Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
от 15 октомври 2020 година[1]

Дело C-596/19 P

Европейска комисия
срещу

Унгария

„Обжалване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Базиран на оборота данък върху рекламата — Предимство и селективност — Критерий за проверка при създаването на референтната система — Съгласуваност на референтната система — Предимство при прогресивна данъчна ставка — Критерий за проверка при изключение от референтната рамка — Предимство, произтичащо от възможността за отчитане на загуби през първата данъчна година — Неравно третиране — Съображения за обосноваване на неравно третиране — Преходен режим като помощ“

I. Въведение

1. Настоящата жалба дава на Съда възможност отново[2] да извърши проверка на новосъздаден данъчен закон с оглед на правото в областта на държавните помощи. Като следва международните тенденции, Унгария обвързва прекия корпоративен данък не с печалбата, а с оборота, като избира за тази цел прогресивна структура на данъчните ставки. По този начин — подобно на предложения от Комисията данък върху цифровите услуги на равнището на ЕС[3] — са обхванати и се облагат с данък преди всичко предприятията с големи обороти (т.е. големите предприятия). Освен това като преходна мярка законът предвижда за първата данъчна година пропорционално отчитане на евентуални загуби от предходната година.

2. Тъй като средната данъчна ставка се увеличава с нарастването на оборота, това води до известно освобождаване, респ. преразпределяне на данъчната тежест в полза на „по-малките“ предприятия. Въпреки че в това отношение планираният данък върху цифровите услуги на равнище Европейски съюз и унгарският данък върху рекламата са сходни, Комисията счита унгарския данък за помощ в полза на „облаганите с твърде нисък данък“ по-малки предприятия. Възможността за отчитане на загуби през годината на въвеждане на данъка също поставяло в по-благоприятно положение предприятията със загуби от предходната година от тези без такива загуби. Поради това Комисията настоява Унгария да изиска възстановяване на

1 Език на оригиналния текст: немски.

2 Първият път това става с решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732) във връзка с действия, предприети от Комисията срещу новия закон за корпоративно данъчно облагане за Гибралтар. Подобни обстоятелства се разглеждат и в решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Предложение за директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. COM(2018) 148 final.

свързаните с това помощи, като събере допълнителен данък със ставка от 5,3 %. В отговор на това Унгария отменя с обратно действие данъка върху рекламата, но — подобно на Полша в паралелно производство [4] — счита действията на Комисията за намеса в данъчната ѝ автономия.

3. Ето защо в настоящото производство по обжалване възниква не само въпросът дали прогресивен корпоративен данък изобщо може да представлява селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Възниква и въпросът дали правото в областта на държавните помощи е правилният инструмент за толкова задълбочена проверка на националното данъчно законодателство, и както е в случая, за блокирането му в продължение на години. С това е свързан въпросът дали в правилата за държавната помощ критерият за проверка на общите данъчни закони не трябва да е различен от този, приложим към индивидуалното финансиране.

4. Трябва да се вземе предвид и фактът, че посредством основните свободи вече се извършва интензивен контрол за дискриминация. В този контекст Съдът вече е приел за съвместими с основните свободи два сходни базирани на оборота преки корпоративни данъка в Унгария с тяхната преразпределителна логика [5]. Наистина, сравняваните групи са различни, както правилно посочва Комисията в съдебното заседание. В данъчното право основните свободи забраняват поставяне на чуждестранните предприятия в по-неблагоприятно положение, докато забраната на държавните помощи предотвратява облагодетелстването на „определени предприятия“. И двете забрани за дискриминация обаче служат за изграждането на вътрешния пазар. Ако дадена мярка е съвместима със забраната за дискриминация в съответствие с основните свободи, тя принципно не би трябвало да представлява и помощ, засягаща функционирането на вътрешния пазар.

5. Общият съд [6] не открива в унгарския общ данъчен закон селективно предимство за други предприятия — нито в прогресивната данъчна ставка, нито във възможността за отчитане на загуби. Комисията обжалва това и сега Съдът трябва да анализира дали в случая е налице помощ.

II. Правна уредба

6. Правната уредба се съдържа в член 107 и сл. ДФЕС. Процедурата по отношение на неправомерните помощи е уредена в глава III от Регламент (ЕС) 2015/1589 за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз [7] (наричан по-нататък „Регламент 2015/1589“).

III. Обстоятелства в основата на спора

7. На 11 юни 2014 г. Унгария приема Закон № XXII от 2014 година относно данъка върху рекламата (наричан по-нататък „Закон за данъка върху рекламата“). С влезлия в сила на 15 август 2014 г. закон се въвежда нов специален данък с прогресивни ставки върху приходи, които в Унгария се генерират от реклама (наричан по-нататък „данъкът върху рекламата“). Този данък се събира в допълнение към съществуващите данъци за предприятията,

4 Висящо пред Съда дело C-562/19 P.

5 Решения от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), и от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Решение от 27 юни 2019 г., Унгария/Комисия (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Регламент на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9).

по-специално към корпоративния данък. По време на проверката на Закона за данъка върху рекламата, извършена от Комисията с оглед на правилата в областта на държавните помощи, унгарските органи заявяват, че целта на този данък е да се насърчи принципът на споделяне на обществената тежест.

8. Съгласно Закона за данъка върху рекламата с този данък се облага този, който разпространява реклама. Следователно данъчнозадължени лица са излъчващите/публикуващите рекламата (вестници, аудиовизуални медии, рекламни билбордове), а не рекламодателите или рекламните агенции, които служат за посредници между рекламодателите и разпространителите на реклама. Данъчната основа е нетният оборот, реализиран от разпространението на реклама за една финансова година. Данъкът се прилага на територията на Унгария.

9. Скалата на прогресивните ставки е определена, както следва:

– 0 % за частта от оборота под 0,5 милиарда унгарски форинта (HUF) (около 1 562 000 EUR),

– 1 % за частта от оборота между 0,5 милиарда унгарски форинта и 5 милиарда унгарски форинта (около 15 620 000 EUR),

– 10 % за частта от оборота между 5 милиарда унгарски форинта и 10 милиарда унгарски форинта (около 31 240 000 EUR),

– 20 % за частта от оборота между 10 милиарда унгарски форинта и 15 милиарда унгарски форинта (около 47 000 000 EUR),

– 30 % за частта от оборота между 15 милиарда унгарски форинта и 20 милиарда унгарски форинта (около 62 500 000 EUR),

– 40 % за частта от оборота над 20 милиарда унгарски форинта (около 94 000 000 EUR) (последната ставка е променена на 50 % от 1 януари 2015 г.).

10. Данъчнозадължени лица, чиято печалба преди облагането ѝ с данъци за 2013 г. е нулева или отрицателна, имат възможност да приспаднат от данъчната си основа за 2014 г. 50 % от загубите, пренесени от предходни финансови години (наричана по-нататък „възможността за отчитане на загуби“).

11. С решение от 12 март 2015 г. Комисията открива официална процедура по разследване в областта на държавните помощи съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС по отношение на Закона за данъка върху рекламата, като приема, че прогресивната структура на данъка и възможността за отчитане на загуби представляват държавна помощ. В това решение Комисията застъпва становището, че при прогресивната данъчна ставка се прави разграничение между предприятия с големи приходи от реклама (т.е. големи предприятия) и предприятия с малки приходи от реклама (т.е. малки предприятия). Последните получавали селективно предимство въз основа на своя размер. Възможността за отчитане на загуби, предоставена на предприятия, които не са реализирали печалба през 2013 г., също представлявала селективно предимство и следователно държавна помощ.

12. Със същото това решение Комисията издава разпореждане за спиране на разглежданата мярка. В отговор на това Унгария изменя данъка върху рекламата с приетия на 4 юни 2015 г. Закон № LXII от 2015 г. Скалата на прогресивните ставки, съставена от шест ставки от 0 % до 50 %, се заменя със следната скала от две ставки:

– 0 % за частта от оборота под 100 милиона унгарски форинта (около 312 000 EUR),

– 5,3 % за частта от оборота над 100 милиона унгарски форинта.

13. Комисията приключва официалната процедура по разследване с приемането на Решение (ЕС) 2017/329 от 4 ноември 2016 година относно мярка SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), приведена в действие от Унгария във връзка с данъчното облагане на оборота от реклама[8] (наричано по-нататък „отрицателното решение“).

14. В член 1 от отрицателното решение Комисията стига до извода, че данъчният режим, установен със Закон № XXII от 2014 г. за данъка върху рекламата, включително в редакцията му след измененията от 4 юни 2015 г., който е съставен от прогресивни ставки и от разпоредби, предвиждащи възможност за отчитане на загуби за предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., представлява държавна помощ. Тази помощ била неправомерно приведена в действие от Унгария в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС. Освен това тя била несъвместима с вътрешния пазар с оглед на член 107 ДФЕС. В член 4 от отрицателното решение Комисията нарежда на Унгария да възстанови от получателите обявената за несъвместима с вътрешния пазар помощ.

15. За тази цел унгарските органи трябва да възстановят от предприятията с оборот от реклама през периода между влизането в сила на данъка върху рекламата през 2014 г. и датата на неговото премахване или замяна със схема, която ще отговаря напълно на правилата за държавната помощ, разликата между размера на данъка (1), който предприятието е трябвало да плати в рамките на прилагането на референтната система в съответствие с правилата за държавната помощ (по подразбиране с единна данъчна ставка от 5,3 %, ако унгарските власти не установят друга ставка, без приспадане на пренесени загуби), и размера на данъка (2), който предприятието е трябвало да плати или вече е платило. В случай че разликата между размера на данък (1) и размера на данък (2) е положителна, размерът на помощта следва да бъде възстановен, включително лихвата към датата, на която е дължим данъкът.

16. Според Комисията обаче няма да е налице нужда от възстановяване, ако Унгария премахне въпросната данъчна система с обратна сила, считано от датата на влизането ѝ в сила през 2014 г. Това не възпрепятства Унгария да въведе в бъдеще, например от 2017 г., данъчна система, която не е прогресивна и с която не се прави разграничение между икономически оператори, подлежащи на данъчно облагане.

17. По същество Комисията определя въпросната данъчна система като помощ въз основа на следните доводи.

18. Като е приела Закона за данъка върху рекламата, унгарската държава се е отказала от ресурси, които в противен случай би трябвало да събере от предприятия с по-ниско равнище на съответния оборот (и съответно по-малките предприятия), ако са били обложени със същото равнище на данъка като предприятията с по-висок оборот (и съответно по-големите предприятия).

19. В това отношение Комисията отбелязва, че мерки за облекчаване на разходите, които обичайно натоварват бюджета на предприятието, предоставяли предимство по същия начин, както и положителните ползи. В случая облагането със значително по-ниска средна ставка облекчавало разходите на предприятията с малък оборот в сравнение с предприятията с голям оборот, като по този начин представлявало предимство в полза на по-малките предприятия спрямо по-големите предприятия.

8 ОВ L 49, 2017 г., стр. 36.

20. Възможността за отчитане на загуби, предоставена със Закона за данъка върху рекламата на предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., също представлявало предимство. Данъчната тежест на тези предприятия била по-малка в сравнение с тази на предприятията, които не са могли да се възползват от това данъчно облекчение.

21. При анализа на селективността Комисията най-напред установява, че референтната система се състои в специален данък върху оборота от предоставянето на рекламни услуги. Въпреки това прогресивните ставки на данъка върху рекламата не били част от тази референтна система. Всъщност, за да може сам по себе си референтният режим да бъде освободен от държавни помощи, той трябва да отговаря на две условия: всички обороти от реклама трябвало да подлежат на облагане с единна данъчна ставка (1) и не трябвало да има елемент, който предоставял селективно предимство на определени предприятия (2).

22. На тази основа по-нататък Комисията приема, че тъй като прогресивната структура на облагането води не само до пределни данъчни ставки, но и до средни данъчни ставки, които са различни за различните предприятия, тя установява изключение от референтната система, която се състои от данъка върху рекламата с единна данъчна ставка за всички икономически оператори, които се занимават с разпространението на реклами в Унгария.

23. Обстоятелството, че само предприятия, които през 2013 г. не са реализирали печалба, имали възможност за отичане на загуби, също представлявало изключение от референтната система, т.е. от правилото операторите да се облагат въз основа на техния оборот от реклама. Тъй като данъкът върху рекламата се основавал на данъчното облагане на оборота, за разлика от данъка върху печалбата разходите не можело да се приспаднат от данъчната основа. С мярката се въвеждало произволно разграничение между две групи предприятия, които били в сходно правно и фактическо положение, а именно предприятия с пренесени загуби, които не са реализирали печалба през 2013 г., и такива, които са реализирали печалба през 2013 г. С приспадането на загуби, които вече са съществували към момента на приемането на Закона за данъка върху рекламата, се допускала избирателност, тъй като възможността за приспадане щяла да облагодетелства определени предприятия с пренесени загуби в значителен размер.

24. По отношение на изменената през 2015 г. версия на данъка върху рекламата Комисията посочва, че тя се основава на същите принципи и характеристики като тези на данъка върху рекламата от 2014 г. Поради това Комисията счита, че Законът за данъка върху рекламата в изменената му редакция от 2015 г. съдържа същите елементи като тези, които тя вече е квалифицирала като държавна помощ във връзка с режима от 2014 г.

25. На 16 януари 2017 г. Унгария обжалва отрицателното решение. Подадената на същата дата молба да бъде спряно изпълнението на отрицателното решение, е отхвърлена с определение от 23 март 2017 г.[9].

26. На 16 май 2017 г. Унгария приема Закон № XLVII от 2017 година за изменение на Закона за данъка върху рекламата. С този закон на практика с обратно действие се отменя Законът за данъка върху рекламата.

27. С определение от 30 май 2017 г. председателят на девети състав на Общия съд допуска встъпването на Република Полша в подкрепа на исканията на Унгария.

28. В отговор на подадената от Унгария жалба с обжалваното решение от 27 юни 2019 г. Общият съд отменя отрицателното решение на Комисията.

9 Определение от 23 март 2017 г., Унгария/Комисия (T-20/17 R, непубликувано, EU:T:2017:203).

IV. Производство пред Съда на Европейския съюз

29. На 6 август 2019 г. Комисията подава настоящата жалба срещу решението на Общия съд. Комисията иска:

– да се отмени обжалваното съдебно решение,

– да се отхвърлят второто и третото основание, изтъкнати в жалбата на Унгария срещу обжалваните решения, и тя да се осъди да заплати съдебните разноски,

– при условията на евентуалност, делото да се върне на Общия съд, за да се произнесе по все още неразгледаните основания.

30. Унгария, подпомагана от Република Полша, иска от Общия съд:

– да отхвърли жалбата като неоснователна,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

31. Унгария, Полша и Комисията представят писмени становища пред Съда и са изслушани във връзка с жалбата в съдебното заседание, проведено 1 септември 2020 г.

V. По основанията за обжалване

32. Комисията сочи две основания в подкрепа на жалбата си. В рамките на първото основание Комисията твърди, че Общият съд неправилно е приложил член 107, параграф 1 ДФЕС, като е отрекъл унгарският данък върху рекламата да поражда селективно предимство за предприятията с по-малък оборот. Съгласно второто основание Общият съд е допуснал грешка при прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като, обратно на становището на Общия съд, възможността за отчитане на загуби се явявала селективно предимство.

A. По първото основание: неправилно тълкуване на член 107, параграф 1 ДФЕС

33. В първото си основание Комисията твърди, че Общият съд е допуснал правна грешка при тълкуването на член 107, параграф 1 ДФЕС. Тя твърди, че в резултат на това Общият съд неправилно е отрекъл наличието на селективно предимство, а оттам и на помощ. Тя обосновава твърдението в три части, като изтъква, че Общият съд е избрал погрешна референтна рамка (по този въпрос вж. т. 1, буква а), разгледал е сходството на предприятията с оглед на нефискална цел (по този въпрос вж. т. 2, буква а) и при анализа на селективността е взел предвид цел, която не е неразривно свързана с данъка върху рекламата (по този въпрос вж. т. 2, буква б).

34. Съгласно постоянната практика на Съда — на която се позовава и Общият съд — квалификацията „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква, първо, да става въпрос за намеса на държавата или чрез ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да

заплашва да наруши конкуренцията [10]. В настоящия случай трябва да се разгледат единствено правните съображения на Общия съд относно характеристиката селективно предимство.

35. Според обичайния критерий за проверка от решаващо значение е дали според критериите на националната данъчна система условията за предоставяне на данъчното предимство са определени по недискриминационен начин [11]. За тази цел, на първо място, трябва да се установи какъв е общият или „обичайният“ данъчен режим (т.нар. референтна рамка), приложим в съответната държава членка. На второ място, именно по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва да се прецени дали предимството, предоставено с разглежданата данъчна мярка, съставлява необосновано изключение и следователно е селективно [12].

1. По наличието на селективно предимство, съответно на правилен избор на референтна рамка (първа част на първото основание)

36. Комисията поддържа по-специално че Общият съд е избрал погрешната референтна рамка, за да провери дали е налице селективно предимство. Докато Комисията е взела предвид базиран на оборота данък с единна (пропорционална) ставка (очевидно от 5,3 %), Общият съд неправилно се е основал на избраната от унгарския законодател прогресивна ставка.

а) Селективно предимство, произтичащо от общ данъчен закон: по подхода за проверка при създаването на референтна рамка

37. Тъй като член 107, параграф 1 ДФЕС изобщо не съдържа условие за наличието на референтна рамка и тъй като нейната проверка често поражда немалки трудности — в това отношение се позовавам на изразените междувременно от няколко генерални адвокати опасения [13] — по този въпрос следва да се тръгне отдалече.

38. Съгласно постоянната практика на Съда за държавни помощи се считат мерките, които под каквато и да било форма са в състояние пряко или непряко да поставят определени предприятия в по-благоприятно положение или които трябва да се разглеждат като икономическо предимство, което съответното предприятие не би получило в нормални пазарни условия [14].

10 Решения от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 38), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53), и от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 40).

11 В този смисъл вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54), и от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53); изрично извън областта на данъчното право вж. също решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 53 и 55).

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

13 Вж. заключението на генералния адвокат Saugmandsgaard Øe по дело A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, т. 61 и сл.), заключението на генералния адвокат Wahl по дело Andres/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, т. 88 и сл.) и моите заключения по дело Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, т. 151 и сл.), по дело Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, т. 163 и сл.), по дело ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 76 и сл.), по свързани дела ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2017:853, т. 74 и сл.), и по свързани дела ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2017:854, т. 76 и сл.).

14 Решения от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 65), и от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 21); подобно е и решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 71 — „обичайно натоварват бюджета“).

39. Тази съдебна практика се прилага и по отношение на данъчното право. Данъчна мярка, която макар и да не е свързана с прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно финансово положение от другите данъчнозадължени лица, също може да попадне в хипотезата на член 107, параграф 1 ДФЕС[15]. Така за държавни помощи се считат по-специално мерките, които облекчават под различна форма тежестите, *обичайно* натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици[16].

40. Контекстът на тази съдебна практика са данъчноправни дерогации, които освобождават или предпазват едно-единствено предприятие от действително приложимата данъчна тежест[17]. Тъй като в настоящия случай всички предприятия „се ползват“ от необлагаемия минимум (до 0,5 милиарда унгарски форинта, съответно 100 милиона унгарски форинта в изменената редакция), както и от намалените ставки от 1 % до 30 % за ниво на годишния оборот между 0,5 милиарда и 20 милиарда унгарски форинта, това не може да представлява селективното предимство. В най-добрия случай селективно предимство би могла да представлява произтичащата от прогресивната структура различна средна ставка, която облагодетелства данъчнозадължените лица с по-малък оборот.

1) Принцип: определяне на „обичайното“ данъчно облагане от Комисията или от държавата членка?

41. Първото основание на жалбата на Комисията повдига в крайна сметка свързания с компетентността въпрос кой определя данъчната тежест, която *обичайно* трябва да понася едно предприятие, така че необлагането на други предприятия да представлява предимство в тяхна полза. Според Комисията „обичайното“ данъчно облагане е базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност с пропорционална ставка (в неизвестен размер, съответно в размер от 5,3 %). Според унгарския законодател „обичайното“ данъчно облагане е базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност с прогресивна ставка, която в изменената редакция е от 0 % до малко под 5,3 %. Произтичащите от прогресивната структура различни средни ставки са логичната последица, следователно обичайното данъчно облагане. В това отношение Унгария се позовава на своя данъчен суверенитет.

42. В практиката на Съда също често се подчертава и взема под внимание данъчната автономия на държавите членки. Неотдавна например неговият голям състав отново постановява, 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[18]. Големият състав е на мнение, че в този

15 Вж. по-специално решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 72), и от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14).

16 Решения от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496,т. 66), от 19 март 2013 г., Bouygues und Bouygues Télécom/Комисия (C-399/10 P и C-401/10 P, EU:C:2013:175, т. 101), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 71), и от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, т. 13).

17 Вж. решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 28), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 97), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 68), от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550), и от 10 януари 2006 г., Cassa di Risparmio di Firenze и др. (C-222/04, EU:C:2006:8, т. 132).

18 Решение от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 69), и от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 49).

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“ [19].

43. Тази съдебна практика, постановена в контекста на основните свободи, се прилага в същата степен в правото в областта на държавните помощи. И в тази област Съдът вече е постановил, че при липсата на съответна уредба на Съюза определянето на данъчните ставки и разпределението на данъчната тежест върху различните производствени фактори и икономически сектори е от данъчната компетентност на държавите членки [20]. Ето защо по принцип само изключение от тази автономно структурирана данъчна система, а не и самото създаване на данъчната система може да се преценява според правото в областта на държавните помощи.

44. По принцип Комисията признава това в точка 156 от своето Известие относно понятието за държавна помощ, посочено в член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз [21], където посочва, че „[д]ържавите членки разполагат със свободата да определят икономическата политика, която считат за най-подходяща, и по-специално да разпределят данъчната тежест между различните производствени фактори, както смятат за целесъобразно […] в съответствие с правото на Съюза“.

45. Впрочем не ми е известна разпоредба от правото на Съюза, която — извън рамката на хармонизираните данъци — да налага на държавите членки конкретна структура на националните им данъци. Ето защо „обичайното“ облагане не може да бъде изведено от правото на Съюза. Във всеки случай отправна точка може да бъде единствено решението на съответния национален законодател какво той счита за обичайното данъчно облагане. В разглеждания случай това е прогресивно структуриран данък върху доходите от стопанска дейност за рекламни предприятия, чиято данъчна основа се базира на оборота.

46. Ето защо националният законодател може преди всичко да определя предмета на данъка, данъчната основа и данъчните ставки. В настоящия случай Унгария се е възползвала от това правомощие, като е създала базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност за рекламни предприятия с прогресивна средна данъчна ставка от 0 % до малко под 5,3 % (която в изменената редакция се получава от необлагаемия минимум и пропорционална ставка). Правото в областта на държавните помощи по принцип допуска това.

2) Изключение: контрол за съгласуваност, осъществен от Съда в решение Gibraltar

47. От често цитираното от Комисията решение на Съда по делото Gibraltar също не следва нещо по-различно. Действително в това решение Съдът разглежда системата на корпоративно данъчно облагане на Гибралтар с оглед на правото в областта на държавните помощи и потвърждава наличието на помощ. Той обаче не замества със своята гледна точка за общото обичайно данъчно облагане тази на държавата членка.

48. В това дело Съдът по никакъв начин не се е произнесъл, че правото в областта на държавните помощи налага определено данъчно облагане. Той е извършил проверка „единствено“ на вътрешната логика на разглеждания закон. Тогавашният проект за данъчна реформа е предвиждал базирано на печалбата еднакво облагане на доходите от стопанска

19 Решение от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 70), и от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 50).

20 Решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 50), и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 97).

21 ОВ C 262, 2016 г., стр. 1.

дейност на всички установени в Гибралтар предприятия[22]. Избраните от законодателя фактори като брой работници, помещения и такса за регистрация обаче очевидно нямат нищо общо с еднаквото облагане на доходите от стопанска дейност на всички предприятия. Обединеното кралство дори не се е опитало да обясни тези фактори[23].

49. В това отношение посоченото решение на Съда всъщност представлява изключение[24] от споменатия по-горе принцип, съгласно който държавите членки притежават автономия при определянето на референтната рамка, тъй като Съдът на практика е проверил създаването на референтна рамка за наличие на помощ. В този случай обаче Съдът не е извършил нищо повече от един вид проверка за злоупотреба при упражняването на данъчния суверенитет от страна на държавите членки. Всъщност в крайна сметка той е проверил единствено дали държавата членка е действала съгласувано (а не е злоупотребила с права) при упражняването на данъчния си суверенитет.

50. В посочения случай Съдът с право е приел, че това не е така. Данъчният закон на Гибралтар е служел единствено за заобикаляне на правото в областта на държавните помощи, като с помощта на предполагаемо общо, базирано на печалбата, облагане на доходите от стопанска дейност е трябвало да се постигне облагане на определени дружества със стопанска цел (т.нар. офшорни дружества) с много ниски данъци. Комисията и Съдът с право са приели, че това представлява помощ. Селективното предимство се състои във вътрешното противоречие между мотивите, респ. целта на закона и структурата му. Въпреки целта за общо, базирано на печалбата, облагане на доходите от стопанска дейност на всички установени в Гибралтар предприятия, отделни предприятия целенасочено са облагани с много ниски данъци[25].

51. Точно поради това в решението си Съдът — за разлика от Комисията в настоящия случай — не е заменил със своята гледна точка относно общото обичайно данъчно облагане тази на държавата членка. Освен това той не е постановил, че правото на Съюза налага определена структура на данъчните ставки. Той само правилно е отсъдил, че общото данъчно облагане на доходите от стопанска дейност на всички установени предприятия не може да се обвърже с неприсъщи фактори, които не целят нищо друго освен облагодетелстване на определени предприятия, които по принцип не се нуждаят от големи помещения и многоброен персонал, какъвто е случаят с т.нар. офшорни дружества[26].

52. В крайна сметка по този начин Съдът е възпрепятствал държавите членки да злоупотребяват с общото си данъчно право, като все пак предоставят предимства на отделни предприятия, заобикаляйки правилата за държавната помощ. Тази злоупотреба с данъчната автономия е резултат от явно несъгласуваното структуриране на данъчния закон за Гибралтар.

22 Вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 12).

23 Вж. решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 149 и 150).

24 В този смисъл вж. и решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 32).

25 Така изрично в решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 99, 102 и 106).

26 Така изрично в решение от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 106).

3) Съгласуваност на унгарския данък върху рекламата

53. Няма нужда от по-нататъшно разглеждане на данъчните закони с общо приложение. Ако правото на Съюза зачита данъчния суверенитет на държавите членки и правото в областта на държавните помощи не налага конкретна структура на националните данъчни системи, данъчен закон с общо приложение — който всъщност създава референтната рамка — може да представлява помощ само ако структурата му е явно несъгласувана [27].

54. Следователно в случай на данъчен закон с общо приложение проверката на селективното предимство се ограничава само до този етап. В този случай останалите и във всички случаи пораждащи спор етапи (как се определя правилната референтна рамка, налице ли са изключения или изключение от изключението, подробно обосновани ли са разграниченията, кой каква тежест на доказване носи) могат да отпаднат.

55. В крайна сметка Общият съд с право е приел, че не е налице такава несъгласуваност на унгарският данък върху рекламата. Така например той посочва в точка 78 и сл. от обжалваното съдебно решение, че обичайният режим е унгарският закон с неговата конкретна прогресивна структура, следствието от която е, че предприятията с по-голям оборот се облагат с по-висок данък, а предприятията с по-малък оборот — с по-нисък данък (т. 89). Това следвало от свързаната с прогресивните данъчни ставки логика за преразпределяне (т. 88). Поради това единствено от прогресивната структура не можело да се изведе селективно предимство (т. 105). Тъй като Комисията не е посочила доводи и доказателства за друг вид несъгласуваност (т. 106 и сл.), разглежданият закон не можел да се счита за държавна помощ.

56. Намирам за неубедителни доводите в обратния смисъл, посочени от Комисията в жалбата [28].

i) Базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност

57. Така създаването на базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност не е несъгласувано. Всички доводи на Комисията в крайна сметка се основават на становището, че данъчното облагане на финансовите възможности трябвало да се основава само на печалбата (респ. на ефективността, т.е. на маржа на печалбата). Само тя отразявала правилно подлежащите на облагане финансови възможности. И в съдебното заседание Комисията няколко пъти изтъква, че само базиран върху печалбата данък върху доходите от стопанска дейност е в състояние да постигне правилно облагане на финансовите възможности.

58. В това отношение Комисията не отчита обстоятелството, че и печалбата представлява само (фиктивна) мярка за съразмерно облагане на финансовите възможности. Както е видно от т.нар. дебат за BEPS [29] [Base Erosion and Profit Shifting, свиване на данъчната основа и прехвърляне на печалби]. Този воден в световен мащаб дебат се основава на очевидния факт, че предприятия с големи печалби не плащат съответстващите данъци, тъй като те могат силно да свият данъчната си основа („base erosion“) или да прехвърлят печалбата си в държави с ниски данъчни ставки („profit shifting“).

27 В този смисъл вж. и моите заключения по дела Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, т. 151 и сл.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, т. 170 и сл.) и ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 81 и сл.).

28 Това са повече или по-малко същите доводи като по дела Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) и Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Вж. само „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting“ (План за действие относно намаляването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби) на ОИСР, който е на разположение в интернет на адрес https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf — стр. 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“.

59. Също както базираното на оборота, така и базирано на печалбата данъчно облагане на доходите от стопанска дейност има своите предимства и недостатъци. Не орган или съд трябва обаче да ги съпоставя и да носи отговорност за тях, а демократично легитимиран законодател. Данъчният законодател (в случая унгарският законодател) може да реши кой е подходящият според него данък. При всички положения правото в областта на държавните помощи не изисква въвеждането на най-подходящия от гледна точка на Комисията данък.

60. Противно на поддържаното от Комисията, базиран на печалбата данък върху доходите от стопанска дейност също не е безспорно за предпочитане (по думите на Комисията „подходящ“). Напротив, както е видно и от предложения от Комисията данък върху цифровите услуги[30], базираните на оборота данъци върху доходите от стопанска дейност набират популярност в световен мащаб. При облагането на предприятия данъкът върху цифровите услуги се основава на годишния им оборот. Унгарският данък върху рекламата и планираният на равнището на ЕС данък върху цифровите услуги не се различават в това отношение.

ii) Прогресивна ставка

61. Прогресивната ставка сама по себе си също не представлява несъгласуваност. Така при облагането на доходите от стопанска дейност прогресивните данъчни ставки са напълно обичайни, за да се постигне облагане в съответствие с финансовите възможности. Това се отнася както за базирано на печалбата, така и за базирано на оборота облагане на доходите от стопанска дейност. И в това отношение предложеният от Комисията данък върху цифровите услуги показва, че прогресивна структура на данъчните ставки е обичайно от гледна точка на данъчното право средство за облагане на предприятия с особено големи финансови възможности.

62. Въпреки че в писменото си становище Комисията оспорва да е налице прогресивна ставка при предложения на равнището на ЕС данък върху цифровите услуги, това е така само на пръв поглед. Съгласно член 8 от предложението единната данъчна ставка всъщност е 3 % и следователно е пропорционална. Комисията обаче пропуска обстоятелството, че всеки необлагаем минимум на пропорционален данък води до различни средни данъчни ставки и следователно до прогресивна крива на ставките[31]. Същото се отнася и за необлагаемия минимум. Със своите (две средни) данъчни ставки кривата на предложения на равнището на ЕС базиран на оборота данък върху цифровите услуги е от 0 % до 3 %, като в момента, в който с нарастването на оборота се прехвърлят праговите стойности, средната данъчна ставка скача от 0 % на 3 %. Следователно той също е прогресивен.

63. Освен това несъстоятелни са и доводите на Комисията, че прогресивната структура на данъчните ставки е подходяща само за облагането на физически лица, тъй като само при тях — според т.нар. теория за пределната полезност — растежът на индивидуалните ползи се забавял с нарастването на доходите. Поради това прогресивни данъчни ставки се прилагали само за облагането на физически лица.

30 Предложение за директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. COM(2018) 148 final.

31 В това отношение вж. моите заключения по дела Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, т. 1 в бележка под линия 3) и Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, т. 3 в бележка под линия 4).

64. Комисията не отчита обстоятелството, че теорията за пределната полезност е икономическа теория, а не правна норма. Поради това че „ползата“ не може да се измери, досега от тази теория не е било възможно да се изведат обвързващи (правни) изводи относно правилната данъчна ставка [32]. Напротив, в миналото дори пропорционални ставки са били считани за дискриминационни [33].

65. Ето защо, както Комисията правилно изтъква, причината, поради която прогресивната ставка се прилага предимно за данъчното облагане на физически лица, вероятно се състои по-скоро в това, че юридическите лица могат както им е угодно да избягват ефекта от прогресивните данъчни ставки чрез отделяния, респ. по-големи групови структури. Този проблем обаче не прави несъгласувано прогресивното корпоративно данъчно облагане, което обхваща както физически, така и юридически лица.

66. Изброените и възприети като несправедливи от Комисията примери за данъчно облагане също не показват несъгласуваност. Така например Комисията счита, че унгарската прогресивна данъчна ставка не била подходящо средство, тъй като при 10-кратно по-голям оборот трябвало да се плаща 155 пъти по-висок данък. Този пример обаче — който явно се отнася до унгарския данък върху рекламата от първоначалната редакция — показва само логичните последици от прогресивната крива на данъка. При предложения от Комисията на равнището на ЕС данък върху цифровите услуги могат да се открият още по-крайни резултати [34].

67. Освен това критерият за годност и бездруго е погрешният критерий. Както беше посочено по-горе (т. 59), годността на национален данък трябва да се преценява от националния законодател. В такъв случай, в който референтната рамка тепърва се определя, правото в областта на държавните помощи може само да отстрани несъгласуваността. Унгарският данък върху рекламата обаче въвежда по съгласуван начин прогресивната данъчна структура.

б) Заключение

68. Ето защо Общият съд с право е приел, че не е налице помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. Първата част на първото основание е неоснователна и поради това следва да бъде отхвърлена.

в) При условията на евентуалност: обичаен критерий за проверка на селективно предимство

69. Дори и без да ограничава проверката на общ данъчен закон като разглеждания само до контрол за съгласуваност, Съдът не счита, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е отрекъл наличието на помощ.

32 Вж. по-специално в съвсем сбита форма: Birk/Desens/Tappe (Ed.). Steuerrecht. 22.ed., 2019, т. 38.

33 Така още през 1958 г. BVerfG, решение от 24 юни 1958 г. — 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 и 69): „Тук в интерес на относителното равенство справедливостта изисква лицето с по-големи финансови възможности да плаща като данък по-голям процент от доходите си от икономически по-слабия“.

34 Предприятие със световен оборот над 750 милиона евро, което не надхвърля прага от 50 милиона евро в ЕС (оборот точно 50 милиона евро), плаща според предложението на Комисията точно 0 EUR данъци. Друго предприятие със световен оборот от над 750 милиона евро, което в ЕС надхвърля необлагаемия минимум от 50 милиона евро с 450 милиона евро, плаща данъци в размер на 15 милиона евро. Десетократно по-големият оборот в Европейския съюз (500 милиона вместо 50 милиона евро) води до безкрайно по-голяма данъчна тежест.

70. Според обичайния критерий за проверка, на първо място, трябва да се установи какъв е общият или „обичайният“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. На второ място, по отношение на този общ или „обичаен“ данъчен режим трябва да се прецени дали предимството, предоставено с разглежданата данъчна мярка, съставлява необосновано изключение и следователно е селективно [35].

71. За второто е необходимо да е налице разлика в третирането на предприятия в сходно положение, която не може да бъде обоснована [36]. Мярка, представляваща изключение от прилагането на общата данъчна система, може да бъде обоснована в това отношение, ако съответната държава членка успее да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на данъчната ѝ система [37]. Проверката за селективност в крайна сметка е проверка за наличие на дискриминация [38].

72. Общият съд правилно е установил, че Комисията е избрала погрешната референтна рамка. Релевантната референтна рамка може да бъде само разглежданият национален закон, а не някакъв хипотетичен или фиктивен закон. Всичко друго би позволило на Комисията да застане на мястото на съответния национален законодател и да определи предпочитаната от нея данъчна система за референтна рамка.

73. Доколкото в това отношение Комисията се позовава на решението на Съда по делото Gibraltar, тя не отчита — както вече беше посочено в точка 47 по-горе — изложените в него съображения. В това решение Съдът по никакъв начин не създава сам фиктивна референтна рамка.

74. Както Съдът вече е постановил [39], самият избор на погрешната референтна рамка от Комисията неизбежно „опорочава целия анализ, що се отнася до условието за селективност“. Следователно дори заради това обстоятелство обжалваното отрицателно решение трябва да бъде отменено. Ето защо първата част на първото основание за обжалване е неоснователна и при прилагане на обичайния критерий за проверка.

2. По другите две части на първото основание за обжалване

75. В другите две части на първото основание за обжалване Комисията оспорва допълните съображения на Общия съд и го упреква, че и в тях неправилно е отхвърлил наличието на помощ. Доколкото, както е видно от точки 84 и 85 от обжалваното съдебно решение, в допълнителните съображения на Общия съд се разглежда само въпросът дали от решението на Съда по дело Gibraltar следва различен извод, което вече беше отхвърлено по-горе (т. 47 и сл.), не е необходимо да се разглеждат останалите части на първото основание за обжалване.

76. Общият съд обаче е проверил и дали все пак не е налице помощ. Възможно е в точки 84 и 85 Общият съд да е допуснал по отношение на Комисията, че в обжалваните решения тя освен това е взела предвид и правилната референтна рамка (на базиран на оборота прогресивен корпоративен данък) и на тази основа също е потвърдила наличието на помощ. В противен случай по-нататъшната проверка на сходството на положенията и на обосновката на различното третиране щяха да бъдат лишени от смисъл. И в това отношение Общият съд е

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

36 Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 58); в този смисъл вж. решения от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 40), от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 64 и 65), и от 29 април 2004 г., Нидерландия/Комисия (C-159/01, EU:C:2004:246, т. 42 и 43).

37 Решения от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22), и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65 и цитираната съдебна практика).

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

39 Решение от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 107).

приел, че не е налице помощ. Комисията оспорва последното в другите две части на първото основание за обжалване. Тя по-специално упреква Общия съд, както става ясно в съдебното заседание, че е отрекъл наличието на сходство между предприятията с големи и малки обороти.

а) При условията на евентуалност: по втората част на първото основание за обжалване — по сходството между предприятия с по-голям и предприятия с по-малък оборот

77. Поради това — а и защото в съдебното заседание по този въпрос се води дълга дискусия — при условията на евентуалност на това място отново анализирам дали и при това условие (ако се приеме, че Комисията е избрала правилната референтна рамка) Общият съд не е допуснал грешка при прилагане на правото, като е отрекъл наличие на селективно предимство. Комисията счита, че Общият съд е допуснал грешка при прилагане на правото, като е отрекъл наличието на сходство между предприятия с по-голям и предприятия с по-малък оборот, като се позовава на неправилната цел на закона (втора част на първото основание за обжалване).

78. Тази част на първото основание за обжалване също е неоснователна. Ако базираният на оборота прогресивен данък върху доходите от стопанска дейност е същинската референтна рамка, последователното прилагане на тази референтна рамка вече не е изключение, което да налага някаква обосновка, а правило.

79. Освен това в тази референтна рамка не се установява и наличието на неравно третиране на предприятия в сходно положение, което да не може да бъде обосновано. В тази референтна система по-големите и по-малките рекламни предприятия се различават именно по своя оборот и произтичащите от него финансови възможности. От гледна точка на държавата членка — която в случая не е явно погрешна (относно съгласуваността вж. т. 53 и сл. по-горе) — те не се намират в сходно правно и фактическо положение.

80. Комисията обаче очевидно счита, че от целта на данъците да генерират приходи за държавния бюджет следва, че всяко данъчнозадължено лице би трябвало да се обложи с данък в (относително) еднакъв размер. Поради това по отношение на сходството Общият съд трябвало да се позовава само на целта за генериране на данъчни приходи. С оглед на тази цел размерът на оборотите не играел никаква роля, поради което нямало основание предприятия с малки обороти да се облагат с по-ниски данъци.

81. Тези аргументи са неприемливи. В рамките на контрола на държавните помощи целта на данъка не може да се ограничи само до генерирането на приходи. Напротив, от решаващо значение е конкретната данъчна цел на законодателя[40], която се извежда посредством тълкуване от естеството и структурата на данъка. Присъща цел на прогресивния данък е абсолютното и относително по-високо облагане на данъчнозадължени лица с по-големи финансови възможности. Ето защо, както Общият съд е посочил правилно, това обстоятелство следва да се взема предвид и при проверката на сходството.

40 Вж. напр. също решения на Съда от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 48 и сл. — цели, поставени на конкретен данъчен режим), от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 55 — с оглед на целите, преследвани от законодателството), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 85), и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 95 — от гледна точка на обсъждания данъчен режим).

82. В това отношение в точка 89 от обжалваното решение Общият съд посочва, че е възможно поради различни икономии от мащаба предприятие с голям оборот да има относително по-ниски разходи от предприятие с по-скромен оборот и така да може да плаща по-голям данък. Това също не подлежи на оспорване от правна гледна точка. Всъщност, както вече Съдът е отбелязал [41], размерът на оборота може да е напълно релевантен показател за данъчните възможности.

83. Аргумент в подкрепа на този извод е, от една страна, фактът, че без големи обороти са невъзможни големи печалби, и от друга — че печалбата от допълнителен оборот (пределен доход) нараства поради намаляването на фиксираните разходи за единица продукция. При това положение в никакъв случай не изглежда невъзможно оборотът да се оценява като израз на големината или на позицията на пазара и на потенциалните печалби на дадено предприятие, *както и* като израз на финансовите му възможности и да се облага в зависимост от това [42].

84. Както беше установено в съдебното заседание, Комисията е отделила особено внимание на правилното облагане на финансовите възможности. При това вярно са посочени недостатъците на базирания на оборота данък върху доходите от стопанска дейност и вероятно са изложени по-смислени алтернативи. Остава неясно обаче какво общо имат тези задълбочени данъчноправни съображения с правото в областта на държавните помощи. В съдебното заседание Комисията не отговаря и на поставен от Съда въпрос в тази връзка. Възможно е изчисляването на печалбата въз основа на сравнение на имуществото на предприятието да е по-точно от привързването към нетния оборот. За разлика от становището на Комисията, в правото в областта на държавните помощи обаче се поставя въпросът не за по-смислената или по-точната данъчна система, а за селективното предпочитане на определени предприятия спрямо други в същото положение.

85. Ето защо и втората част на първото основание за обжалване е неоснователна.

б) При условията на евентуалност: по третата част на първото основание за обжалване: Обосноваване на разграничението

86. В третата част на първото основание Комисията упреква Общия съд, че е допуснал грешка при прилагане на правото, тъй като за обосноваване на различното третиране е взел предвид външни съображения.

87. Тази част на жалбата се основава на неправилното допускане, че е налице различно третиране на сходни данъчнозадължени лица, защото само в този случай възниква въпросът за обосноваване. Тъй като, както беше посочено по-горе, случаят не е такъв, тази част на жалбата ще бъде разгледана само при условията на евентуалност, ако, противно на очакванията, Съдът приеме, че положението на рекламно предприятие с годишен нетен оборот от например 50 000 EUR/HUF е сходно с положението на рекламно предприятие с годишен нетен оборот от например 200 милиона EUR/HUF.

88. В този случай би трябвало да се провери дали Общият съд неправилно е приел за обосновано неравното третиране, свързано с различната средна данъчна ставка на прогресивен данък. Противно на поддържаното от Комисията, за обосноваването на неравно третиране са възможни и други съображения, различни от чисто фискалните. В това отношение логични

41 Решения от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, т. 70), и от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, т. 50).

42 Вж. заключенията ми по дело Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, т. 101), по дело Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, т. 121 и сл.) и по дело Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, т. 61).

съображения извън областта на данъчното право също могат да обосноват дадено разграничение, както това е прието по дело ANGED, например по отношение на екологични съображения и съображения, свързани с териториалното устройство, във връзка с налог върху търговията на дребно според площта [43].

89. В настоящия случай Общият съд не е взел предвид неправилни съображения. В точки 89 и 90 Общият съд е приел, че различната средна данъчна ставка е обоснована с оглед на принципа на данъчно облагане според финансовите възможности и на преследваното с него преразпределяне на данъчната тежест между данъчнозадължените лица с по-големи финансови възможности и тези с по-малки финансови възможности.

90. Последното е неоспоримо от правна гледна точка. Освен това не може да бъде установено, че прогресивната крива на ставките на унгарския данък върху рекламата не намира основание в самия конкретен данъчен закон, а преследва цели извън него, тоест неприсъщи цели [44]. Размерът на оборота е показател (който във всеки случай не е явно погрешен) за известни финансови възможности. Поради това, както самата Комисия показва с предложението за данък върху цифровите услуги [45] — оборотът може да се разглежда и като (до известна степен по-груб) показател за по-голяма икономическа сила, а следователно и за по-големи финансови възможности.

91. Освен това идеята на принципа на социалната държава — признат от Европейския съюз в член 3, параграф 3 ДЕС — също може да обоснове прогресивна данъчна ставка, с която на лицата с по-големи финансови възможности се възлага, включително и като относителна стойност, по-голяма данъчна тежест, отколкото на данъчнозадължените лица, които не са с толкова големи финансови възможности. При всички положения това се отнася за данък, с който се облагат и физически лица, както е в разглеждания случай.

92. Доколкото Комисията упреква Общия съд, че в точка 106 от обжалваното съдебно решение не се е съобразил с доказателствената тежест, този упрек също е несъстоятелен. Той се основава на погрешната теза, че базираните на оборота прогресивни данъци сами по себе си представляват помощи, за които е необходима обосновка.

3. Заключение

93. Ето защо първото основание за обжалване на Комисията е изцяло неоснователно.

Б. По второто основание за обжалване: неправилно тълкуване на член 107, параграф 1 ДФЕС с оглед на възможността за отчитане на загуби през първата година

94. Във второто основание за обжалване се твърди, че е налице грешка при прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС, тъй като Общият съд неправилно не приел за селективно предимство възможността за отчитане на загуби през първата година.

43 Решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 40 и сл.), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 45 и сл.), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 52 и сл.).

44 Така изрично в решение от 8 септември 2011 г. Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, т. 70).

45 Предложение за директива на Съвета относно общата система на данък върху цифровите услуги, начисляван върху приходите от предоставянето на някои цифрови услуги от 21 март 2018 г. COM(2018) 148 final.

95. В точка 118 от обжалваното решение Общият съд посочва, че някои модулации на данък, с които се отчитат особени положения, не трябва да се анализират като представляващи избирателно предимство. Това било така дори и ако те не следват от самата природа, или, иначе казано, от целта на референтния данъчен режим, ако съответните разпоредби не нарушават целта на въпросния данък и не са дискриминационни.

96. Това в крайна сметка е в съответствие с практиката на Съда. Съгласно тази практика данъчен режим не е селективен по същество, ако е приложим без разлика към всички стопански субекти [46]. Фактът, че само предприятията, отговарящи на условията за прилагане на дадена мярка — в случая наличието на загуби за предходната година — могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер [47].

97. Напротив, изхождайки от правилната референтна рамка, трябва да е налице разлика в третирането на предприятия в сходно положение, която не може да бъде обоснована [48]. Мярка, представляваща изключение от прилагането на общата данъчна система, може да бъде обоснована в това отношение, ако съответната държава членка успее да докаже, че тази мярка произтича пряко от основните или ръководните принципи на данъчната ѝ система [49], като в този случай логични съображения извън областта на данъчното право също могат да обосновават разграничение в данъчноправно отношение [50].

1. Част или изключение от референтната система?

98. Доколкото става въпрос за общ данъчен закон, трудности създава преди всичко определянето на референтната рамка (наричана често и референтна система). Това се дължи на обстоятелството, че въпросният данък се създава едва със самия закон, предмет на проверката. От гледна точка на Комисията като референтна система трябва да се приеме базирано на оборота данъчно облагане без възможност за отчитане на загуби. За разлика от нея Унгария, а очевидно и Общият съд, приемат за референтна система самия нововъведен закон. Следователно референтната система представлява базиран на оборота данък с възможност за отчитане на загуби през първата година от въвеждането на новия данък.

99. Във втория случай би следвало да се извърши само проверка за съгласуваност на националния данъчен закон (по този въпрос вж. подробно по-горе в т. 53 и сл.). В първия случай е от значение дали данъчнозадължени лица със и без загуби се намират в сходно положение, и ако това е така, дали държавата членка може да докаже, че изключението е обосновано. Тогава — според Комисията — за доказването държавата членка би разполагала само с определени съображения.

46 Вж. само решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и сл.), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23), от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 73), и от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35).

47 В този смисъл по-специално вж. решения от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 24), от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 94), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 59), и от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42).

48 Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 58); в този смисъл вж. решения от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 40), от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 64 и 65), и от 29 април 2004 г., Нидерландия/Комисия (C-159/01, EU:C:2004:246, т. 42 и 43).

49 Решения от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22) и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65 и цитираната съдебна практика).

50 Вж. решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291), т. 40 и сл.), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 45 и сл.), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), т. 52 и сл.), с които това е потвърдено за екологични съображения и съображения, свързани с териториалното устройство, във връзка с налог върху търговията на дребно според площта.

100. Въпреки това въпросът дали възможността за отчитане на загуби следва да се разглежда като част от данъчната система или като изключение от нея, няма достатъчно ясен отговор. В данъчна система с базирано на печалбата облагане на доходите от стопанска дейност би било безспорно възможност за отчитане на загуби да се разглежда като част от тази система. При базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност би било напълно възможно да се приеме становището на Комисията за изключение в рамките на системата. От друга страна, в основата на своя базирана на оборота система на облагане на доходите от стопанска дейност унгарският законодател е заложил това „изключение“ като отправна точка за първата година. Следователно то поначало е и част от системата.

101. В крайна сметка в основата си въпросната правна уредба е насочена към намаляване на последиците от базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност за тези предприятия, които въпреки големите обороти през годината на въвеждането на данъка имат загуби за предходната година, а през текущата година се сблъскват с нов, независещ от печалбата данък. Това, както също твърди Унгария, не е нищо друго, освен преходна разпоредба, с която от гледна точка на пропорционалността да се смекчат последиците от данъка върху рекламата през първата година, по-специално защото данъкът върху рекламата е въведен през текущата година.

102. При по-внимателно разглеждане тази преходна разпоредба дори отчита донякъде опасенията на Комисията. Във връзка с първото основание за обжалване (относно прогресивната ставка) тя всеки път се аргументира, че базиран на оборота данък не бил в състояние да облага данъчнозадължените лица съобразно финансовите им възможности, тъй като било възможно и предприятия с големи обороти да имат само ниски печалби, но въпреки това трябвало да плащат данъци. В този случай недостатъчната финансова възможност през предходната година се отчита на пропорционална основа през първата година на данъка.

103. Ограничената до първата година възможност за отчитане на загуби води в крайна сметка до ограничена за определен (т.е. преходен) период координация между две данъчни системи — базирания на печалбата корпоративен данък, съответно данък върху доходите, и базирания на оборота (т.е. независещия от печалбата) данък върху рекламата. Да се нарече изключение от референтна система предвидена със закон координация между две данъчни системи обаче, ми се струва непонятно. Напротив, тя е част от тази (координирана) референтна система.

104. Подобна координация съществува и в системата на корпоративния данък в Унгария. Тя — както твърди Унгария — позволява данъкът върху рекламата да се приспадне от основата за облагане с корпоративен данък. Естествено от това „печелят“ само предприятията, които имат и печалби. Очевидно неправилно е обаче това да се счита изключение в системата на корпоративния данък, което се нуждае от обосновка. Не става ясно защо в системата на данъка върху рекламата се налага за координиращата разпоредба да се прилага нещо различно дори когато тя поражда действие само една година. Към това — както твърди Унгария — се добавя и обстоятелството, че възможността за отчитане на загуби трябва да компенсира „неблагоприятното положение“ на предприятията със загуби, които в рамките на корпоративния данък или данъка върху доходите не могат да претендират намаляване на печалбата с данъка върху рекламата точно поради липсата на печалба.

105. Тъй като решението дали възможността за отчитане на загуби следва да се определи като част от референтната система или като изключение от нея, зависи, от една страна, основно от тълкуването на националното право и от друга, в голяма степен от нивото, което се взема за отправна точка, обхватът на проверката за наличие на селективно предимство не би трябвало да зависи от това определяне. Напротив, за да може да се запази това разграничение, проверката трябва да се извършва по еднакъв начин.

2. Проверка за съгласуваност и по отношение на изключения от референтната система

106. Ето защо в двата случая (било като част от новосъздадената референтна система, или като изключение в рамките на референтната система) предлагам на Съда да извърши само една проверка за съгласуваност на общи правни разпоредби в рамките на данъчен закон с оглед на данъчния суверенитет на държавите членки. Причината за това е, че общи разграничения в рамките на съгласувана данъчна система, които се прилагат без разлика към всички [51] и обхващат само данъчнозадължените лица, по отношение на които са налице фактическите предпоставки [52], по правило не могат да представляват селективно предимство [53]. В това отношение общи разграничения в данъчен закон представляват селективна мярка само ако с оглед целта на закона не почиват на рационална основа, т.е. ако са необясними.

107. От една страна, съгласно този снижен критерий за проверка селективно предимство ще е налице само ако мярката (в случая възможността за отчитане на загуби) въвежда такива разлики между икономическите оператори, които вече не са логични. Това например би се случило, ако данъчнозадължените лица явно се намират в сходно фактическо и правно положение с оглед на целта, която преследва данъчният режим на тази държава членка [54].

108. От друга страна, дори това условие да е изпълнено, съгласно постоянната съдебна практика поставянето в по-благоприятно положение може да е обосновано от естеството или общите цели на системата, от която то е част. Такъв по-специално е случаят, при който данъчният режим произтича пряко от основните или ръководните принципи на националната данъчна система [55], които въз основа на данъчната автономия на държавата членка в рамките на проверката за съгласуваност трябва просто да са логични. Освен това логични съображения извън областта на данъчното право също могат да обосновават разграничение, както това е потвърдено по дело ANGED например за екологични съображения и съображения, свързани с териториалното устройство, във връзка с налог върху търговията на дребно според площта [56].

109. Общият съд в крайна сметка е извършил подобна проверка за съгласуваност. Той правилно е проверил дали режимът е дискриминационен или дали е обясним с оглед на данъчната система (и следователно не противоречи на целта на въпросния данък). Тъй като наличието на загуби от предходната година е обективен критерий и тъй като предприятията със загуби и с печалби от предходната година се различават по възможността си да поемат допълнителен, независещ от печалбата данък, в точка 122 от обжалваното решение Общият съд правилно е приел, че не е налице селективно предимство.

51 В този смисъл вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и сл.), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 23), от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 39), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 73), и от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 35).

52 В това отношение вж. например: решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 36).

53 В тази връзка вж. моето заключение по дело Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, т. 150).

54 Вж. решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Aer Lingus и Ryanair Designated Activity (C-164/15 P и C-165/15 P, EU:C:2016:990, т. 51), от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54), от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 49 и 58), от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa и Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 35), от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525,т. 19), от 29 март 2012 г., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 42), и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49).

55 Вж. решения от 18 юли 2013 г., P (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 22) и от 8 септември 2011 г., Paint Graphos (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 65 и 69); в този смисъл вж. по-специално и решения от 9 октомври 2014 г., Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, т. 42 и 43), от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство (C-106/09 P и C-107/09 P, EU:C:2011:732, т. 145), от 8 ноември 2001 г., Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 42), и от 2 юли 1974 г., Италия/Комисия (173/73, EU:C:1974:71, т. 33).

56 Решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 40 и сл.), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 45 и сл.), и от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 52 и сл.).

110. В това отношение не е убедителен обратният извод на Комисията за дискриминационни последици единствено от обстоятелството, че при приемането на закона в средата на 2014 г. вече е било ясно кои предприятия имат загуби за 2013 г. От една страна, за това е необходимо съответните данъчни декларации да са били подадени към този момент, което зависи от националното данъчнопроцесуално право и не е известно на Съда. От друга страна, в този случай законодателят е трябвало вече да е бил запознат с тези числа, което е по-скоро малко вероятно. Нищо в цялото производство не показва, че целта на този режим е била определени предприятия „да се поставят в по-благоприятно положение“.

111. Не е убедителен и аргументът на Комисията, че отчитането на загуби не било съвместимо с независещ от печалбата базиран на оборота данък. Преходна разпоредба, която по съображения за пропорционалност смекчава особените последици от независещия от печалбата данък върху рекламата за първата година, които понасят предприятията със загуби за преходната година, не е несъвместима. Както вече беше изложено (вж. т. 103 и сл. по-горе), става въпрос за логичната координация на две данъчни системи по време на преходен период.

112. Да се прави извод за дискриминация от обстоятелството, че загуби се приспадат само за първата година на данъка върху рекламата, а за следващите — не, което се опитва да направи Комисията, не отчита целта на преходната разпоредба. Тази разпоредба по естеството си е ограничена до определен период от време. Впрочем, в точка 123 от обжалваното съдебно решение Общият съд правилно е посочил, че приложимият в данъчното право принцип за периодизиране позволява да се въведат напълно различни режими за различни данъчни периоди. Ето защо не е възможно да се сравняват съществуващите в различни данъчни периоди положения.

113. Не е убедително и становището на Комисията, че с оглед на целта на данъка върху рекламата предприятия с печалби и предприятия със загуби за предходната година са сходни във всички аспекти. Прогресивно структурираният данък върху рекламата — както беше посочено в точка 55 и сл. по-горе — има за цел донякъде да преразпредели данъчната тежест съобразно финансовите възможности, които се определят въз основа на оборота. Предположението на унгарския законодател — че поради по-ниската им ликвидност, съответно по-малките им финансови резерви, предприятия със загуби през предходната година ще бъдат засегнати в по-голяма степен от независещ от печалбата данък, отколкото предприятия с печалби през предходната година — е правдоподобно. От гледна точка на държавата членка — която в случая не е явно погрешна — те не се намират в сходно правно и фактическо положение.

3. При условията на евентуалност: обосновка на възможността за отчитане на загуби

114. Освен това различното третиране въз основа на различните първоначални положения на двете сравнявани групи през първата година на данъка върху рекламата би било и обосновано.

115. Решаваща е — както Съдът е подчертал в решение World Duty Free[57] — единствено проверката на съответното неравно третиране с оглед на преследваната от закона цел. При това обаче следва да се вземат предвид не само изрично посочените в националния закон цели, но и тези, които могат да се изведат от националния закон чрез тълкуване[58]. В противен случай би трябвало да се ограничим само до законодателната техника, въпреки че в правото в областта на държавните помощи държавните мерки се преценяват според техните последици и независимо от използваните регулаторни техники[59].

116. Смекчаването на последиците от нововъведения независещ от печалбата данък за предприятия без печалби за предходната година е обективно обосновано с оглед на целите на данъка върху рекламата. В този случай не е необходимо да се разглежда въпросът дали той трябва да се счита за данък с вътрешна фискална цел, или с външна цел, тъй като — както беше посочено в точка 88 и сл. по-горе — това е без значение. Трябва да бъдат смекчени свързаните с допълнителния данък тежести за предприятията със загуби за предходната година. По този начин се взема предвид ограничената възможност на данъчнозадълженото лице да плати и допълнителен, независещ от печалбата данък.

4. Заключение

117. Възможността за отчитане на загуби през първата данъчна година е логична и непроизволна. Ето защо свързаното с тази възможност различно третиране на предприятия през първата година на данъка върху рекламата не представлява селективно предимство. В това отношение не може да се установи наличието на допусната от Общия съд грешка при прилагане на правото. Поради това и второто основание за обжалване на Комисията е неоснователно.

VI. Съдебни разноски

118. Съгласно член 184, параграф 2 от Процедурния правилник на Съда, когато жалбата е неоснователна, Съдът се произнася по съдебните разноски. Съгласно член 138, параграф 1, приложим към производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е загубила делото, тя следва да се осъди да заплати съдебните разноски.

119. Съгласно член 184, параграф 1 във връзка с член 140, параграф 1 Република Полша, като встъпила страна в производството по обжалване, понася направените от нея съдебни разноски.

VII. Заключение

120. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да постанови следното:

„1. Отхвърля жалбата на Комисията.

57 Решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54, 67 и 74).

58 Вж. също решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 45); в друг смисъл е все пак решение от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 52, 59 и 61) — макар в основата на данъка да е залегнала и идеята за облагане според финансовите възможности, Съдът разглежда само съображенията извън областта на данъчното право „опазване на околната среда“ и „териториално устройство“, изрично посочени в преамбюла.

59 Решение от 28 юни 2018 г., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Комисия (C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 91), решения от 26 април 2018 г., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, т. 47), от 26 април 2018 г., ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2018:281, т. 40), от 26 април 2018 г., ANGED (C-236/16 и C-237/16, EU:C:2018:291, т. 35), и от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 89).

2. Европейската комисия понася наред с направените от нея съдебни разноски и съдебните разноски на Унгария.

3. Република Полша понася направените от нея съдебни разноски“.