennego".

59 Wyroki: z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 91); z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 47); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 40); ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 35); z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 89).