



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. КОКОТТ
представено на 15 октомври 2020 година¹

Дело C-562/19 P

**Европейска комисия
срещу**

Република Полша

„Обжалване — Държавни помощи — Данък върху продажбите на дребно — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Предимство и селективност — Критерий за проверка при създаването на референтната система — Съгласуваност на референтната система — Предимство при прогресивна данъчна ставка — Неравно третиране — Съображения за обосноваване на неравно третиране — Отмяна на отрицателното решение и едновременно преразглеждане на решението за започване на процедурата и на разпореждане за преустановяване“

I. Въведение

1. Настоящата жалба дава на Съда възможност отново² да извърши проверка на новосъздаден данъчен закон с оглед на правото в областта на държавните помощи. Следвайки международните тенденции, Полша 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 ЕС³, са обхванати и се облагат с данък преди всичко предприятията с големи обороти (т.е. големите предприятия).

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. Макар в това отношение планираният на равнището на ЕС данък върху цифровите услуги и данъкът върху продажбите на дребно в Полша да са сходни, Комисията счита полския данък за помощ в полза на „облаганите с твърде нисък данък“ по-малки предприятия. Поради това Комисията предварително забранява прилагането на този закон до приключването на процедурата по разследване, което Полша, подобно на Унгария в паралелно производство⁴, счита за намеса в данъчната си автономия.

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 корпоративното 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).

⁴ Висящо пред Съда под номер C-596/19.

3. Ето защо жалбата повдига не само въпроса дали прогресивният корпоративен данък изобщо може да представлява селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В първоинстанционното си решение Общият съд приема, че такова предимство не е налице⁵. Освен това се поставя въпросът дали правото в областта на държавните помощи е правилният инструмент за толкова задълбочена проверка на националното данъчно законодателство, и както в настоящия случай, за блокирането му в продължение на години. С това е свързан въпросът дали в правото в областта на държавните помощи критерият за проверка по отношение на цели (общи) 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 логика⁶. 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.

II. Правна уредба

5. 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 съюз⁷ (наричан по-нататък „Регламент 2015/1589“).

6. Член 13, параграф 1 от него гласи:

„Комисията може, след като даде възможност на съответната държава членка да представи коментарите си, да приеме решение, с което изисква от държавата членка да спре всяка неправомерна помощ, докато Комисията вземе решение за съвместимостта на помощта с вътрешния пазар („разпореждане за преустановяване“).“

5 Решение от 16 май 2019 г., Полша/Комисия (T-836/16 и T-624/17, EU:T:2019:338, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“).

6 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).

7 Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 от Договора за функциониране на Европейския съюз (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9).

III. Обстоятелства в основата на спора

7. В началото на 2016 г. полското правителство предвижда да въведе нов данък върху продажбите на стоки на дребно. Той трябва да е данък върху оборота и да има прогресивна структура. След като Комисията е уведомена за този проект, тя изпраща до полските органи искания за информация и посочва следното в това отношение:

8. „Ставките на плащания от предприятията прогресивен данък върху оборота всъщност са свързани с големината на предприятието, а не с неговата рентабилност или платежоспособност. Те пораждаат дискриминация между предприятията и могат да предизвикат сериозни смущения на пазара. Тъй като създават неравно третиране между предприятия, те бяха сметени за селективни. След като отговорят на всички условия по член 107, параграф 1 ДФЕС“, те представляват държавни помощи по смисъла на посочения член.

9. На 6 юли 2016 г. Полша приема Закон за данъка върху продажбите на дребно. Предмет на облагане е продажбата на стоки на дребно на потребител — физическо лице. Данъчнозадължени лица са всички търговци на дребно, независимо от правния им статут. Данъчната основа е месечният оборот над 17 милиона полски злоти (PLN), тоест около 4 милиона евро. Данъчните ставки са в размер на 0,8 % за частта от месечния оборот между 17 милиона и 170 милиона полски злоти и 1,4 % за частта от месечния оборот над 170 милиона полски злоти. Законът влиза в сила на 1 септември 2016 г.

10. След размяната на кореспонденция между полските органи и Комисията с решение от 19 септември 2016 г. относно държавна помощ SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (наричано по-нататък „решението за започване на процедурата“)⁸ последната започва предвидената в член 108, параграф 2 ДФЕС процедура по отношение на разглежданата мярка. С това решение Комисията не само дава срок на заинтересованите лица да представят становищата си, но и на основание член 13, параграф 1 от Регламент 2015/1589 разпорежда на полските органи да спрат незабавно „прилагането на прогресивните данъчни ставки, докато Комисията приеме решение относно съвместимостта им с вътрешния пазар“. В резултат от това Полша спира въвеждането на планирания данък.

11. Успоредно с продължаването на обсъжданията с Комисията, на 30 ноември 2016 г. полското правителство иска от Общия съд да отмени решението за започване на процедурата (дело T-836/16). С определение на председателя на девети състав на Общия съд от 27 април 2017 г. Унгария е допусната да встъпи в производството в подкрепа на исканията Република Полша.

12. Комисията приключва процедурата за контрол върху държавни помощи с Решение (ЕС) 2018/160 от 30 юни 2017 година относно държавна помощ SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), приведена в действие от Полша за данъка върху продажбите на дребно (наричано по-нататък „отрицателното решение“)⁹.

13. В него Комисията посочва, че разглежданата мярка представлява държавна помощ, която е несъвместима с вътрешния пазар и е неправомерно приведена в действие. Полските органи трябва да отменят окончателно всички плащания, спрени по силата на решението за започване на процедурата. Тъй като разглежданата мярка не е била приложена конкретно, Комисията приема, че не е необходимо да се изисква възстановяване на помощта от получателите.

⁸ ОВ С 406, 2016 г., стр. 76.

⁹ ОВ L 29, 2018 г., стр. 38.

14. На 13 септември 2017 г. полското правителство иска от Общия съд да отмени и отрицателното решение (дело T-624/17). С определение на председателя на девети състав на Общия съд от 12 януари 2018 г. Унгария е допусната да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Република Полша.

15. По същество в решението за започване на процедурата и в отрицателното решение, в което обаче излага допълнителни доводи по някои аспекти (наричани по-нататък общо „обжалваните решения“), Комисията в общи линии обосновава по следния начин квалифицирането на разглежданата мярка като държавна помощ съгласно определението по член 107, параграф 1 ДФЕС.

16. Най-напред, по силата на Закона за данъка върху продажбите на дребно предприятия с малък оборот се ползвали от по-благоприятно данъчно третиране в сравнение с други предприятия, данъчнозадължени лица по този данък. Отказът на държавата от данъчните приходи, които би събрала, ако всички предприятия бяха обложени с една и съща средна ефективна ставка, водел до прехвърляне на ресурси на държавата към поставените в по-благоприятно положение предприятия. При това нулевите или по-ниските средни данъчни ставки, прилагани към предприятията с малък оборот, в сравнение с по-високите средни данъчни ставки, прилагани към предприятията с по-голям оборот, предоставяли предимство на първите.

17. Освен това Комисията приема, че релевантната референтна система за определяне на селективно предимство била данъкът върху продажбите на дребно, включително по отношение на предприятията с годишен оборот под 17 милиона полски злоти, като обаче прогресивната структура на данъчното облагане не е част от тази референтна система. Тъй като прогресивната структура на облагането водела не само до пределни данъчни ставки, но и до средни данъчни ставки, които са различни за различните предприятия, тя установила изключение от референтната система, съгласно която се прилага единна данъчна ставка.

18. В това отношение изключението от референтната система, изразяващо се в прогресивната структура на данъчното облагане, не било обосновано от естеството или от общата структура на тази система. В решението за започване на процедурата Комисията посочва, че целите на секторната политика, като целите на регионалната, екологичната или промишлената политика, не могат да се вземат предвид в това отношение. Полските органи изтъкват, че преследваната с прогресивната структура на данъка цел е преразпределение. Те го обосновават с обстоятелството, че дружествата с голям оборот могат да се възползват от икономии от мащаба, от по-добри условия за снабдяване или от данъчни стратегии, недостъпни за по-малките предприятия.

19. Комисията посочва, че тази цел за преразпределение е несъвместима с данък върху оборота, който обременява предприятията само в зависимост от обема на тяхната дейност, но не и в зависимост от техните разходи, тяхната рентабилност, от тяхната способност за плащане или от улеснения, от които според полските органи могат да се ползват само големите предприятия. Според Комисията прогресивен данък върху оборота може да бъде оправдан, за да се компенсират или за да се предотвратят определени отрицателни последици, които могат да настъпят в резултат на посочената дейност (отрицателни странични последици), но наличието на подобна хипотеза по никакъв начин не било доказано в настоящия случай. Тъй като полските органи изтъкват, че прогресивната структура на данъчното облагане позволява оцеляването на дребните търговци на фона на големите търговски вериги, Комисията счита това изявление за доказателство, че посочените органи се опитват да окажат влияние върху структурата на конкуренцията на пазара.

20. С определение на Общия съд от 4 юли 2018 г. дела T-836/16 и T-624/17 са съединени за целите на устната фаза на производството.

21. С обжалваното решение от 16 май 2019 г. Общият съд уважава двете жалби на Полша срещу обжалваните решения и отменя както решението за започване на процедурата, така и отрицателното решение на Комисията.

IV. Производството пред Съда

22. На 24 юли 2019 г. Комисията подава настоящата жалба срещу решението на Общия съд. Комисията иска от Съда:

- да отмени обжалваното съдебно решение,
- да отхвърли основанията на Република Полша срещу обжалваните решения и да я осъди да заплати съдебните разноски,
- при условията на евентуалност, да върне делото на Общия съд, за да се произнесе по основанията, които все още не са били разгледани.

23. Република Полша, подкрепена от Унгария, иска от Съда:

- да отхвърли жалбата като неоснователна и
- да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

24. Полша, Унгария 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

25. Комисията сочи две основания в подкрепа на жалбата си. В първото основание Комисията изтъква, че Общият съд е допуснал грешка при прилагането на член 107, параграф 1 ДФЕС, като е приел, че не е налице селективно предимство на полския данък върху продажбите на дребно в полза на предприятия с по-малък оборот. Според второто основание Общият съд е допуснал грешка при тълкуването на член 108, параграф 2 ДФЕС и член 13, параграф 1 от Регламент 2015/1589, като е отменил и решението за започване на процедурата, което съдържа разпореждане за временно преустановяване.

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

26. 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 това в три части, като посочва, че Общият съд е избрал погрешна референтна рамка (вж. по този въпрос точка 1, буква а), разгледал е сходството на предприятията с оглед на нефискална цел (вж. по този въпрос точка 2, буква а) и при анализа на селективността е взел предвид цел, която не е неразривно свързана с данъка върху продажбите на дребно (вж. по този въпрос точка 2, буква б).

27. 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 конкуренцията¹⁰. В настоящия случай трябва да се разгледат единствено правните съображения на Общия съд относно характеристиката селективно предимство.

28. Според обичайния критерий за проверка решаващото е дали според критериите на националната данъчна система условията за предоставяне на данъчното предимство са определени по недискриминационен начин¹¹. 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 селективно¹².

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

29. Комисията упреква Общия съд по-специално в това, че при проверката дали е налице селективно предимство е избрал погрешната референтна рамка. Докато Комисията е взела предвид базиран на оборота данък с единна (пропорционална) ставка (с неизвестен размер), Общият съд неправилно се основал на избраната от полския законодател прогресивна ставка.

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

30. Доколкото член 107, параграф 1 ДФЕС не съдържа условие за наличие на референтна рамка и тъй като нейната проверка често поражда немалки трудности — в това отношение се позовавам на изразените междувременно от няколко генерални адвокати опасения¹³ — по този въпрос следва да се тръгне отдалече.

31. 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 условия¹⁴.

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 Вж. в този смисъл също решения от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др. (C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 54), и от 14 януари 2015 г., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, т. 53); изрично също и извън областта на данъчното право вж. 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 заключенията ми 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. 163 и сл.), ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, т. 76 и сл.), по съединени дела ANGED (C-234/16 и C-235/16, EU:C:2017:853, т. 74 и сл.), и по съединени 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 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 натоварващи“).

32. 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 ДФЕС¹⁵. Така за държавни помощи се считат по-специално мерките, които облекчават тежестите, *обичайно* натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в строгия смисъл на думата, имат същото естество и последици¹⁶.

33. Контекстът на тази съдебна практика са данъчноправни дерогации, които освобождават или предпазват едно-единствено предприятие от действително приложимата данъчна тежест¹⁷. Поради обстоятелството, че в разглеждания случай от необлагаемия минимум (до 17 милиона полски злоти) и от намалената данъчна ставка от 0,8 % за нивата на оборота между 17 и 170 милиона полски злоти месечно се „ползват“ всички предприятия, това не може да представлява селективно 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) Принципи: определяне на „обичайното“ данъчно облагане от Комисията или от държавата членка?

34. 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 представлява базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност с пропорционална данъчна ставка (чийто размер не е известен). Според полския законодател „обичайното“ данъчно облагане представлява базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност с прогресивна данъчна ставка от 0 % до малко под 1,4 %. Различните средни данъчни ставки, произтичащи от прогресивната ставка, са логичната последица, т.е. обичайното данъчно облагане. В това отношение Полша се позовава на данъчния си суверенитет.

35. В практиката на Съда също често се подчертава и взема под внимание данъчната автономия на държавите членки. Неотдавна например неговият голям състав отново постанови, 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 членка¹⁸. 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 и 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. решения 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 Решения 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.

36. 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 членки²⁰. 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.

37. 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 съюз²¹, 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“.

38. 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. Следователно „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 предприятия за продажби на дребно, чиято данъчна основа се базира на оборота.

39. Ето защо националният законодател може преди всичко да определя предмета на облагане, данъчната основа и данъчните ставки. В разглеждания случай Полша се е възползвала от това правомощие, като е създала базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност за предприятия за продажби на дребно с прогресивна средна данъчна ставка от 0 % до малко под 1,4 % (която произтича от необлагаемия минимум и две ставки). Правото в областта на държавните помощи по принцип допуска това.

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

40. От често цитираното от Комисията решение на Съда по дело 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.

41. 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 съразмерно облагане на доходите от стопанска

¹⁹ 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).

²⁰ Решения 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 предприятия²². Избраните от законодателя фактори, като брой на работниците, помещения и такса за регистрация, обаче очевидно нямат нищо общо със съразмерното облагане на доходите от стопанска дейност на всички предприятия. Обединеното кралство дори не се е опитало да обясни тези фактори²³.

42. В това отношение посоченото решение на Съда всъщност представлява изключение²⁴ 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 референтната 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.

43. 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 данъци²⁵.

44. Точно поради това в решението си Съдът — за разлика от Комисията в настоящия случай, не е заменил със своята гледна точка относително 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 благодетелстване на определени предприятия, които по принцип не се нуждаят от големи помещения и многоброен персонал, какъвто е случаят с т.нар. офшорни дружества²⁶.

45. 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 очевидно е резултат от явно несъгласуваното структуриране на данъчния закон на 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, изглежда, е и решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 32).

25 Както е посочено 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 полския данък върху продажбите на дребно*

46. 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 несъгласувана²⁷.

47. 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.

48. В крайна сметка Общият съд правилно е приел, че не е налице такава несъгласуваност на полския данък върху продажбите на дребно. В точка 67 и сл. от обжалваното съдебно решение той е посочил, че обичайният режим е полският закон с конкретната му прогресивна структура, в резултат на която предприятията с по-голям оборот се облагат с по-висок данък, а предприятията с по-малък оборот — с по-нисък данък (т. 75). Това следвало от свързаната с прогресивната данъчна ставка логика за преразпределяне (т. 83). Поради това единствено от прогресивната структура не можело да се изведе селективно предимство (т. 93). Тъй като Комисията не е посочила доводи и доказателства за друг вид несъгласуваност (т. 94 и сл.), разглежданият закон не можел да се счита за държавна помощ.

49. Намирам за неубедителни доводите в обратния смисъл, посочени от Комисията в жалбата²⁸.

i) Базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност

50. 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.

51. 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 BEPS²⁹ [Base Erosion and Profit Shifting, свиване на данъчната основа и прехвърляне на печалби], тази мярка изразява реалните финансови възможности само до известна степен. Този воден в световен мащаб дебат се основава на очевидния факт, че предприятия с големи печалби не плащат съответните 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“ на ОИСП, достъпен 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“.

52. 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 полският 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.

53. Ето защо изчисленията и статистическите данни, изложени от Комисията в мотивите към жалбата, се обезсмислят, доколкото работят с марж на печалбата. Ако полският законодател се позовава точно на оборота с цел да избегне проблеми с облагането на печалбата, не е възможно позоваване на марж на печалбата, който от своя страна се основава на тази по-лесна за повлияване печалба, за да се покаже, че базираният на оборота данък е „неподходящ“.

54. 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 услуги³⁰, 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. В това отношение полският данък върху продажбите на дребно и планираният на равнището на ЕС данък върху цифровите услуги не се различават.

ii) Прогресивна ставка

55. Прогресивната данъчна 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 предложението 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.

56. Въпреки че в писменото си становище Комисията оспорва да е налице прогресивна ставка при предложението 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, а оттам до прогресивна крива на ставките³¹. Същото важи по отношение на необлагаемия минимум. Със своите (две средни) данъчни ставки кривата на предложението 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 праговете стойности, средната данъчна ставка скача от 0 % на 3 %. Следователно той също е прогресивен.

57. 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 Вж. в това отношение съображенията ми, изложени в заключенията ми по дело 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).

58. 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 ставка³². Напротив, в миналото дори пропорционални ставки са били считани за дискриминационни³³.

59. 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.

60. Изброените и възприети като несправедливи от Комисията примери за данъчно облагане също не показват несъгласуваност. Така например Комисията счита, че полската прогресивна данъчна ставка не е подходящо средство, тъй като при десетократно по-голям оборот трябва да се плаща 30 пъти по-висок данък. Този пример обаче показва единствено логичните последици от прогресивната крива на данъка. При предложението от Комисията на равнището на ЕС данък върху цифровите услуги с неговите необлагаеми минимума могат да се открият още по-крайни резултати³⁴.

61. Освен това критерият за годност и без друго е погрешният критерий. Както беше посочено по-горе (т. 52), годността на националния 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. Полският данък върху продажбите на дребно обаче въвежда по съгласуван начин прогресивната данъчна структура.

б) Заключение

62. 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 за селективно предимство

63. 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 (eds.), Данъчно право, 22. ed., 2019, т. 38.

33 Така още през 1958 г. BVerfG (Федерален конституционен съд, Германия), 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 икономически 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 над 750 милиона евро, което надхвърля с 50 милиона евро необлагаемия минимум от 50 милиона евро в ЕС, плаща 3 милиона евро данъци. Двукратният размер на оборота в ЕС (100 вместо 50 милиона евро) води до безкрайно по-голяма данъчна тежест.

64. 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 селективно³⁵.

65. За второто е необходимо да е налице разлика в третирането на предприятия в сходно положение, която не може да бъде обоснована³⁶. 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 система³⁷. Проверката за селективност в крайна сметка е проверка за наличие на дискриминация³⁸.

66. 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.

67. Доколкото в това отношение Комисията се позовава на решението на Съда по дело Gibraltar, тя не отчита — както вече беше посочено в точка 40 и сл. по-горе, изложените в него съображения. В това решение Съдът по никакъв начин не създава сам фиктивна референтна рамка.

68. Както Съдът вече е постановил³⁹, самият избор на погрешната референтна рамка от Комисията неизбежно „опорочава целия анализ, що се отнася до условието за селективност“. Следователно именно поради това 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

69. 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 69 и 70 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. 40 и сл.), не е необходимо да се разглеждат останалите части на първото основание за обжалване.

70. Общият съд обаче е проверил и дали все пак не е налице помощ. Възможно е в точки 69 и 70 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), вж. в този смисъл 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 Vobek 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 Общият 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

71. 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).

72. 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.

73. Освен това в тази референтна рамка не може да се установи 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 предприятия за продажби на дребно 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. 46 и сл. по-горе) — те не се намират в сходно правно и фактическо положение.

74. 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.

75. Тези аргументи са неприемливи. В рамките на контрола върху държавните помощи целта на даден данък не може да се ограничи само до генерирането на приходи. Напротив, от решаващо значение е конкретната данъчна цел на законодателя⁴⁰, която се извежда посредством тълкуване от естеството и структурата на данъка. Присъща цел на прогресивния данък е абсолютното и относително по-високо данъчно 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. например и 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 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 разглеждания данъчен режим).

76. В това отношение в точка 75 на обжалваното съдебно решение Общият съд е посочил, 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 Съдът вече е отбелязал⁴¹, размерът на оборота може да е напълно релевантен показател за данъчните възможности.

77. 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 това⁴².

78. 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.

79. 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

80. 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.

81. 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 предприятие за продажба на дребно с нетен месечен оборот например 50 000 EUR/PLN е сходно с положението на предприятие за продажба на дребно с нетен месечен оборот например 200 милиона евро/полски злоти.

82. 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 площта⁴³.

83. В настоящия случай Общият съд не е взел предвид неправилни съображения. В точки 75 и 76 на обжалваното съдебно решение 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.

84. Последното е неоспоримо от правна гледна точка. Освен това не може да бъде установено, че прогресивната крива на ставките на полския данък върху продажбите на дребно не намира основание в самия конкретен данъчен закон, а преследва цели извън него, тоест неприсъщи цели⁴⁴. 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 услуги⁴⁵, 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.

85. 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 данъчнозадължените лица 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 и за данък, с който се облагат и физически лица, както е в разглеждания случай.

86. Доколкото Комисията упреква Общия съд, че в точка 94 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

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

Б. По второто основание за обжалване: неправилно тълкуване на член 108, параграф 2 ДФЕС и член 13, параграф 1 от Регламент 2015/1589

88. Във второто основание за обжалване Комисията изтъква, че като е отменил решението за започване на процедурата и разпореждането за преустановяване, Общият съд не е взел предвид обстоятелството, че са били налице условията по член 108, параграф 2 ДФЕС и член 13, параграф 1 от Регламент 2015/1589. Поради това решението за започване на процедурата и разпореждането за преустановяване продължавали да са законосъобразни и не могли да бъдат отменени само защото отрицателното решение е отменено.

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.), 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, 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.

89. От практиката на Съда, която Общият съд е взел предвид, следва, че за откриването на процедурата за контрол на държавни помощи съгласно член 108, параграф 2 ДФЕС е достатъчно да съществуват съмнения за наличието на помощ⁴⁶. Следователно *изолираното* обжалване на решението за започване на процедурата може да бъде уважено само ако Комисията е допуснала явни грешки в преценката⁴⁷. Същото се отнася и за разпореждането за временно спиране съгласно член 13 от Регламент 2015/1589. По принцип такова разпореждане е възможно независимо от обстоятелството дали разглежданата мярка в крайна сметка действително представлява помощ⁴⁸.

90. Следователно Комисията се позовава на занижен критерий за проверка на решението за започване на процедурата, развит от Съда за изолирано обжалване на решение за започване на процедурата, респ. на разпореждане за преустановяване⁴⁹.

91. Този специален критерий за проверка (т. 89) трябва да даде възможност на Комисията да извърши съответната процедура за контрол на държавни помощи дори въз основа на обосновани съмнения за наличие на помощ и да установи необходимите позиции, макар все още да не е сигурно дали действително е налице помощ. Това са основата, смисълът и целта на занижения критерий за проверка към момента на откриването на процедурата за контрол на държавни помощи до приемането на окончателното решение.

92. Несигурността, отчетена чрез специалния критерий за проверка, се отнася, от една страна, по-скоро до фактическа, а не до правна несигурност. Последващата процедура на Комисията за контрол на държавни помощи трудно може да отстрани правната несигурност. Това ясно проличава тук: прогресивната данъчна ставка на базиран на оборота данък върху доходите от стопанска дейност е сама по себе си или селективно предимство, или не е такова. Към датата на решението за започване на процедурата този правен анализ е същият както към датата на отрицателното решение, тъй като междуременно правната рамка не се е променила. Следователно в рамките на съдебния контрол на действията ѝ Комисията, както обикновено, носи риска правният ѝ анализ да се окаже грешен.

93. От друга страна, няма причина за специалния (занижен) критерий за проверка, ако, както в настоящия случай, обжалваното отрицателно решение се разглежда едновременно с решението за започване на процедурата и разпореждането за преустановяване и се установи, че от материалноправна гледна точка никога не е била налице помощ. Ако процедурата за контрол на държавни помощи вече е приключила и — поради обстоятелството, че не е налице помощ — не може да бъде възобновена, вече няма необходимост от безпрепятственото ѝ извършване.

94. Ето защо не е необходимо да се разглежда въпросът дали неправилната преценка на Комисията е била и очевидна с оглед на специалния критерий за проверка, което предвид изложените по-горе съображения (точка 26 и сл.)⁵⁰ съм склонна да приема.

46 Вж. решения от 24 януари 2013 г., 3F/Комисия (C-646/11 P, непубликувано, EU:C:2013:36, т. 27), от 21 юли 2011 г., Alcoa Trasformazioni/Комисия (C-194/09 P, EU:C:2011:497, т. 60), и от 10 май 2005 г., Италия/Комисия (C-400/99, EU:C:2005:275, т. 47).

47 Решения от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 78), от 21 юли 2011 г., Alcoa Trasformazioni/Комисия (C-194/09 P, EU:C:2011:497, т. 61), и решение на Общия съд от 9 септември 2014 г., Hansestadt Lübeck/Комисия (T-461/12, EU:T:2014:758, т. 12).

48 Вж. заключението на генералния адвокат Mengozzi по дело Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:442, т. 27) и заключението ми по дело Унгария/Комисия (C-456/18 P, EU:C:2020:8, т. 36 и 69).

49 Вж. хипотезата в решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971) — решение за започване на официална процедура по разследване; подобно е положението в решение от 24 януари 2013 г., 3F/Комисия (C-646/11 P, непубликувано, EU:C:2013:36, т. 28 и 29), и от 10 май 2005 г., Италия/Комисия (C-400/99, EU:C:2005:275, т. 47 — започване на процедурата).

50 Както следва от решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 50), обстоятелството, че все още не е налице съдебно решение по конкретния правен въпрос, не е достатъчно за да се изключи очевидна грешка от страна на Комисията.

95. Всъщност в настоящия случай автоматичната отмяна на решението за започване на процедурата е възможно дори ако Съдът не приеме очевидната липса на помощ в момента на решението за започване на процедурата. Разпоредбите, които дават възможност на Комисията още при съмнение за наличието на помощ да приеме решение за започване на процедура (член 108, параграф 2 ДФЕС) и разпореждане за преустановяване (член 13 от Регламент 2015/1589), очевидно се основават на презумпцията, че *е възможно* да е налице помощ⁵¹. Ако обаче въз основа на влязла в сила отмяна на окончателното решение тази възможност е *окончателно* изключена, вече няма причина съдбата на тези решения да не се обвърже със съдбата на отмяната на отрицателното решение. Това важи при всички положения, ако всички решения бъдат обжалвани заедно и са опорочени от една и съща грешка при прилагането на материалното право — т.е. от липсата на помощ.

96. Също от съображения за процесуална икономия в случай на общо разглеждане двете решения (решението за започване на процедурата и разпореждането за преустановяване) — по които или в резултат от влизането в сила на отрицателното решение⁵², или, както в разглеждания случай, в резултат от отмяната на отрицателното решение окончателно ще липсва основание за произнасяне по същество — споделят от материалноправна гледна точка съдбата на решението, с което се слага край на съответната процедура. В това отношение отмяната на обжалваното решение за започване на процедурата и на съдържащото се в него разпореждане за преустановяване представляват само декларативна отмяна, която спестява на юрисдикциите на Съюза установяването на липса на основание за произнасяне по същество по решението за започване на процедурата и свързаните с него правни последици.

97. Следователно и второто основание, а оттам и цялата жалба на Комисията са неоснователни.

VI. Разноски

98. 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.

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

VII. Заключение

100. С оглед на всичко изложено предлагам на Съда да се произнесе, както следва:

1. Отхвърля жалбата на Комисията.
2. Европейската комисия понася наред с направените от нея съдебни разноски и съдебните разноски на Република Полша.
3. Унгария понася направените от нея съдебни разноски“.

⁵¹ В този смисъл решение от 21 ноември 2013 г., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, т. 35): „Всъщност задължението за уведомяване и забраната за привеждане в действие, които са предвидени в член 108, параграф 3 ДФЕС, се отнасят до проекти, които могат да бъдат квалифицирани като държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС“.

⁵² Вж. относно това специфично положение заключението ми по дело Унгария/Комисия (C-456/18 P, EU:C:2020:8, т. 32).