



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (девети състав)

27 юни 2019 година *

„Държавни помощи — Унгарски данък върху оборота от разпространението на реклама — Прогресивни данъчни ставки — Приспадане от данъчната основа на 50 % от пренесените загуби за дружествата, които не са отчели печалба през 2013 г. — Решение, с което помощните мерки се квалифицират като несъвместими с вътрешния пазар и се разпорежда възстановяването им — Понятие за държавна помощ — Условие за избирателност“

По дело T-20/17

Унгария, за която се явяват M.-Z. Fehér, G. Koós и E.-Zs.Tóth, в качеството на представители,

жалбоподател,

подпомагана от

Република Полша, за която се явяват B. Majczyna, M. Rzotkiewicz и A. Kramarczyk-Szaładzińska, в качеството на представители,

встъпила страна,

срещу

Европейска комисия, за която се явяват V. Bottka и P.-J. Loewenthal, в качеството на представители,

ответник,

с предмет жалба на основание член 263 ДФЕС за отмяна на Решение (ЕС) 2017/329 на Комисията 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 (ОВ L 49, 2017 г., стр. 36),

ОБЩИЯТ СЪД (девети състав),

състоящ се от: S. Gervasoni, председател, L. Madise (докладчик) и R. da Silva Passos, съдии,

секретар: N. Schall, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 януари 2019 г.,

постанови настоящото

* Език на производството: унгарски.

Решение

Обстоятелствата по спора

- 1 На 11 юни 2014 г. Унгарският парламент приема Закон № XXII от 2014 г. за данъка върху рекламата (наричан по-нататък „Законът за данъка върху рекламата“). Законът влиза в сила на 15 август 2014 г., като въвежда нов специален данък, прогресивен за категории от оборота, с който се облагат приходите от разпространението на реклами в Унгария (наричан по-нататък „данъкът върху рекламата“), удържан в допълнение към съществуващите данъци за предприятията, по-специално в допълнение към корпоративния данък. При разглеждането на Закона за данъка върху рекламата, извършено от Европейската комисия във връзка с контрола върху държавните помощи, унгарските органи посочват, че целта на данъка е да се насърчи принципът на споделяне на данъчната тежест.
- 2 Според Закона за данъка върху рекламата данъчнозадължено е лицето, което разпространява реклама. По този начин данъчнозадължени са лицата, които правят рекламата обществено достъпна (вестници, аудио-визуални медии, рекламни билбордове), но не и рекламодателите (за които е направена рекламата), нито рекламните агенции, които са посредници между рекламодателите и разпространителите на реклама. Данъчната основа е нетният годишен оборот, реализиран от разпространението на реклами. Териториалното приложно поле на данъка обхваща територията на Унгария.
- 3 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.).
- 4 Данъчнозадължените лица, чиято печалба преди облагането ѝ с данъци за 2013 г. е нулева или отрицателна, могат да приспадат от данъчната си основа за 2014 г. 50 % от загубите, пренесени от предходни години.
- 5 С решение от 12 март 2015 г. и след размяна на писма с унгарските органи Комисията започва официалната процедура по разследване на държавни помощи, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС във връзка със Закона за данъка върху рекламата, като приема, че прогресивният характер на данъчната ставка и разпоредбите за приспадането на пренесените загуби от данъчната основа представляват държавни помощи. В това решение Комисията посочва, че с прогресивните данъчни ставки се прави разграничение между предприятията с високи приходи от реклама (т.е. големите предприятия) и предприятията с малки приходи от реклама (т.е. малките предприятия), като по този начин последните получават избирателно

предимство въз основа на своя размер. Комисията приема също, че приспадането с 50 % от загубите за предприятията, които не се реализирали печалба през 2013 г., предоставя избирателно предимство, съставляващо държавна помощ.

- 6 Със същото това решение Комисията издава разпореждане за спиране на разглежданата мярка въз основа на член 11, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 [ДФЕС] (ОВ L 83, 1999 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41).
- 7 Впоследствие Унгария изменя данъка върху рекламата по собствена инициатива, без да уведоми преди това Комисията или да получи разрешение от нея, със Закон № LXII от 2015 г., приет на 4 юни 2015 г., с който скалата на прогресивните ставки, съставена от шест ставки от 0 % до 50 %, се заменя със следната скала, съставена от две ставки:
 - 0 % за частта от оборота, която е под 100 милиона унгарски форинта (около 312 000 EUR),
 - 5,3 % за частта от оборота, която надвишава 100 милиона унгарски форинта.
- 8 Закон № LXII от 2015 г. въвежда и възможността за прилагане с обратна сила на разпоредбите му от момента на влизане в сила на Закона за данъка върху рекламата през 2014 г. Така данъчнозадълженото лице може да избере дали оборотът му за предходната данъчна година да подлежи на облагане по старата, или по новата скала.
- 9 Комисията приключва официалната процедура по разследване с 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 (ОВ L 49, 2017 г., стр. 36, наричано по-нататък „обжалваното решение“). В член 1 от обжалваното решение Комисията стига до извода, че данъчният режим, съставен от прогресивни ставки и от разпоредби, предвиждащи намаляване на размера на данъчното задължение под формата на приспадане на пренесените загуби за предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., който режим е установен със Закон № XXII от 2014 г. за данъка върху рекламата, включително в редакцията му след измененията от 4 юни 2015 г., представлява държавна помощ, неправомерно приведена в действие от Унгария в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС, която освен това е несъвместима с вътрешния пазар с оглед на член 107 ДФЕС.
- 10 В членове 2 и 3 от обжалваното решение обаче Комисията посочва, че някои индивидуални помощи, предоставени по този режим, не са държавни помощи, несъвместими с вътрешния пазар, ако са спазени различни условия.
- 11 В член 4 от обжалваното решение Комисията разпорежда на Унгария да възстанови от получателите помощите, които са обявени за несъвместими с вътрешния пазар.
- 12 В това отношение унгарските органи трябва да възстановят от предприятията, които са имали рекламни приходи през периода от влизането в сила на данъка върху рекламата през 2014 г. до премахването на данъка или до замяната му с режим, който напълно отговаря на правилата за държавна помощ, разликата между: размера на данък (1), който предприятията е трябвало да платят в рамките на прилагането на референтния режим в съответствие с правилата за държавни помощи (режим за облагане с единна данъчна ставка от 5,3 %, освен ако унгарските органи не изберат друга стойност, без приспадане на пренесените загуби), и размера на данък (2), който предприятията е трябвало да платят или вече са платили. Така, в случай че разликата между размера на данък (1) и размера на данък (2) е положителна, размерът на помощта трябва да бъде възстановен, включително лихвите, начислени от датата, на която данъкът става изискуем. Комисията обаче посочва, че не е необходимо възстановяване, ако Унгария премахне разглеждания данъчен режим с обратна сила, считано от датата на влизането му в сила през

2014 г. Това не би трябвало да възпрепятства Унгария да въведе след това, например от 2017 г., данъчен режим, който не е прогресивен и с който не се прави разграничение между икономически оператори, подлежащи на данъчно облагане.

- 13 По същество в обжалваното решение Комисията основно обосновава класифицирането на разглеждания режим като държавна помощ по следния начин с оглед на определението, посочено в член 107, параграф 1 от ДФЕС.
- 14 Най-напред, що се отнася до изискването разглежданата мярка да е предоставена от държавата и чрез ресурси на държавата, според Комисията с приемането на Закона за данъка върху рекламата от унгарския парламент Унгария се е лишила от ресурси, които е можела да получи от предприятия с по-малък оборот (т.е. по-малките предприятия), ако те са били предмет на същото данъчно задължение като предприятията с по-голям оборот (т.е. по-големите предприятия).
- 15 Що се отнася до наличието на предимство, Комисията припомня, че подобно на положителните престации, мерки, които облекчават обичайно понасяните от съответните предприятия разходи, предоставят предимство. В случая облагането със значително по-ниска ставка облекчавало разходите на предприятията с малък оборот в сравнение с тези на предприятията с голям оборот, като по този начин представлявало предимство в полза на малките предприятия спрямо по-големите предприятия. Комисията добавя, че предоставената със Закона за данъка върху рекламата възможност в полза на предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., да приспадат 50 % от пренесените загуби от данъчната основа, също представлява предимство, тъй като намалява данъчната тежест на тези предприятия спрямо предприятията, които не са могли да се възползват от това приспадане.
- 16 Що се отнася до това, че установените предимства поставят в по-благоприятно положение определени предприятия (критерий за избираност), Комисията посочва, че тъй като става въпрос за данъчно предимство, анализът трябва да се осъществи на няколко етапа. Най-напред трябвало да се установи референтната данъчна система, след това да се прецени дали разглежданата мярка установява изключение от тази система в смисъл, че въвежда разграничение между предприятия, които от гледна точка на присъщата за тази система цел се намират в сходно фактическо и правно положение, и накрая, в случай на утвърдителен отговор, да се установи дали това изключение е оправдано от естеството или от общата структура на референтната данъчна система. Отрицателен отговор на втория етап или евентуален положителен отговор на третия етап щели да позволят да се изключи наличието на избираност предимство в полза на определени предприятия, докато, обратно, положителен отговор на втория етап и отрицателен отговор на третия етап щели да позволят се заключи, че е налице избираност предимство.
- 17 В случая Комисията, най-напред, посочва, че референтната система съответства на специален данък върху оборота, произтичащ от предоставянето на рекламни услуги. Според Комисията обаче структурата с прогресивни ставки на данъка, с който се облагат рекламните приходи, не може да е част от тази система. Всъщност, за да може сам по себе си референтният режим да бъде освободен от държавни помощи, Комисията посочва, че той трябва да отговаря на две условия:
 - единна данъчна ставка за рекламните приходи,
 - липса на елемент, който може да предостави избираност предимство на някои предприятия.

- 18 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.
- 19 Освен това Комисията приема, че възможността, предоставена само на предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., да приспадат от данъчната си основа за 2014 г. 50 % от пренесените загуби, представлява също изключение от референтната система, а именно от общото правило да се облага оборотът от реклама. Според Комисията, тъй като данъкът върху рекламата се отнася до оборота, разходите не би трябвало да се приспадат от данъчната основа за разлика от данъците, с които се облага печалбата.
- 20 Комисията приема също, че изключението от референтната система, изразяващо се в прогресивната структура на данъчно облагане, не е обосновано от естеството или общата структура на системата. Тъй като унгарските органи твърдят, че данъкът върху рекламата следва логиката на преразпределението и че оборотът и размерът на предприятията отразяват платежоспособността на предприятията, така че предприятията с по-високи рекламни приходи са по-платежоспособни, отколкото предприятия, чиито рекламни приходи са по-ниски, Комисията приема, че от предоставената от Унгария информация не се установява нито че оборотът на предприятията отразява тяхната платежоспособност, нито че естеството и общата структура на данъчната система обосновават прогресивната структура на данъка. Според Комисията прогресивен данък върху оборота може да бъде оправдан само за да се компенсират или за да се предотвратят определени отрицателни последици, които могат да настъпят в резултат на посочената дейност и които са толкова по-големи, колкото по-голям е оборотът, но подобна хипотеза по никакъв начин не била доказана в конкретния случай.
- 21 От друга страна, Комисията отрича приспадането на 50 % от пренесените загуби да може да бъде обосновано като мярка, с която се цели да се предотврати избягването на данъци и заобикалянето на данъчните задължения, както поддържат унгарските органи. Според Комисията мярката въвежда произволно разграничение между две групи дружества, които се намират в сходно правно и фактическо положение, а именно, от една страна, предприятията, чиито загуби са пренесени и които не са реализирали печалби през 2013 г., и от друга страна, предприятията, които са реализирали печалби през 2013 г., но може да са пренесли загубите си от предходни данъчни години.
- 22 Освен това разпоредбата не ограничавала загубите, които могат да бъдат приспаднати, до тези, направени през 2013 г., но позволявала на предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., да използват пренесените си загуби, натрупани от предишни години. Приспадането на загуби, които вече са съществували към момента на приемането на Закона за данъка върху рекламата, можело да доведе до избирателност, тъй като възможността за приспадане можела да облагодетелства определени предприятия с пренесени загуби в значителен размер.
- 23 По този начин разликите в третирането били произволни и не съответствали на естеството на данъците върху оборота, а и не може да се разглеждат като част от борбата с данъчните измами и избягването на данъци, която би обосновавала различно третиране.
- 24 С оглед на гореизложеното Комисията прави извода, че естеството и общата структура на данъчния режим не обосновават разглежданите мерки, които предоставят избирателни предимства, от една страна, на предприятията с по-малък оборот (т.е. на най-малките предприятия), и от друга страна, на предприятията, които, като не са реализирали печалби през 2013 г., са могли да приспадат 50 % от пренесените им загуби от данъчната основа за 2014 г.

- 25 Накрая, Комисията приема, че разглежданата мярка нарушава или заплашва да наруши конкуренцията и засяга търговията между държавите членки. В това отношение тя изтъква по-специално че рекламният пазар в Унгария е отворен за конкуренция, че в него участват оператори от други държави членки и че предприятията, които се ползват от най-ниските данъчни ставки, получават по този начин оперативна помощ.
- 26 По отношение на изменената редакция от 2015 г. на данъка върху рекламата Комисията посочва, че тя се основава на същите принципи и характеристики като тези на данъка върху рекламата от 2014 г.
- 27 На първо място, Комисията подчертава, че новата структура на ставките все още предвижда освобождаване за предприятията с оборот под 100 милиона унгарски форинта (прилага се ставка 0 %), докато предприятията, които имат по-голям от този оборот, ще заплащат данък върху рекламата в размер на 5,3 %. Комисията позволила на Унгария да обоснове прилагането на данъчна ставка от 0 % към рекламните приходи под 100 милиона унгарски форинта с логиката на данъчния режим (например като се имат предвид административните разходи). Унгария обаче не изтъкнала доводи, които са от естество да докажат, че разходите за събирането на данъка (административната тежест) надхвърлят размера на събрания данък (с максимален размер от около 17 000 EUR на година).
- 28 На второ място, според Комисията незадължителното прилагане с обратна сила на изменения данък върху рекламата позволява на предприятията да избегнат данъчното задължение, което им налага обратната сила, и предоставя икономическо предимство на предприятията, които избягват по този начин ставката от 5,3 %, запазвайки предишните ставки от 0 % или 1 %.
- 29 На трето място, Комисията приема по отношение на възможността да се приспаднат 50 % от пренесените загуби от данъчната основа за 2014 г., която възможност е предоставена единствено на предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., и не е променена с измененията от 2015 г., че новият режим не внася изменения.
- 30 Предвид гореизложеното Комисията прави извода, че Законът за данъка върху рекламата в изменената си редакция от 2015 г. съдържа същите елементи като тези, които тя е квалифицирала по отношение на предишния режим от 2014 г. като държавна помощ.
- 31 На 16 май 2017 г. Унгарският парламент приема Закон № XLVII от 2017 г. за изменение на Закона за данъка върху рекламата. По същество този закон отменя с обратна сила данъка върху рекламата.
- 32 В това отношение в писмената си защита пред Общия съд Комисията посочва, че Унгария не се е възползвала от възможността, предвидена в съображение 91 от обжалваното решение, която позволява да се фиксира единна данъчна ставка, приложима с обратна сила през двата месеца след приемането на обжалваното решение. Като констатира обаче, че Унгария е премахнала с обратна сила данъка върху рекламата, платен преди това („който данък се приема за надвзет“), и че тази разпоредба е приета изрично с цел изпълнение на решението, Комисията посочва, че задължението за възстановяване на установените преди това помощи е отпаднало.

Производството и исканията на страните

- 33 На 16 януари 2017 г. Унгария подава в секретариата на Общия съд настоящата жалба.
- 34 С отделен документ, подаден същия ден, Унгария иска да се спре изпълнението на обжалваното решение (дело T-20/17 R).

- 35 С определение от 23 март 2017 г., Унгария/Комисия (T-20/17 R, непубликувано, EU:T:2017:203), председателят на Общия съд отхвърля молбата за допускане на обезпечение, без да се произнася по съдебните разноски.
- 36 На 27 март 2017 г. Комисията представя писмената си защита.
- 37 С молба, подадена в секретариата на Общия съд на 19 май 2017 г., Република Полша иска да встъпи в настоящото производство в подкрепа на исканията на Унгария. С решение от 30 май 2017 г. председателят на девети състав на Общия съд допуска това встъпване.
- 38 Унгария, Комисията и Република Полша депозират съответно реплика, дуплика и изявление при встъпване на 15 май, 28 юни и 26 юли 2017 г.
- 39 Унгария и Комисията депозират становищата си по изявлението при встъпване на Република Полша на 7 ноември 2017 г.
- 40 С писмо от 15 декември 2017 г. Унгария прави мотивирано искане за провеждане на съдебно заседание.
- 41 По предложение на съдията докладчик Общият съд (девети състав) решава да започне устната фаза на производството. Общият съд решава също да постави три въпроса на Унгария, на които да получи отговор в хода на съдебното заседание.
- 42 Устните състезания и отговорите на страните на поставените от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание, проведено на 10 януари 2019 г.
- 43 Унгария, подпомагана от Република Полша, иска от Общия съд:
- да отмени обжалваното решение,
 - при условията на евентуалност да отмени частично обжалваното решение, доколкото то квалифицира като забранена държавна помощ и промените, направени с изменението на правната уредба през 2015 г.,
 - да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.
- 44 Комисията иска от Общия съд:
- да отхвърли жалбата като неоснователна,
 - да осъди Унгария и Република Полша да заплатят съдебните разноски.

От правна страна

- 45 В подкрепа на жалбата си Унгария изтъква три основания, първото — грешка в правната квалификация на разглежданите мерки като държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, второто — неспазване на задължението за мотивиране, и третото — злоупотреба с власт.
- 46 В случая Общият съд смята за уместно да разгледа най-напред допуснатата ли е грешка в правната квалификация на разглежданите мерки като държавни помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

- 47 В началото се налага констатацията, че ако в мотивите към обжалваното решение Комисията е приела, че незадължителното прилагане с обратна сила на данъка върху рекламата в изменената му редакция от 2015 г. предоставя предимство на някои предприятия, както бе посочено в точка 28 по-горе, тази преценка не е възпроизведена в диспозитива на обжалваното решение, и че по този начин, както потвърждава представителят на Комисията в хода на съдебното заседание, този елемент не е посочен като елемент на държавна помощ. Следователно не е необходимо да се разглеждат доводите, които са изтъкнати срещу тази преценка на Комисията.
- 48 Освен това Унгария поддържа, че Комисията неоснователно е приела, че данъкът върху рекламата съдържа избирателни мерки в полза на някои предприятия. Според Унгария нито прогресивната структура на данъка, нито намаляването на данъчната основа за предприятията, които не са реализирали печалба през 2013 г., не може да представляват държавни помощи.

По прогресивната структура на данъка

- 49 В началото Унгария изтъква, че няма задължение да обоснове като такава прогресивна структура на облагане върху оборота, за да избегне квалифицирането ѝ като държавна помощ. Всъщност нямамо разлика между, от една страна, данъците, с които се облага печалбата, за които Комисията приема да са прогресивни, и от друга страна, тези, които зависят от оборота, тъй като тези два вида облагане имали същите характеристики с оглед на критериите за квалифициране на държавните помощи, ако се характеризират със скала от прогресивни ставки. Данъчното разнообразие позволявало на националния законодател да разполага с редица инструменти, за да извърши оптимално разпределение на обществените разходи. Според Унгария, тъй като при сегашното състояние на правото на Съюза държавите членки все още разполагат с правомощия да определят ставките в областта на преките данъци, не се налага правилата относно данъка върху рекламата, и по-специално прибягването до скала от прогресивни ставки, да се обосновават с особени причини. Анализът за това дали има държавни помощи в даден данък, не зависел от причините, които са мотивирали основната му структура.
- 50 Унгария се позовава на решения от 9 май 1985 г., Humblot (112/84, EU:C:1985:185), от 17 септември 1987 г., Feldain (433/85, EU:C:1987:371), от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657), и от 5 февруари 2014 г., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), за да онагледят доводите си, и посочва, че в нито едно от разгледаните от Съда дела относно данъчните режими на държави членки, които се характеризират със скала от прогресивни ставки за категории от оборота, не е прието, че съответният режим сам по себе си е държавна помощ или нарушава правото на Съюза, с мотива че скалата със ставките е прогресивна за категории от оборота. По този начин според Унгария практиката на Съда позволява на държавите членки да прибягнат до прогресивно облагане в случая на данък, чиято данъчна основа е различна от печалбата, без това по принцип да представлява държавна помощ.
- 51 Унгария смята, че ако трябва — напротив — да се приеме, че Комисията основателно е квалифицирала данъка върху рекламата като държавна помощ, тази институция е в състояние да оспори всяка прогресивна данъчна система от гледна точка на държавните помощи, от което би последвала произволна забрана да се прибягва до подобна данъчна мярка.
- 52 По-конкретно, с оглед на критериите за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС Унгария изтъква следното.
- 53 По отношение на критериите за ангажиране на държавни ресурси и за това дали е налице предимство, тя оспорва твърдението на Комисията, посочено в съображение 42 от обжалваното решение, че „унгарската държава се отказва 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)“. Всъщност данъкът върху рекламата не освобождавал „предприятия[та] с по-ниско равнище на съответния оборот“ от някаква данъчна тежест, тъй като данъчната им основа не достигала категориите, отвъд които се прилагат високите ставки на данъка. Следователно тези предприятия щели да заплатят върху „по-ниската“ категория от данъчната си основа данък със същия размер като размера, който плащат „предприятията с по-висок оборот“ върху същата категория данъчна основа.

- 54 По отношение на сравняването на различни ставки, извършено в обжалваното решение (съображения 50—59 от обжалваното решение), Унгария поддържа, че Комисията не може нито да създаде фиктивна референтна система с единна ставка или със средно установена данъчна ставка, нито да разгледа законосъобразна ли е данъчна система на държава членка, като я сравни с подобна фиктивна система. Практиката на Съда не позволявала да се констатира дали е налице изключение от референтния режим, като се направи позоваване на друг произволно определен референтен режим, за да се установи предимство.
- 55 По този начин не било правилно доказано, че прогресивната структура на данъка върху рекламата предоставя избирателни предимства. Всъщност, както подчертава и полското правителство, тази структура, която е причината за избирателността ѝ според Комисията, не е изключение от референтната система, в която се вписва, тъй като е част от тази система.
- 56 Унгария подчертава, че няма разграничение по отношение на основата на данъка върху рекламата и че това е същата средна ставка, която в прогресивна данъчна система за категории от оборота се прилага за всеки, който има същата данъчна основа, така че изчисленият данък върху тази основа е същият. Следователно нямало никакво изключение от референтната система.
- 57 Унгария посочва също, че за разлика от данъчния режим 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), който е създаден, за да облагодетелства определена група от предприятия, в случая офшорните дружества (които при липсата на работници и служители и на служебни помещения на практика са освободени от данъци), данъкът върху рекламата се заплаща от всеки данъкоплатец според оборота му въз основа на ставките, които се прилагат еднообразно за всяка от категориите. По този начин двете дела не подлежали на сравнение.
- 58 Унгария добавя, че конкретното положение не съответства и на положение, при което даден данък може да се приеме за неразделна част от мярка за държавна помощ, както тя е установена в решение от 27 октомври 2005 г., *Distribution Casino France* и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657), когато резултатът от този данък е задължително предназначен за финансирането на помощ. В това отношение тя припомня, че доколкото приходите от данъка върху рекламата постъпват в общия бюджет на държавата, не е възможно да се определи кои точно разходи се финансират с тези приходи.
- 59 Унгарското правителство прави извода, че тъй като според първоначалните правила, които уреждат данъка върху рекламата, и според въведените с измененията от 2015 г. размерът на данъка върху рекламата е един и същ за една и съща данъчна основа, прогресивната скала за категории от оборота на този данък не включва нито избирателност, нито парично предимство.
- 60 От своя страна полското правителство добавя, че дори да се приеме, че прогресивните данъчни ставки не са част от референтната система, която е специфична за данъка върху рекламата, те не облагодетелстват предприятия, които с оглед на основната цел на данъка се намират във фактическо и правно положение, сходно с положението, в което се намират други предприятия. Всъщност, доколкото структурата на тези ставки се основавала на прогресивността за категории

от оборота, а не на обща прогресивност, тя спазвала принципа на равенство. Всъщност в една и съща категория от оборота всички предприятия се третирали по един и същи начин, спрямо тях се прилагала една и съща данъчна ставка, като нито една категория от предприятия не можела да бъде определена като облагодетелствана.

- 61 На тези доводи, с които се поддържа, че прогресивността на данъка върху рекламата не представлява държавни помощи, Комисията отвърща, че положенията, довели до постановяването на решения 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), и 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), отговарят на случая с данъка върху рекламата.
- 62 По-специално от 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), ставало ясно, че за да се определи дали дадена данъчна мярка е избирателна в полза на някои предприятия, не е достатъчно да се разгледа дали има изключение от правилата на референтната система, както са определени от съответната държава членка, но следва също да се провери дали границите или структурата на тази референтна система са били определени последователно, или, напротив, ясно произволно или частично, така че се облагодетелстват тези предприятия с оглед на обичайната цел на този система, какъвто бил конкретният случай. Комисията посочва, че във въпросното решение Съдът е приел, че избирателното предимство, от което се ползват някои дружества, освободени от облагане с данъка, следва от самия замисъл на съответния данък, докато целта му е да въведе общо облагане.
- 63 Изводът, че Унгария от самото начало умишлено е изградила прогресивната данъчна система за категории от оборота, приложима към данъка върху рекламата, като избирателна референтна система, така че да облагодетелства някои предприятия спрямо други, се налагал в рамките на подобно положение, установено в съображения 50—54 от обжалваното решение.
- 64 Комисията добавя, че решение от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657), въз основа на което Унгария възнамерява да докаже, че липсата на връзка по предназначение между данъка върху рекламата и финансирането на особени мерки позволява да се отхвърли наличието на елементи на държавна помощ, е лишено от релевантност, тъй като в конкретния случай това, което се разглежда, не е помощна мярка, финансирана от данъка, а помощите, които самата тя носи с оглед на замисъла си.
- 65 От друга страна, Комисията поддържа, че единна данъчна ставка във всяка категория от скалата не означава равно третиране на данъчнозадължените лица, тъй като само тези с по-висок оборот попадат в по-високите категории, за които се прилагат по-високи ставки. От значение за данъчнозадълженото лице били средната ефективна ставка и общият облагаем размер, а не това дали за дадена категория от оборота ставката е единна или не. Спрямо данък с единна ставка върху оборота, с която се облагат всички данъчнозадължени лица в едно и също съотношение, прогресивният данък върху рекламата налагал общо по-висока данъчна тежест върху предприятията, достигащи най-високите облагаеми категории.
- 66 Комисията добавя, че противно на изложеното от Унгария, тя не е определила нов референтен режим, „почиващ на средна ставка“. Средната ставка, на която тя се позовава, била присъща за всяко предприятие, но в съображения 48 и 56 от обжалваното решение тя описвала данъка върху рекламата с единна ставка, който трябва да служи като референтен режим, за който няма нито категории от оборота, нито прогресивна ставка, като единствения режим, който според нея може да избегне дискриминация между предприятия, които с оглед на преследваната от данъка върху рекламата цел се намират в сходни положения. Това съждение следвало възприетото от Съда 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). Комисията уточнява, че ако в обжалваното решение се е позовавала на данъка върху рекламата с единна ставка, който не поражда държавна помощ, тя е оставила на Унгария грижата да реши какъв да е размерът на ставката. Това било отражение на факта, че тя не е ограничила суверенитета на Унгария в данъчната област, а единствено е приложила правилата в областта на държавните помощи.

- 67 Като се позовава на съображения 46—71 от обжалваното решение, Комисията припомня по-специално тристепенния анализ, който е следвала, за да прецени избирателен ли е характерът на данъка върху рекламата.
- 68 По отношение на избирателния характер на предоставеното предимство в обжалваното решение Комисията доказала, че прогресивните данъчни ставки водят до разграничение между предприятията, които имат високи рекламни приходи (т.е. големите предприятия като Magyar RTL), и тези с ниски рекламни приходи (т.е. по-малките предприятия) и че съответно водят до предоставянето на избирателно предимство за последните въз основа на размера им (съображения 49—56). Данък върху оборота с единна ставка, която не е дискриминационна, обаче означавал дадено предприятие да трябва да заплати повече, ако оборотът му е по-голям, като за всички части от оборота се прилага единна ставка. За разлика от данъците, основаващи се на печалбата, при данъците върху оборота не е предвидено да се вземат предвид и действително не се вземат предвид разходите, възникнали при реализирането на въпросния оборот. Това се обяснявало с факта, че висок оборот не води непременно до голяма печалба и че сам по себе си оборотът не отразява платежоспособността.
- 69 Комисията припомня, че според нея при данъците върху оборота наличието на няколко категории и прилагането на прогресивните данъчни ставки, които съответстват на тези категории, са обосновани от естеството на системата само в изключителни случаи, а именно когато особената цел на данъка изисква да се приложат прогресивни ставки. Данък върху оборота с прогресивни ставки можел например да бъде обоснован, ако отрицателните последици от дадена дейност, които се очаква да бъдат компенсирани с данъка, също нарастват прогресивно — т.е. повече от пропорционално — в зависимост от оборота. Унгария обаче не била доказала, че прогресивният данък върху рекламата е обоснован от евентуални отрицателни последици, произтичащи от рекламите.
- 70 Трябва да се разгледат доводите, обобщени по-горе.
- 71 Съгласно член 107, параграф 1 ДФЕС, освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар.
- 72 Според установената съдебна практика помощите по член 107, параграф 1 ДФЕС не се свеждат до субсидиите, като се има предвид, че включват не само положителните престации като самите субсидии, но и други видове държавна намеса, които под различна форма облекчават тежестите, обичайно натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в тесния смисъл на думата, имат същото естество и последици (вж. в този смисъл решения от 23 февруари 1961 г., *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*/Върховен орган, 30/59, EU:C:1961:2, стр. 39, от 2 юли 1974 г., *Италия/Комисия*, 173/73, EU:C:1974:71, т. 33, от 15 март 1994 г., *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 13 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. 71).

- 73 В данъчната сфера от това следва, че мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия представляващо предимство данъчно третиране, което, макар и да не се изразява в прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно финансово положение от другите данъчнозадължени лица, съставлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решения от 15 март 1994 г., *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 14, 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 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. 56).
- 74 Доказването на наличието на представляващо предимство данъчно третиране за някои предприятия или, иначе казано, избирателността на разглежданата мярка изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим тази мярка може да постави в по-благоприятно положение определени предприятия в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните с този правен режим цели се намират в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл и по аналогия решение от 2 юли 1974 г., *Италия/Комисия*, 173/73, EU:C:1974:71, т. 33, вж. също 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. 75 и цитираната съдебна практика).
- 75 По конкретно, според установения от съдебната практика метод за анализ, за да се квалифицира като „избирателна“ дадена данъчна мярка, с която се предоставя предимство, трябва, на първо място, да се установи и разгледа приложимият общ или „обичаен“ данъчен режим (вж. в този смисъл 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. 57 и от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding* в несъстоятелност)/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 88 и цитираната съдебна практика).
- 76 Именно по отношение на този данъчен режим трябва, на второ място, да се прецени и съответно да се установи евентуалният избирателен характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, като се докаже, че тя установява изключение от посочената „обичайна“ система, като въвежда разграничение между оператори, които с оглед на целта, която е определена за приложимия общ или „обичаен“ данъчен режим, се намират в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл решения от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos* и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 49 и 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. 57). Ако обаче данъчното предимство (или, иначе казано, разграничението) е обосновано от естеството и структурата на системата, в която се вписва, то не представлява избирателно предимство (вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline* и *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, т. 42, от 15 декември 2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, т. 51 и 52, от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 52, от 22 декември 2008 г., *British Aggregates*/Комисия, C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 83 и 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 и 60).
- 77 От съдебната практика следва, че когато става дума за естеството на „обичайната“ система, се има предвид целта на тази система, а когато става дума за структурата на „обичайната“ система, се имат предвид правилата за облагане (вж. в този смисъл решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 81 и от 7 март 2012 г., *British Aggregates*/Комисия, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, т. 84). Трябва да се подчертае, че посоченото по-горе понятие за цел или за естество на „обичайната“ данъчна система се извлича от основните или ръководните принципи на тази данъчна система, а не от политиките, които евентуално могат да се финансират с предоставените от нея средства, нито от целите, които биха могли да се преследват чрез въвеждане на изключения от тази данъчна система.

- 78 В случая най-напред следва да се разгледа въпросът за установяването на „обичайния“ данъчен режим, по отношение на който по принцип трябва да се търси наличието или липсата на избирателно предимство.
- 79 Тъй като в обжалваното решение Комисията се позовава изрично на 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), трябва да се посочи, че трите данъка, предмет на делата, довели до постановяването на това решение, образуват заедно общия режим на данъчно облагане на всички установени в Гибралтар дружества, докато в случая мярката, която Комисията квалифицира като държавна помощ, се вписва в рамките на специален секторен данък върху разпространението на реклами. Следователно при всички положения „обичайният“ данъчен режим не може да се прилага извън този сектор (вж. в този смисъл и по аналогия решение от 21 декември 2016 г., Комисия/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 54—63).
- 80 Унгария обаче с основание поддържа, че данъчните ставки не могат да се изключат от съдържанието на данъчния режим, както прави Комисията (вж. съображение 48 от обжалваното решение). Независимо дали данъкът е с единна, или с прогресивна ставка, подобно на данъчната основа, данъчното събитие и данъчнозадължените лица, равнището на облагане е една от основните характеристики на правния режим на един данък. Както изтъква полското правителство, в точка 134 от Известието относно понятието за „държавна помощ“ съгласно член 107, параграф 1 [ДФЕС] (ОВ С 262, 2016 г., стр. 1) самата Комисия посочва, че „[щ]о се касае до данъците, референтната система се основава на такива елементи като данъчна основа, данъчнозадължени лица, данъчно събитие и данъчни ставки“. Ако няма равнище на облагане, което позволява да се определи каква е структурата на „обичайния“ режим, е невъзможно да се установи дали съществува изключение, което предоставя предимство в полза на определени предприятия (вж. в този смисъл решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, EU:C:2006:511, т. 56 и от 7 март 2012 г., British Aggregates/Комисия, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, т. 52). Ето защо евентуално ако при облагането с един и същ данък към някои предприятия се прилагат различни от прилаганите към други предприятия данъчни ставки, включително и различни освобождавания, трябва да се определи коя е „обичайната“ ситуация в тази област, която е част от „обичайния“ режим и без установяването на която не може да се приложи припомнената в точки 75 и 76 по-горе методология.
- 81 Впрочем от обжалваното решение и от доводите в писмената защита на Комисията става ясно, че тя се е опитала да установи кой е „обичайният“ режим с облагаема структура, на който да се позове. По-конкретно, от съображения 52 и 53 от обжалваното решение следва, че според Комисията този режим трябва да бъде режимът, при който оборотът на предприятията се облага с единна данъчна ставка независимо от размера ѝ. Впрочем Комисията изразява съжаление, че унгарските органи не са ѝ посочили размер на тази единна данъчна ставка (съображение 52 от обжалваното решение), и дори предлага да се възприеме ставка от 5,3 % за всички рекламни приходи (съображения 91 и 93 от обжалваното решение). Трябва да се констатира обаче, че „обичайният“ режим с единна данъчна ставка, на който се позовава Комисията в някои части на обжалваното решение, е хипотетичен режим, който не може да се възприеме. Всъщност анализът на избирателния характер на дадено данъчно предимство, който се извършва на втория етап от припомнения в точки 75 и 76 по-горе метод, трябва да се направи с оглед на действителните характеристики на „обичайния“ данъчен режим, от който е част това предимство, които са определени по време на първия етап от този метод, а не с оглед на хипотези, които не са възприети от компетентния орган.
- 82 Следователно в обжалваното решение Комисията е установила „обичаен“ режим, който или е непълен, без данъчни ставки, или е хипотетичен, с единна данъчна ставка, което съставлява грешка при прилагане на правото.

- 83 Предвид прогресивния характер на разглеждания данък и липсата на диференцирани траншове на данъчните ставки за някои предприятия единственият „обичаен“ режим, който може да се възприеме в случая, както твърди унгарското правителство, е самият данък върху рекламата с неговата структура, която включва единна скала с прогресивни ставки и категориите ѝ.
- 84 Макар обаче Комисията да е допуснала грешка при установяване на релевантния „обичаен“ данъчен режим, трябва да се провери дали изводът, до който тя е стигнала, не е обоснован от други мотиви към обжалваното решение, които биха позволили да се установи, че в полза на определени предприятия е налице избирателно предимство.
- 85 Всъщност Комисията не само приема, че прогресивната структура на разглеждания данък установява изключение от „обичайния“ режим, който в случая е установен непълно или хипотетично, но и по същество мотивира наличието на избирателно предимство в полза на предприятията с по-малък оборот, като се позовава на 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), което се отнася до данъчен режим, който сам по себе си е дискриминационен с оглед на целта, която трябва да преследва, или, иначе казано, с оглед на естеството си. В случая Комисията приема, че със своите прогресивни данъчни ставки и със своите категории данъкът върху рекламата противоречи на целта, която се преследва с този данък, и поражда дискриминация сред предприятията в този сектор. Следователно трябва да се провери дали тази преценка е обоснована.
- 86 Така в съображение 49 от обжалваното решение Комисията посочва, че е „[н]еобходимо [...] също така да се оцени дали границите на [референтния режим] са били замислени от държавата членка по последователен начин, или напротив, по очевидно произволен или тенденциозен начин, така че да облагодетелстват някои предприятия за сметка на други“. В съображение 51 от обжалваното решение тя изтъква, че „[с]ледователно ефектът от структурата с прогресивни ставки, въведена със Закона, е, че различните предприятия плащат съгласно различни нива на данъчно облагане (изразени като процент от техния общ годишен оборот от реклама) в зависимост от техния размер, тъй като размерът на реализирания от дадено предприятие оборот от реклама е свързан в известна степен с размера на това предприятие“. В съображение 54 от обжалваното решение Комисията посочва, че „[с]ледователно референтната система е избирателна по своя замисъл по начин, който не е обоснован от гледна точка на целта на данъка върху рекламата, а именно да се насърчава принципът на споделяне на публичната тежест и да се събират средства за държавния бюджет“.
- 87 Посочената от Комисията цел обаче да се осигурят бюджетни приходи, е обща за всички данъци без специално предназначение, които съставляват основната част от данъчните режими, и сама по себе си не е достатъчна, за да се определи естеството на различните данъци, например в зависимост от вида на данъчнозадължените лица, до които се отнасят, в зависимост от това дали са общи, или секторни, или в зависимост от евентуалната специфична цел на данъка, както е например при данъците, които имат за цел да се намалят някои вредни въздействия върху околната среда (екоданъци). Освен това прогресивната структура на данъчните ставки не може да противоречи сама по себе си на целта за събиране на бюджетните приходи. Освен това целта да се насърчи споделянето на данъчната тежест, е много обща и би могла да се посочи като цел на по-голямата част от данъците. Следователно тя не може да съответства на особената цел на даден данък.
- 88 От предоставената в преписката по делото информация следва, че Законът за данъка върху рекламата въвежда данък върху оборота на разпространителите на реклами, който унгарските органи са искали да почива на логиката за преразпределяне, както става ясно от съображение 33 от обжалваното решение. Тъй като не се изтъква никаква друга особена цел, като например да се компенсират или предотвратят определени отрицателни последици, които могат да бъдат причинени от въпросната дейност, следва да се приеме, че такава е целта на

националния законодател. В обжалваното решение обаче Комисията преценява по-специално че логиката за преразпределяне, възпроизведена в прогресивна данъчна структура, е несъвместима с данък върху оборота, за да се приеме, че тази цел не може да се възприеме за нуждите на анализа налице ли са избирателни предимства.

- 89 Противно на поддържаното от Комисията обаче структурата на данъка върху рекламата, който се характеризира с прогресивна структура на облагане, а *priori* е съвместима с целта на унгарските органи, макар че разглежданият данък е данък върху оборота. Всъщност разумно е да се предположи, че предприятие с голям оборот може благодарение на различни икономии на мащаба да има пропорционално по-ниски разходи от предприятие с по-скромен оборот — тъй като фиксираните разходи за единица продукция (сгради, данъци върху недвижимите имоти, оборудване, разходи за персонал) и променливите разходи за единица продукция (снабдяване със суровини например) намаляват с увеличаване на обема на дейност — и че така то може да има пропорционално по-висок разполагаем доход, поради което може да плаща пропорционално повече за данък върху оборота.
- 90 Следователно Комисията е допуснала и друга грешка при определянето на целта на данъка върху рекламата, която е именно да се въведе секторно облагане върху оборота, като се спазва логиката за преразпределяне, както посочват унгарските органи.
- 91 На този етап от анализа въпросът е дали въпреки наличието на посочените по-горе две грешки относно определянето на референтния режим и неговата цел Комисията все още е могла да идентифицира правилно доказателствата за наличието на избирателни предимства в данъка върху рекламата с оглед на референтния режим и на неговата цел, посочени в точки 83 и 88 по-горе, така както произтичат от Закона за данъка върху рекламата. По-точно, въпросът е дали Комисията е доказала, че избраната от унгарските органи данъчна структура е в разрез с целта на този режим.
- 92 Следва да се припомни, че съдът на Съюза многократно се е произнасял по наличието или липсата на избирателни предимства в рамките на данъчни режими или по-общо на схеми за задължителни вноски, които се характеризират с наличието на правила за модулиране на тези вноски в зависимост от положението на данъчнозадължените лица. В това отношение фактът, че данъкът се характеризира с прогресивна структура на данъчно облагане, с намаляване на данъчната основа, с определянето на тавани или с други механизми за модулиране и че в резултат на това са налице различни ефективни равнища на облагане в зависимост от размера на данъчната основа на данъчнозадължените лица или в зависимост от параметрите на посочените механизми за модулиране, не означава непременно, както следва от съдебната практика, припомнена в точки 73—77 по-горе, че е налице избирателно предимство в полза на определени предприятия.
- 93 Тази констатация се илюстрира по-специално от различни свързани с формулирания в точка 91 по-горе въпрос конкретни примери, които позволяват да се определи при какви обстоятелства може да се установи, че е налице изключение от „обичайния“ режим или че такова липсва, тъй като дадена мярка за модулиране на разглеждания данък не е съобразена с естеството на посочения режим, т.е. с неговата цел.
- 94 Така, що се отнася до случаите, в които е било установено, че е налице такова изключение — а именно в решения от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline* и *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 49—55), от 22 декември 2008 г., *British Aggregates*/Комисия (C-487/06 P, EU:C:2008:757, т. 86 и 87), от 26 април 2018 г., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 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. 85—108), и 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—94 във връзка с т. 123), като в тези решения става дума съответно за определяне на таван (първото

решение), за освобождаване от данък (трите следващи решения) и за намаляване на данъчната основа (последното решение) — Съдът е приел, с оглед на целите на разглежданите данъци, свързани с борбата с отрицателните последици, които касаят по-специално околната среда в първите три решения, въвеждането на общ режим на облагане на всички предприятия в следващото решение и амортизацията, за целите на корпоративния данък, на финансовата репутация за придобиване на дялови участия при определени обстоятелства в последното решение — че предимствата, предоставени на определени предприятия в сравнение с други, които от гледна точка на тези цели се намират в сходно положение, са избирателни на това основание.

- 95 От тези решения следва, че независимо от това дали в целите на данъка се включва цел, свързана с въздействието на дейността на предприятия, данъчнозадължени лица, или такава липсва, дали предимството се отнася до конкретен икономически сектор — а не до останалите предприятия, данъчнозадължени лица — или до конкретна форма на експлоатация на предприятията, или дали предимството е потенциално достъпно за всяко предприятие, данъчнозадължено лице, ако това предимство води до разлики в третирането, които противоречат на целта на данъка, то има избирателен характер. Сама по себе си обаче целта на данъка може да включва модулация за разпределяне на данъчното усилие или за ограничаване на неговото въздействие. Специални обстоятелства, които отличават определени данъчнозадължени лица от други, също могат да бъдат взети предвид, без да се пренебрегва целта на данъка.
- 96 В това отношение в решение от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline* и *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 33—36), посочено в точка 94 по-горе, Съдът е приел, че частичното възстановяване на данъците върху консумираната от предприятията електроенергия, което се извършва, когато тези данъци надхвърлят определен праг от нетната стойност на произведеното от тези предприятия, не представлява държавна помощ, ако от него се ползват всички предприятия, които подлежат на облагане с тези данъци, независимо от предмета на тяхната дейност, въпреки че може да доведе до различни равнища на облагане на предприятия, които консумират едно и също количество електроенергия.
- 97 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. 77—83), посочено в точка 94 по-горе, Съдът е приел, че предимствата, които могат да произтекат от фиксирането на общ максимален размер на два данъка върху предприятията, чиято данъчна основа не е печалбата, на 15 % от печалбата, така че предприятия с една и съща данъчната основа могат да плащат различен данък, са установени въз основа на обективни критерии, които не зависят от избора на съответните предприятия и следователно не са избирателни.
- 98 В решение от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos* и др. (C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 48—62), Съдът е постановил, че в рамките на корпоративния данък, който представлява „обичайният“ режим по това дело, пълното освобождаване, от което се ползват кооперативните дружества, не представлява избирателно предимство, тъй като тези дружества не се намират в сходно фактическо и правно положение с търговските дружества, защото е установено, че кооперативните дружества действително осъществяват дейността си в условия, които са съвместими с кооперативната логика, която предполага по-специално марж на печалбата, значително по-нисък от този на капиталовите дружества.
- 99 В решение от 29 март 2012 г., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, т. 37—44), Съдът е приел, като е отчетел и специфичното положение на някои предприятия, че механизъм за уреждане на по-ранни данъчни спорове чрез еднократно платима сума, отворен за предприятията, отговарящи на обективни критерии, които не ги поставя в сходно фактическо и правно положение с това на

други предприятия, не води до избиращелно предимство, макар че може да има за резултат бенефициерите на механизма да плащат по-малко данъци, при равни други условия, от другите предприятия.

100 В решение от 26 април 2018 г., ANGЕD (C-233/16, EU:C:2018:280), посочено в точка 94 по-горе, Съдът е приел, че в рамките на данък върху търговските обекти, чиято данъчна основа се състои главно от търговската площ и който цели поправка и компенсиране на отрицателните последици в областта на околната среда и териториалното устройство, намалението от 60 % или пълното освобождаване, от което се ползват търговските обекти, които извършват определени дейности, както и тези, чиято търговска площ е по-малка от определен праг, не представляват държавни помощи, ако се установи, че посочените обекти действително се намират в различно положение от това на други обекти, данъчнозадължени лица, с оглед на последиците, които посоченият данък има за цел да коригира и компенсира, т.е. с оглед на целите на този данък.

101 Тези примери потвърждават, че съществуват данъци, чието естество не е пречка те да имат механизми за модулиране, включително за освобождаване от данък, без обаче тези механизми да водят до предоставянето на избиращелни предимства. В обобщение, не е налице избиращелност, когато тези разлики в данъчното облагане и предимствата, които те могат да породят, дори да са обосновани само от целта за разпределяне на данъка между данъчнозадължените лица, произтичат от простото прилагане, без изключения, на „обичайния“ режим, когато сходни положения се третират по сходен начин и когато тези механизми за модулиране не нарушават целта на съответния данък. Също така специални разпоредби, които са предвидени за определени предприятия поради специфични за тях положения и които им позволяват да се ползват от модулиране на данъка и дори от освобождаване от данък, не трябва да се считат за пораждател избиращелно предимство, ако тези разпоредби не нарушават целта на въпросния данък. В това отношение фактът, че само данъчнозадължените лица, които отговарят на условията за прилагане на дадена мярка, могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде избиращелен характер (вж. 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. 59 и цитираната съдебна практика). Такива механизми отговарят на посоченото в точка 76 по-горе условие за съответствие с естеството и структурата на системата, от която са част.

102 За разлика от това, ако предприятия, които се намират в сходно положение от гледна точка на целта на данъка или на логиката, която обосновава неговото модулиране, не се третират еднакво в това отношение, тази дискриминация поражда избиращелно предимство, което може да представлява държавна помощ, ако са изпълнени и останалите условия по член 107, параграф 1 ДФЕС.

103 Така по-специално прогресивните структури на данъчно облагане, включително с големи намаления на данъчната основа, които се срещат нерядко в данъчните режими на държавите членки, сами по себе си не означават, че е налице държавна помощ. В това отношение в точка 139 от Известието относно понятието за държавна помощ (вж. т. 80 по-горе) Комисията посочва, че прогресивният характер на подоходен данък може да бъде обоснован от преразпределителната му цел. Нищо не позволява обаче, както прави Комисията в съображения 68 и 69 от обжалваното решение, този вид преценка да се ограничи само до подоходните данъци или до данъците, насочени към компенсирането и предотвратяването на някои отрицателни последици, които могат да се породят от съответната дейност, и да не се прави по отношение на данъците, които са насочени към дейността на предприятията, а не към техните нетни приходи или към тяхната печалба. Всъщност от припомнената в точки 73—77 по-горе съдебна практика не следва, че за да се избегне квалифицирането на мярка за модулиране на данък като избиращелно предимство, държавата членка може да използва само критерии за модулиране, ограничени до определени цели, като например преразпределянето на богатството или компенсирането и предотвратяването на определени отрицателни последици. За тази цел е необходимо желаното модулиране да не е произволно — за разлика от случая по делото, по

което е постановено решение от 22 декември 2008 г., *British Aggregates/Комисия* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), посочено в точка 94 по-горе — да се прилага по недискриминационен начин и да е в съответствие с целта на съответния данък. Например механизмите за модулиране, посочени в точки 96, 97 и 99 по-горе, които Съдът не е счел за избирателни, не се вписват в логика за пропорционално облагане на отрицателните последици, нито впрочем в логика за преразпределяне, а преследват други цели. Освен това, както вече бе посочено в точка 89 по-горе, не е изключено логиката за преразпределяне също да може да обоснове прогресивния характер на данък върху оборота, както в случая унгарското правителство основателно поддържа. Впрочем логика за преразпределяне може да обоснове дори пълно освобождаване от данък на определени предприятия, както показва делото, посочено в точка 98 по-горе.

- 104 Ето защо, когато става въпрос за данък върху оборота, критерий за модулиране под формата на прогресивно облагане над определен, макар и висок праг, който може да отразява желанието дейността на дадено предприятие да се облага само когато достигне определено равнище, сам по себе си не означава, че е налице избирателно предимство.
- 105 Така от точки 91—104 по-горе следва, че Комисията не е могла основателно да заключи, че са налице избирателни предимства, произтичащи от данъка върху рекламата, само от прогресивната структура на този нов данък.
- 106 Ако обаче в обжалваното решение Комисията е доказала, че конкретно възприетата прогресивна структура на облагане е определена по начин, който до голяма степен лишава от съдържание целта на въпросния данък, би могло да се приеме, че предимството, което могат да извлекат предприятията, които се ползват от нулево или ниско облагане, в сравнение с други предприятия е избирателно.
- 107 Следователно трябва да се установи дали в обжалваното решение Комисията е доказала това обстоятелство.
- 108 В това отношение в съображение 60 от обжалваното решение Комисията посочва, че данните относно авансовите данъчни плащания, предоставени от унгарските органи на 17 февруари 2015 г., показват, че двете високи данъчни ставки, в размер на 30 % и 40 %, засягали само едно-единствено предприятие през 2014 г. и това предприятие е платило приблизително 80 % от авансовите плащания. Комисията приема, че тези данни показват конкретните последици от разликата в третирането на предприятията съгласно Закона за данъка върху рекламата, както и избирателния характер на прогресивните ставки, определени в него.
- 109 Тази фактическа констатация обаче не се свързва с друга идея освен с тази за самия принцип на прогресивно облагане и следователно при всички положения е недостатъчна, за да обоснове извода, че използваната в случая прогресивна структура на съответния данък не е съвместима с неговата цел.
- 110 От друга страна, в обжалваното решение Комисията действително е посочила, че прогресивната структура на данъка върху рекламата води до различно третиране на предприятията, които се намират в сходно фактическо и правно положение, или, иначе казано, до дискриминационно третиране. В това отношение обаче тя по принцип се е позовала само на факта, че ефективната средна данъчна ставка и пределната данъчна ставка, с които се облагат предприятията, варират в зависимост от техния оборот и размер (съображения 50, 51, 58 и 59 от обжалваното решение). Това вариране на ефективната средна данъчна ставка и на пределната данъчна ставка в зависимост от размера на данъчната основа обаче е присъщо на всяка система на данъчно облагане с прогресивна структура, като такава система не може, както бе посочено в точка 104 по-горе, сама по себе си и само поради това обстоятелство да породи избирателни предимства.

Впрочем, когато прогресивната структура на облагане на даден данък отразява целта, преследвана от този данък, не може да се приеме, че две предприятия с различна данъчна основа се намират в сходно фактическо положение от гледна точка на тази цел.

- 111 Следователно предвид грешките, които тя е допуснала относно дефиницията на „обичайния“ данъчен режим, относно неговата цел и относно наличието, според нея, на избирателни предимства поради самата същност на прогресивна структура на облагане на оборота, Комисията не е успяла да докаже в обжалваното решение, че са налице избирателни предимства, а следователно и държавни помощи поради прогресивната структура на данъка върху рекламата, както в първоначалната му редакция, така и в тази след измененията от 2015 г.

Относно намаляването на данъчната основа, поради това че през 2014 г. предприятията, които не са реализирали печалба през 2013 г., приспадат 50 % от пренесените загуби

- 112 Според Унгария намаляването на въпросната данъчна основа не представлява избирателно предимство за никое предприятие. То било равнозначно на намаляването на основата на корпоративния данък за загубите от предходните години, към което намаляване дружествата, които са реализирали печалба през 2013 г., могат да прибегнат по друг начин. Така намаляването на данъчната основа за загуби било налице, без да се прави разграничение, за всяко лице, което дължи данъка върху рекламата, независимо дали е реализирало печалба или не за 2013 г. Възможността да се намали основата на новия данък върху рекламата, отговаряла на грижата да се смекчи за първата облагаема година тежестта върху предприятията, които вече са натрупали загуби, както са обяснили унгарските органи още във фазата на предварителното разглеждане на данъка от Комисията и както това е посочено в съображение 33 от обжалваното решение. В това отношение Унгария поддържа, че предприятията, които са реализирали загуби през 2013 г., не се намират, що се отнася до данъчните им задължения за 2014 г., в положение, което е сходно с това на предприятията, които са реализирали печалби през 2013 г.

- 113 Освен това според Унгария делата, довели до постановяването на решения 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), и от 21 май 2015 г., Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), подкрепят позицията ѝ. Във второто решение Съдът приел за приемлива с оглед на правото на Съюза правна уредба, която във връзка с данък, чиято основа е различна от доходите, въвежда облагане, което все пак взема предвид доходите. От това Унгария прави извода, че не е изключено да въведе правило, което позволява предоставянето на предимство, основано на критерии, които не са свързани с данъчната основа на съответния данък, без при това да се предоставя държавна помощ. Първото решение онагледявало и възможността да се модулира данък въз основа на критерии, които не са свързани с данъчната основа, като позволявало също да се поддържа, че намаляването на разглежданата основа представлява обща данъчна мярка, тъй като се прилагало, без да се прави разграничение, към всички предприятия според обективен критерий, свързан с доходите им.

- 114 В отговор на тези доводи Комисията посочва, че разглеждането на избирателността спрямо референтния режим трябва да се извърши по отношение на данъка върху рекламата, а не с оглед на унгарската данъчна система в нейната цялост, като се отчита и корпоративният данък. Разглежданата мярка предоставяла избирателно предимство, тъй като позволявала да се намали основата на данъка върху рекламата, а следователно и данъчната тежест на съответните предприятия спрямо тези, които не могат да се възползват от това намаляване. В това отношение Комисията поддържа, че приспадането на предходните загуби към момента на приемането на Закона за данъка върху рекламата води до избирателност защото, от една

страна, не може да се счита за неразделна част от референтния режим, както това е посочено в съображение 55 от обжалваното решение, а от друга страна, може да облагодетелства определени предприятия с пренесени загуби в значителен размер, като изключение от референтния режим, както това е изтъкнато в съображения 62—64 от обжалваното решение. Въвеждането на данъка върху рекламата през годината, което Унгария също посочва като грижа за данъчно смекчаване през първата година, за да обоснове тази мярка, няма само финансови последици за данъчнозадължените лица, които са реализирали загуби през 2013 г., но и за тези, които са реализирали печалби през тази година. Двете групи предприятия се намират в сходно положение с оглед на целта на данъка. От друга страна, Комисията поддържа, че за разлика от данъците, с които се облага печалбата, с данъка върху рекламата се облага оборотът. Разходите, а следователно и загубите, обаче по принцип не се приспадат от подобна данъчна основа, както това е изложено в съображение 62 от обжалваното решение.

- 115 Според Комисията изтъкнатите от Унгария решения не позволяват да се поддържат доводите ѝ. По-специално, Комисията обяснява, че режимът на унгарския данък върху рекламата не е сходен с режима на френския данък „жилище“, който се разглежда в решение от 21 май 2015 г., *Razdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338), който данък според нея е върху имуществото. Тъй като основата на данъка върху рекламата е оборотът, приспадането на прехвърлените загуби не било свързано с тази основа, а с елемент, който ѝ е напълно чужд, а именно печалбата. Вътрешната логика на данъка следователно не обосновавала приспадането на загубите.
- 116 Комисията добавя, че във всеки случай избирателността на тази мярка се доказва с факта, че приспадането на загубите е ограничено във времето до дължимия данък през 2014 г., и припомня, че по отношение на лицата то е запазено само за предприятията, които са реализирали загуби през 2013 г.
- 117 Най-напред следва да се отхвърлят доводите на Унгария, която се позовава на паралелната на разглежданата възможност за предприятията, реализирали печалба през 2013 г., да приспадат предходните си загуби от данъчната основа на данъка върху печалбата. Тези доводи не са релевантни, за да се определи има или не избирателно предимство единствено в референтния режим, който трябва да се вземе предвид, а именно данъкът върху рекламата с неговите прогресивни ставки (вж. в този смисъл решение от 21 декември 2016 г., Комисия/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 54 и 55). Единственият въпрос е дали намаляването на основата за предприятията, които не са реализирали печалба през 2013 г., въвежда в този режим елемент, който е противен на целта му и е дискриминационен, предоставяйки избирателно предимство, както поддържа Комисията в резултат от направения от нея анализ в съображения 62—65 от обжалваното решение.
- 118 В това отношение, като се има предвид изложеното в точки 95 и 101 по-горе, се налага да се припомни, че дори някои модуляции на данък да не следват от самата природа, или, иначе казано, от целта на референтния данъчен режим, като се имат предвид особени положения, те не трябва да се анализират като представляващи избирателно предимство, ако тези разпоредби не нарушават целта на въпросния данък и не са дискриминационни.
- 119 В случая, на първо място, е неточно да се приеме, както по същество посочва Комисията в съображение 62 от обжалваното решение, че намаляването на данъчната основа по принцип би могло да предостави избирателно предимство, с мотива че облагането на оборота се основава на „разходи[, които] обикновено не се приспадат от данъчната основа“.
- 120 Въсъщност, както бе припомнено в точка 97 по-горе, 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. 77—83), Съдът е приел, че определянето на максималния размер на данъчна ставка въз основа на обективни критерии, които не зависят от направените от съответните предприятия избори, или, по друг начин казано, от несигурни събития, няма избирателен характер включително ако

тези критерии не са свързани с въпросната данъчна основа, както става ясно по-специално от точки 81 и 83 от това решение. Може да се отбележи, че единият от критериите, които дават право да се определи максималният размер на разглеждания данък и който е приет за неизбирателен в това решение, е именно че не е реализирана печалба, докато съответната данъчна основа е друга. Логически същото трябва да е положението, когато става въпрос не за определяне на максималния размер, а за намаляване на данъчната основа, както в случая. Освен това грижата, на която унгарският законодател е възнамерявал да отговори, която Комисията е посочила в обжалваното решение и която е изтъкната в точка 112 по-горе, не може да се приеме за противоречаща на целта на данъка върху рекламата, посочена в точка 90 по-горе. Всъщност последната включва логиката за преразпределяне, на която съответства намаляването на възприетата основа, за да се намали данъчната тежест на предприятията, реализирали загуба в хода на данъчната година, предхождаща тази на облагането.

121 На второ място, от 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. 77—83), следва също, че в съображение 63 от обжалваното решение Комисията неоснователно твърди, че в случая мярката въвежда произволно разграничение между различни групи предприятия, които се намират в сходно правно и фактическо положение, доколкото възможността за приспадане на 50 % от пренесените загуби от основата на данъка върху рекламата за 2014 г. е запазена за предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г.

122 Всъщност разграничителният критерий, възприет от унгарските органи, да не е била реализирана печалба през 2013 г., е обективен. Това дали отговарят на този критерий, е несигурно събитие за съответните предприятия. Накрая, с оглед на целта на унгарския законодател да въведе секторно облагане, което спазва логиката за преразпределяне, този критерий, който има за предмет да осигури през първата година на въвеждане на данъка върху рекламата умерена данъчна тежест за данъчнозадължените лица, които се намират в по-неблагоприятно положение, установява различно третиране между предприятия, които не са в подобно положение: от една страна, тези, които са реализирали печалба през 2013 г., и от друга страна, тези, които не са реализирали такава същата година. Безспорно може да се приеме, че възприетият от унгарския законодател разграничителен критерий може — с оглед на някои особени положения на предприятия, претърпели загуби със същия размер през 2013 г. и предходните години — да доведе до последици, наречени „прагови“, ако освен това са били близки до баланса през 2013 г., но подобни последици са присъщи на редица механизми за модулиране, които задължително съдържат граници, като само от този факт не може да се изведе, че те предоставят избирателни предимства.

123 Накрая, обстоятелството, че разглежданото предимство е предвидено само за данъка за първата година на прилагане на разглеждания данък, а не за следващите данъчни години, не позволява да се приеме, че предприятията, които са се възползвали от него през първата година, са били подпомогнати спрямо предприятията, които биха могли да се възползват от същото предимство, ако то остане в сила през следващите години. Законодателят не е длъжен да запази дадено данъчно предимство и в това отношение не подлежат на сравнение положения между две различни данъчни години. Освен това Комисията не е защитила тази идея в обжалваното решение, а я е изтъкнала единствено в дубликата.

124 Ето защо се налага изводът, че Комисията не е установила с основание в приспадането от данъчната основа за първата година на прилагане на данъка върху рекламата на 50 % от пренесените загуби за предприятията, които не са реализирали печалби през 2013 г., дискриминационен елемент, противоречащ на целта на този данък, който представлява избирателно предимство, характерно за държавна помощ.

- 125 От всичко изложено по-горе и без да е необходимо да се разглеждат другите основания и доводи на унгарското правителство, става ясно, че обжалваното решение трябва да се отмени в неговата цялост.

По съдебните разноси

- 126 Съгласно член 134, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноси, ако е направено такова искане. Тъй като в случая Комисията е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноси, направени от Унгария, в съответствие с направеното от последната искане в този смисъл, включително съдебните разноси, възникнали в обезпечителното производство.
- 127 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник, държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноси. Следователно Република Полша трябва да понесе направените от нея съдебни разноси.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (девети състав)

реши:

- 1) Отменя Решение (ЕС) 2017/329 на Комисията 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.**
- 2) Европейската комисия понася направените от нея съдебни разноси, както и тези на Унгария, включително възникналите в обезпечителното производство.**
- 3) Република Полша понася направените от нея съдебни разноси.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 27 юни 2019 година.

Подписи