



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

16 март 2021 година *

[Текст, коригиран с определение от 13 април 2021 година]

„Обжалване — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Държавни помощи — Полски данък върху продажбите на дребно — Член 108, параграф 2 ДФЕС — Решение за започване на официалната процедура по разследване — Елементи, определящи референтната система — Прогресивни данъчни ставки — Наличие на предимство със селективен характер — Тежест на доказване“

По дело C-562/19 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 24 юли 2019 г.,

Европейска комисия, представлявана от К. Herrmann, P.-J. Loewenthal и V. Bottka, в качеството на представители,

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

[Корекция с определение от 13 април 2021 г.] **Република Полша**, представлявана от В. Małczyna, M. Rzotkiewicz и M. Szydło, в качеството на представители,

жалбоподател в първоинстанционното производство,

Унгария, представлявана от M. Z. Fehér и G. Koós, в качеството на представители,

встъпила страна в първоинстанционното производство,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: К. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, J.-С. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, E. Regan, A. Kumin и N. Wahl, председатели на състави, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb и N. Jääskinen, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: R. Şereş, администратор,

* Език на производството: полски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 1 септември 2020 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 октомври 2020 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С жалбата си до Съда Европейската комисия иска отмяна на решение на Общия съд на Европейския съюз от 16 май 2019 г., Полша/Комисия (Т-836/16 и Т-624/17, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, ЕУ:Т:2019:338), с което същият е отменил, от една страна, Решение С(2016) 5596 окончателен на Комисията от 19 септември 2016 година относно мярка SA.44351 (2016/С) (ex 2016/NN) — Полша — Полски данък върху продажбите на дребно, с което се открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС по отношение на тази мярка, и се разпорежда на Република Полша да спре прилагането на прогресивните ставки на данъка върху продажбите на дребно (наричано по-нататък „решението за започване на официалната процедура по разследване“), и от друга страна, Решение (ЕС) 2018/160 на Комисията от 30 юни 2017 година относно държавна помощ SA.44351 (2016/С) (ex 2016/NN), приведена в действие от Полша за данъка върху продажбите на дребно (ОВ L 29, 2018 г., стр. 38, наричано по-нататък „отрицателното решение“) (наричани по-нататък заедно „спорните решения“).

Обстоятелства, предхождащи спора

- 2 Обстоятелствата, предхождащи спора, са изложени от Общия съд в точки 1—16 от обжалваното съдебно решение. Те могат да бъдат обобщени по следния начин.
- 3 В началото на 2016 г. полското правителство предвижда да въведе нов данък върху продажбите на стоки на дребно, който е прогресивен и чиято данъчна основа е оборотът.
- 4 След като е уведомена за този проект, Комисията изпраща до полските органи искане за информация, като посочва, че ставките на прогресивния данък върху оборота всъщност са свързани с големината на предприятието, а не с неговата рентабилност, поради което пораждат дискриминация между предприятията и могат да предизвикат сериозни смущения на пазара. Според посочената институция тези ставки създават неравно третиране между предприятията и поради това трябва да се считат за селективни. Като счита, че всички условия, поставени от член 107, параграф 1 ДФЕС, са изпълнени, тя стига до извода, че въпросните ставки представляват „държавни помощи“ по смисъла на споменатата разпоредба.
- 5 На 6 юли 2016 г. Република Полша приема Закон за данъка върху продажбите на дребно, който се отнася до продажбата на стоки на дребно на потребител — физическо лице, и влиза в сила на 1 септември 2016 г. (наричан по-нататък „разглежданата данъчна мярка“). Данъчнозадължени лица са всички търговци на дребно, независимо от правния им статут, а данъчната основа е месечният оборот, ако надвишава 17 милиона полски злоти (PLN) (около 3 750 000 EUR). Ставката е нулева при месечен оборот под тази сума, след което става 0,8 % за частта от месечния оборот между 17 милиона и 170 милиона полски злоти (около 37 500 000 EUR) и 1,4 % за частта от месечния оборот над последната сума.

- 6 На 19 септември 2016 г. Комисията приема решението за започване на официалната процедура по разследване. С това решение тя не само отправя официално искане към полските органи да представят становище, но и на основание член 13, параграф 1 от Регламент (ЕС) 2015/1589 на Съвета от 13 юли 2015 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 108 [ДФЕС] (ОВ L 248, 2015 г., стр. 9) изисква от тях да спрат незабавно „прилагането на прогресивните данъчни ставки [по разглежданата данъчна мярка], [до приемането на] решение относно съвместимостта им с вътрешния пазар“. С оглед на това решение Република Полша спира прилагането на разглежданата данъчна мярка.
- 7 На 30 юни 2017 г. Комисията приключва официална процедура по разследване с приемането на отрицателното решение. По същество тя приема, че разглежданата данъчна мярка представлява държавна помощ, несъвместима с вътрешния пазар, която е била неправомерно приведена в действие, поради което полските органи трябва да отменят окончателно всички плащания, спрени по силата на решението за започване на официалната процедура по разследване. Тъй като разглежданата данъчна мярка не е била приложена конкретно, Комисията приема, че не е необходимо да се пристъпва към каквото и да било възстановяване от получателите на елементи от помощта.
- 8 В спорните решения в основни линии Комисията обосновава квалификацията на разглежданата данъчна мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС по следния начин.
- 9 Що се отнася до изискването мярката да е предоставена от държавата и чрез ресурси на държавата, Комисията приема, че като избира прогресивен данък върху оборота, Република Полша се отказва от част от данъчните приходи, които би събрала, ако всички предприятия се облагат с една и съща средна ефективна ставка. Поради това разглежданата данъчна мярка водела до прехвърляне на ресурси на държавата в полза на определени предприятия.
- 10 Относно наличието на предимство Комисията припомня, че подобно на положителните престации, мерки, които облекчават обичайно понасяни от предприятията разходи, осигуряват предимство. Посочва, че поради прилагането на разглежданата данъчна мярка предприятията с малък оборот се ползват от по-благоприятно данъчно третиране в сравнение с други предприятия, данъчнозадължени лица по този данък. Всъщност нулевите или по-ниски средни данъчни ставки, прилагани за предприятия с малък оборот, в сравнение с по-високите средни данъчни ставки, прилагани за предприятия с по-голям оборот, предоставяли предимство на първите.
- 11 При разглеждане на условието за селективност, целящо да установи дали разглежданата данъчна мярка може неоснователно да облагодетелства определени предприятия, Комисията приема, че релевантна референтна данъчна система е данъкът върху продажбите на дребно, включително за предприятия с оборот под 17 милиона PLN (около 3 750 000 EUR), без обаче тази система да включва прогресивния характер на данъчното облагане. Тъй като прогресивността била свързана не само с пределни, но и със средни данъчни ставки, които са различни за различните предприятия, тя представлявала изключение от референтната система, при която се счита, че се прилага само една данъчна ставка.
- 12 Това изключение обаче не било оправдано от естеството или от общата структура на референтната система. Всъщност според Комисията целта за преразпределение, изтъкната от полските органи, е несъвместима с данък върху оборота, тъй като той обременява предприятията в зависимост от обема на тяхната дейност, а не в зависимост от техните разходи, рентабилност, способност да изпълняват данъчните си задължения или улесненията, от които според посочените органи могат да се ползват само големите предприятия.

- 13 Накрая, тъй като полските органи изтъкват, че прогресивното данъчно 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.

Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

- 14 На 30 ноември 2016 г. Република Полша внася в Общия съд жалба за отмяна на решението за започване на официалната процедура по разследване (дело T-836/16). С решение от 27 април 2017 г. председателят на девети състав на Общия съд допуска Унгария да встъпи в производството в подкрепа на исканията Република Полша.
- 15 На 13 септември 2017 г. Република Полша внася в Общия съд втора жалба, с която иска отмяна на отрицателното решение (дело T-624/17). С решение от 12 януари 2018 г. председателят на девети състав на Общия съд допуска Унгария да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Република Полша и по втората жалба.
- 16 С решение от 4 юли 2018 г. на основание член 68 от неговия процедурен правилник Общият съд съединява дела T-836/16 и T-624/17 за целите на устната фаза на производството.
- 17 В подкрепа на жалбата си против решението за започване на официалната процедура по разследване (дело T-836/16) Република Полша представя четири твърдения. Първото твърдение е за неправилна квалификация на разглежданата данъчна мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, второто и третото, че разпореждането за спиране, издадено от Комисията, нарушава член 13, параграф 1 от Регламент 2015/1589, както и принципа на пропорционалност, а четвъртото — едновременно за неправилни и недостатъчни мотиви на решението за започване на официалната процедура по разследване.
- 18 В подкрепа на отрицателното решение (дело T-624/17) Република Полша представя две твърдения, на първо място, за неправилно квалифициране на разглежданата данъчна мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, и на второ място, едновременно за неправилни и недостатъчни мотиви на Комисията, обосноваващи това решение.
- 19 С обжалваното съдебно решение Общият съд приема първото твърдение на Република Полша по дело T-624/17, като постановява, че Комисията неправилно е счела, че въвеждането на прогресивен данък върху оборота от продажбата на дребно на стоки поражда селективно предимство. Той уважава също четвъртото твърдение на Република Полша по дело T-836/16, като постановява, че Комисията не може да квалифицира временно разглежданата данъчна мярка като нова държавна помощ, без да се основе на наличието на основателни съмнения в това отношение с оглед на наличните доказателства. Поради това той отменя спорните решения, включително разпореждането за спиране на разглежданата данъчна мярка, съпътстващо решението за започване на официалната процедура по разследване, без да се произнася по останалите твърдения, с които е бил сезиран.

Производството пред Съда и исканията на страните

- 20 С жалбата си Комисията иска от Съда:
- да отмени обжалваното съдебно решение,

- да се произнесе окончателно по спора, като отхвърли представените в първоинстанционното производство от Република Полша твърдения против спорните решения, да я осъди да заплати съдебните разноски, и
- при условията на евентуалност, да върне делото на Общия съд, за да се произнесе по твърденията, които все още не е разглеждал.

21 Република Полша иска от Съда:

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

22 Унгария, подкрепяща исканията на Република Полша, иска от Съда да отхвърли жалбата като неоснователна.

По жалбата

23 Комисията излага две твърдения в подкрепа на жалбата си.

По първото твърдение относно нарушението на член 107, параграф 1 ДФЕС

24 С първото си твърдение Комисията сочи, че като постановява, че прогресивността на разглежданата данъчна мярка не води до селективно предимство за предприятията с малък оборот от продажбата на дребно на стоки, Общият съд нарушава член 107, параграф 1 ДФЕС. Според тази институция Общият съд допуска грешка при тълкуването и прилагането на правото на всеки от трите етапа на анализа на селективността на мярката. В това отношение Комисията счита най-напред, че Общият съд неправилно приема, че прогресивността на данъка е част от референтната система, с оглед на която следва да се преценява селективността на разглежданата данъчна мярка. На следващо място тя сочи, че Общият съд не може да разглежда сходството на предприятията, облагани по посочената мярка, с оглед на различна от нейната данъчна цел. Накрая, Комисията твърди, че в рамките на анализа на обосновката на същата мярка Общият съд неправилно приема наличието на цел, а именно за преразпределение, която не е неразривно свързана с тази мярка.

25 Република Полша и Унгария оспорват тези доводи.

26 Най-напред следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда действията на държавите членки в области, които не са били хармонизирани от правото на Съюза, не се изключват от приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно контрола на държавните помощи (вж. в този смисъл решение от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, EU:C:2006:416, т. 81). Поради това държавите членки трябва да се въздържат от приемането на данъчни мерки, които могат да представляват несъвместима с вътрешния пазар държавна помощ.

27 В това отношение отново от постоянната практика на Съда следва, че квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС изисква да са изпълнени всичките следни условия. Първо, трябва да става въпрос за намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки. Трето, тя трябва да предоставя селективно

предимство на своя получател. Четвърто, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията (вж. по-специално решение от 21 декември 2016 г., Комисия/World Duty Free Group и др., С-20/15 Р и С-21/15 Р, ЕУ:С:2016:981, т. 53 и цитираната съдебна практика).

- 28 Що се отнася до условието за селективност на предимството, присъщо на квалификацията на мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, което единствено се оспорва от Комисията в рамките на първото твърдение по жалбата, предмет на настоящото дело, отново от постоянната практика на Съда следва, че това условие изисква да се установи дали в рамките на даден правен режим разглежданата национална мярка може да постави в по-благоприятно положение „определени предприятия или производството на някои стоки“ в сравнение с други, които от гледна точка на преследваните от този правен режим цели се оказват в сходно фактическо и правно положение и по този начин са обект на диференцирано третиране, което по същество може да се квалифицира като дискриминационно (решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, С-374/17, ЕУ:С:2018:1024, т. 35 и цитираната съдебна практика).
- 29 Освен това, когато разглежданата мярка е предвидена като схема за помощи, а не като индивидуална помощ, Комисията следва да установи, че макар да предвижда предимство на общо основание, въпросната мярка го предоставя изключително в полза на определени предприятия или определени области на дейност (вж. в този смисъл по-специално решение от 30 юни 2016 г., Белгия/Комисия, С-270/15 Р, ЕУ:С:2016:489, т. 49).
- 30 Що се отнася по-специално до национални мерки, с които се предоставя данъчно предимство, следва да се припомни, че мярка от такова естество, която, макар да не се състои в прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите в по-благоприятно положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, е в състояние да предостави на получателите селективно предимство и поради това да представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В този смисъл за държавна помощ се счита по-специално намеса, която облекчава тежестите, обичайно натоварващи бюджета на предприятие, и която, без да е субсидия в тесния смисъл на думата, има поради това същото естество и последици (вж. в този смисъл решения от 15 март 1994 г., Banco Exterior de España, С-387/92, ЕУ:С:1994:100, т. 13 и 14, както и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, С-106/09 Р и С-107/09 Р, ЕУ:С:2011:732, т. 71 и 72). За сметка на това, не представлява помощ по смисъла на посочената разпоредба данъчно предимство, произтичащо от обща национална мярка, приложима без разлика към всички икономически оператори (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, С-374/17, ЕУ:С:2018:1024, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 31 В този контекст, за да квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, на първо място, Комисията трябва да установи референтната система, тоест приложимия в съответната държава членка „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира референтната система, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на преследваната от нея цел се намират в сходно фактическо и правно положение (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, С-374/17, ЕУ:С:2018:1024, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 32 Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, въвеждащи диференциране между предприятия, които от гледна точка на преследваната от разглеждания правен режим цел се намират в сходно фактическо и правно положение и следователно са селективни a priori, когато съответната държава членка успее да докаже, че това диференциране е обосновано, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (вж. в този смисъл по-специално решения от 29 април 2004 г., Нидерландия/Комисия, С-159/01, ЕУ:С:2004:246, т. 42 и 43, от 29 март 2012 г., 3М Italia, С-417/10, ЕУ:С:2012:184, т. 40 и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, С-374/17, ЕУ:С:2018:1024, т. 44).

- 33 Предвид тези съображения следва да се разгледа дали в настоящия случай Общият съд е нарушил член 107, параграф 1 ДФЕС в тълкуването, което му е дадено от Съда, като по същество е постановил, че Комисията не е доказала, че прогресивността на разглежданата данъчна мярка е довела до предоставяне на селективно предимство на „определени предприятия или производството на някои стоки“.
- 34 В първата част от първото си твърдение Комисията поддържа, че като я упреква, че е преценила евентуалното наличие на селективно предимство с оглед на погрешна референтна система, и като приема, че неразделна част от тази референтна система представляват прогресивните данъчни ставки, въведени от полския законодател, Общият съд допуска грешка при прилагане на правото.
- 35 Според Комисията селективното предимство, породено от разглежданата данъчна мярка, не се изразявало в наличието на освобождаване за частта от оборота под определена сума, тъй като всички засегнати предприятия се ползват от него за частта от оборота им, която не надвишава съответния таван, отговарящ на освободения транш, а в разликата в средната данъчна ставка, произтичаща от прогресивността на ставките. Тази разлика благоприятствала предприятията с малък оборот, като неоснователно облекчавала данъчната им тежест спрямо останалите предприятия в рамките на референтната система, която според Комисията се изразява в данък върху оборота с единна ставка. В този смисъл данъчното облагане с прогресивни ставки не се различавало от положение, при което група данъчнозадължени лица се облага с определена ставка, а друга група данъчнозадължени лица с друга, а това било равностойно на различно третиране на сходни предприятия.
- 36 При това положение най-напред възниква въпросът дали, както твърди Комисията, прогресивността на ставките, предвидена в рамките на разглежданата данъчна мярка, е трябвало да се изключи от референтната система, с оглед на която следва да се прецени дали е възможно да се установи наличие на селективно предимство, или напротив, както постановява Общият съд в точки 63—67 от обжалваното съдебно решение, прогресивността е неразделна част от системата.
- 37 Във връзка с основните свободи на вътрешния пазар Съдът постановява, че при актуалното състояние на хармонизиране на данъчното право на Съюза държавите членки са свободни да установяват системата на данъчно облагане, която намират за най-подходяща, поради което прилагането на прогресивно данъчно облагане попада в обхвата на правото на преценка на всяка държава членка (вж. в този смисъл решенията от 3 март 2020 г., *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 49 и *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, т. 69 и цитираната съдебна практика). Това твърдение е валидно и в областта на държавните помощи (вж. в този смисъл по-специално решение от 26 април 2018 г., *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, т. 50 и цитираната съдебна практика).
- 38 От това следва, че извън областите, в които данъчното право на Съюза е било хармонизирано, определянето на конститутивните характеристики на всеки данък попада в правото на преценка на държавите членки при зачитане на данъчната им самостоятелност, като при всички положения това право трябва да се упражнява при спазване на правото на Съюза. Това се отнася по-специално не само за избора на данъчни ставки, които могат да са пропорционални или прогресивни, но и за определянето на данъчната основа и данъчното събитие.
- 39 Следователно тези конститутивни характеристики по принцип определят референтната система или „обичайния“ данъчен режим, въз основа на който в съответствие със съдебната практика, припомнена в точка 31 от настоящото решение, следва да се анализира условието за селективност.

- 40 В това отношение следва да се уточни, че правото на Съюза в областта на държавните помощи по принцип допуска държавите членки да изберат прогресивни данъчни ставки, имащи за цел отчитане на способността за изпълнение на данъчните задължения на данъчнозадължените лица. Обстоятелството, че на практика прогресивното данъчно облагане се прилага по-често при физическите лица, не означава, че на държавите членки е забранено да го използват за отчитане на способността за изпълнение на данъчните задължения на юридическите лица, и конкретно на предприятията.
- 41 Правото на Съюза следователно не препятства прогресивно данъчно облагане, чиято основа е оборотът, включително когато не би имало за цел компенсирането на отрицателните въздействия, които облаганата дейност би могла да породи. Всъщност, противно на твърденията на Комисията, в общия случай размерът на оборота представлява едновременно неутрален разграничителен критерий и релевантен показател за способността на данъчнозадължените лица да изпълняват данъчните си задължения (вж. в този смисъл решенията от 3 март 2020 г., *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 50 и *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, т. 70). В правото на Съюза, включително в областта на държавните помощи, няма нито правило, нито принцип, от които да следва, че прогресивни ставки се прилагат само при данъчното облагане на печалбата. Впрочем също като оборота сама по себе си печалбата е само относителен показател за способността за изпълнение на данъчни задължения. Обстоятелството, че според Комисията печалбата представлява по-уместен или по-точен показател отколкото оборота, е без значение в областта на държавните помощи, тъй като правото на Съюза в същата област има за цел само да премахне селективните предимства, от които биха могли да се възползват определени предприятия за сметка на други, намиращи се в сходно положение. Същото важи за евентуалното положение на двойно икономическо данъчно облагане в резултат от кумулирането на данъчното облагане на оборота и на печалбата.
- 42 От изложеното следва, че конститутивните характеристики на данъка, включващи прогресивните данъчни ставки, по принцип формират референтната система или „обичайния“ данъчен режим за целите на анализа на условието за селективност. При все това не е изключена възможността в определени случаи тези характеристики да разкрият явно дискриминационен аспект, който обаче Комисията следва да докаже.
- 43 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), не поставя под съмнение изложените съображения. Напротив, както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 40—45 от своето заключение, по делото, по което е постановено посоченото решение, данъчната система е била конфигурирана в съответствие с явно дискриминационни параметри, предназначени да заобиколят правото на Съюза в областта на държавните помощи. По посоченото дело това личи от избора на критерии за данъчно облагане, облагодетелстващи някои офшорни дружества, които се оказва в разрез с целта да се въведе общо облагане за всички предприятия, заявена от съответния законодател.
- 44 В случая, видно от точки 3—5 от настоящото решение, с разглежданата данъчна мярка полският законодател въвежда данък върху продажбата на дребно, чиято основа е месечният оборот от тази дейност и който, противно на твърденията на Комисията, е пряк. Ставката му е нулева до 17 милиона PLN (около 3 750 000 EUR), след това е 0,8 % от сумите между 17 и 170 милиона PLN (37 500 000 EUR) и 1,4 % за превишението над последната сума. Комисията не установява, че прогресивността на тези ставки, въведена от полския законодател при упражняване на правото на преценка в рамките на данъчната му автономия, е била замислена като явно дискриминационна с цел да се заобиколят изискванията, произтичащи от правото на Съюза в областта на държавните помощи. При това положение прогресивността на ставките по разглежданата данъчна мярка е трябвало да се разглежда като присъща на референтната система или на „обичайния“ данъчен режим, с оглед на който трябва в случая да се прецени наличието на селективно предимство.

- 45 С оглед на това, без да допуска грешка при прилагане на правото, в точки 63—67 от обжалваното съдебно решение Общият съд постановява, че като счита, че прогресивната скала по разглежданата данъчна мярка не е част от референтната система, с оглед на която трябва да се преценява селективният характер на тази мярка, Комисията неправилно се основава на непълна или фиктивна референтна система. От това следва, че първата част от първото твърдение трябва да бъде отхвърлена като неоснователна.
- 46 Тъй като неправилното определяне на референтната система неизбежно опорочава целия анализ, що се отнася до условието за селективност (вж. в този смисъл решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)*/Комисия, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 107), втората и третата част от първото твърдение не следва да се разглеждат.
- 47 От изложеното следва, че първото твърдение по жалбата до Съда трябва да бъде отхвърлено изцяло като неоснователно.

По второто твърдение относно нарушението на член 108, параграф 2 ДФЕС и на член 13 от Регламент 2015/1589

- 48 С второто си твърдение Комисията сочи, че като отменя решението за започване на официалната процедура по разследване, включително разпореждането за спиране, Общият съд нарушава член 108, параграф 2 ДФЕС и член 13 от Регламент 2015/1589. По-точно Комисията твърди, от една страна, че неправилно Общият съд упражнява контрол над посоченото решение със същия интензитет като упражнявания по отношение на отрицателното решение, при положение че е трябвало да се придържа към контрол за явна грешка в преценката, каквато в случая отсъства. От друга страна, тя упреква Общия съд, че отменя разпореждането за спиране, издадено от Комисията на основание член 13, параграф 1 от Регламент 2015/1589, вследствие на отмяната на решението за започване на официалната процедура по разследване, тъй като според него разпореждането не можело да се отдели от това решение, а то съставлява отделен от последното акт, чиято законосъобразност трябва да се преценява самостоятелно.
- 49 Република Полша и Унгария оспорват тези доводи.
- 50 Следва да се припомни, че Комисията е задължена да започне официална процедура по разследване, ако след предварителната проверка по член 4 от Регламент 2015/1589 не е била в състояние да се убеди, че мярката, предмет на уведомлението, е съвместима с Общия пазар. Същото е и в случай че Комисията продължава да има съмнения относно самата квалификация на тази мярка като „помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл по-специално решения от 10 май 2005 г., *Италия/Комисия*, C-400/99, EU:C:2005:275, т. 47, от 21 юли 2011 г., *Alcoa Trasformazioni/Комисия*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, т. 60 и от 24 януари 2013 г., *3F/Комисия*, C-646/11 P, непубликувано, EU:C:2013:36, т. 27).
- 51 Освен това в съответствие с член 13, параграф 1 от Регламент 2015/1589 Комисията може, след като даде възможност на съответната държава членка да представи коментарите си, да изиска от държавата членка да спре всяка неправомерна помощ, докато Комисията вземе окончателно решение за съвместимостта на помощта с вътрешния пазар. Актът, с което се прави това разпореждане за спиране, е отделен от решението за започване на официалната процедура по разследване и може да бъде приет както едновременно с последното, така и след него (вж. в този смисъл решения от 9 октомври 2001 г., *Италия/Комисия*, C-400/99, EU:C:2001:528, т. 47 и от 4 юни 2020 г., *Унгария/Комисия*, C-456/18 P, EU:C:2020:421, т. 35).
- 52 С оглед на принципите, припомнени в точка 50 от настоящото решение, упражняваният от съда на Съюза контрол за законосъобразност на решенията за започване на официална процедура по разследване, когато жалбоподателят оспорва преценката на Комисията по отношение на

квалифицирането на съответната мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, се ограничава до проверката дали тази институция не е допуснала явна грешка в преценката на етапа на предварителната проверка, предвидена в член 4 от Регламент 2015/1589 (вж. в този смисъл по-специално решения от 21 юли 2011 г., *Alcoa Transformazioni*/Комисия, C-194/09 P, EU:C:2011:497, т. 61 и от 21 декември 2016 г., *Комисия/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, т. 78). Същото се отнася за контрола за законосъобразност на разпореждането за спиране на основание член 13, параграф 1 от този регламент предвид временната квалификация на мярката като държавна помощ, която Комисията възприема на този етап.

- 53 Следва обаче да се уточни, че като се имат предвид правните последици от започване на процедурата по член 108, параграф 2 ДФЕС по отношение на мерки, третирани като нови помощи, състоящи се в задължението за незабавно спиране на прилагането им, когато съответната държава членка твърди, че тези мерки не са помощи по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, Комисията трябва да разгледа надлежно въпроса въз основа на данните, които са ѝ били предоставени на този етап от посочената държава, макар изводите от тази проверка да не са окончателни (решение от 10 май 2005 г., *Италия/Комисия*, C-400/99, EU:C:2005:275, т. 48). Така, ако доказателствата, с които Комисията разполага към момента на започване на процедурата, показват, че квалифицирането на разглежданата мярка като нова помощ очевидно трябва да се отхвърли още на този етап, решението за започване на процедурата по отношение на тази мярка трябва да бъде отменено.
- 54 В случая в точка 108 от обжалваното съдебно решение Общият съд по същество постановява, че Комисията е основала временната квалификация на разглежданата данъчна мярка като нова помощ на явно погрешен анализ. По-точно той я упреква, че основно изхожда от представата, че въвеждането на прогресивен данък върху оборота поначало представлява държавна помощ, при положение че е трябвало да извърши подробен анализ, който да установи, че според нея са налице основателни съмнения с оглед на наличните доказателства във връзка с квалифицирането на разглежданата данъчна мярка като такава помощ. Въз основа на това той стига до извода, че трябва едновременно да се отменят решението за започване на официалната процедура по разследване и съпътстващото го разпореждане за спиране.
- 55 Произнасяйки се по този начин, след като припомня принципите, изложени в точка 52 от настоящото решение, Общият съд действително се задоволява с упражняването на контрол за явна грешка в преценката, както е следвало да постъпи, над временната квалификация като държавна помощ, възприета от Комисията в решението за започване на официалната процедура по разследване. Действително, от точка 108 от обжалваното съдебно решение е видно, че липсата на подробни доказателства за основателни съмнения в случая от страна на Комисията във връзка с квалифицирането на разглежданата данъчна мярка като държавна помощ обосновава отмяната на решението за започване на официалната процедура по разследване от Общия съд, но при всички положения не и възпроизвеждането на мотивите, поради които преди това постановява, че трябва да отмени отрицателното решение, и които посочва само мимоходом.
- 56 Освен това, противно на твърденията на Комисията, Общият съд не отменя разпореждането за спиране на разглежданата данъчна мярка само като следствие на отмяната на решението за започване на официалната процедура по разследване. В точка 109 от обжалваното съдебно решение той само постановява, че мотивите, обосноваващи отмяната на последното решение и почиващи на явна грешка в преценката, допусната от Комисията относно временната квалификация на разглежданата данъчна мярка като държавна помощ, в случая обосновават и отмяната на разпореждането за спиране на тази мярка, чието приемане на свой ред също зависи от тази временна квалификация.

- 57 При това положение второто твърдение по жалбата трябва да бъде отхвърлено изцяло като неоснователно.
- 58 От изложеното дотук следва, че жалбата до Съда трябва да бъде отхвърлена изцяло.

По съдебните разноски

- 59 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда, приложим в производството по обжалване по силата на член 184, параграф 1 от същия, загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Република Полша е направила искане за осъждане на Комисията и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.
- 60 Член 184, параграф 4 от Процедурния правилник на Съда предвижда, че когато встъпила в първоинстанционното производство страна, която не е жалбоподател в производството пред Съда, участва в писмената или устната фаза на производството пред него, той може да реши тя да понесе направените от нея съдебни разноски. В случая Унгария, встъпила страна в първоинстанционното производство, участва, без да е жалбоподател, в писмената и устната фаза на производството пред Съда, но не е поискала Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски. При това положение следва да се постанови, че тя понася направените от нея съдебни разноски в производството по обжалване (вж. в този смисъл решение от 28 юни 2018 г., *Andres (Heitkamp BauHolding в несъстоятелност)/Комисия*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, т. 113 и 114).

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

- 1) Отхвърля жалбата.**
- 2) Европейската комисия понася съдебните разноски.**
- 3) Унгария понася направените от нея съдебни разноски.**

Подписи