



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

16 март 2021 година *

„Обжалване — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Държавни помощи — Унгарски данък върху оборота от реклама — Елементи, определящи референтната система — Прогресивни данъчни ставки — Преходен механизъм за частично приспадане на пренесените загуби — Наличие на предимство със селективен характер — Тежест на доказване“

По дело C-596/19 P

с предмет жалба на основание член 56 от Статута на Съда на Европейския съюз, подадена на 6 август 2019 г.,

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

жалбоподател,

като другите страни в производството са:

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

жалбоподател в първоинстанционното производство,

Република Полша, представлявана от B. Majczyna, в качеството на представител,

встъпила страна в първоинстанционното производство,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: K. Lenaerts, председател, R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, J.-C. 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,

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.,

* Език на производството: унгарски.

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 С жалбата си до Съда Европейската комисия иска отмяна на решението на Общия съд на Европейския съюз от 27 юни 2019 г., Унгария/Комисия (T-20/17, наричано по-нататък „обжалваното съдебно решение“, EU:T:2019:448), с което същият е отменил 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, наричано по-нататък „спорното решение“).

Обстоятелства, предхождащи спора

- 2 Обстоятелствата, предхождащи спора, са изложени в точки 1—32 от обжалваното съдебно решение. Те могат да бъдат обобщени по следния начин.
- 3 На 11 юни 2014 г. Унгария приема Закон № XXII от 2014 година относно данъка върху рекламата (наричан по-нататък „Законът за данъка върху рекламата“). В сила от 15 август 2014 г., този закон въвежда нов специален данък с прогресивни траншови ставки върху приходите от реклама, разпространявана в Унгария (наричан по-нататък „разглежданата данъчна мярка“). По време на проверката на Закона за данъка върху рекламата, извършена от Комисията с оглед на правилата в областта на държавните помощи, унгарските органи заявяват, че данъкът има за цел да утвърди принципа на съразмерна обществена тежест.
- 4 Съгласно посочения закон разглежданата данъчна мярка се прилага за всеки, който разпространява реклама. Поради това тя се прилага за икономически оператори, които разпространяват реклами, например печатните издания, аудио-визуалните медии или предлагащите рекламни площи, с изключение на рекламоделите, тоест възложителите на рекламни съобщения, и на рекламните агенции, които са посредници между рекламоделите и разпространителите. Данъчната основа на разглежданата данъчна мярка е нетният оборот, реализиран от разпространението на реклама за една финансова година. Този данък се събира в допълнение към съществуващите данъци за предприятията, по-специално към корпоративния данък. Данъкът се прилага на територията на Унгария.
- 5 Скалата на облагане на разглежданата данъчна мярка е била определена по следния начин:
 - 0 % за частта от данъчната основа под 0,5 милиарда унгарски форинта (HUF) (около 1 400 000 EUR),
 - 1 % за частта от данъчната основа между 0,5 милиарда HUF и 5 милиарда HUF (около 14 милиона евро),
 - 10 % за частта от данъчната основа между 5 милиарда HUF и 10 милиарда HUF (около 28 милиона евро),
 - 20 % за частта от данъчната основа между 10 милиарда HUF и 15 милиарда HUF (около 42 милиона евро),
 - 30 % за частта от данъчната основа между 15 милиарда HUF и 20 милиарда HUF (около 56 милиона евро) и

- 40 % за частта от данъчната основа над последната сума, като посочената ставка се увеличава на 50 % от 1 януари 2015 г.
- 6 Законът за данъка върху рекламата е предвиждал също, че данъчнозадължени лица, чиято печалба преди облагането ѝ с данъци за 2013 г. е нулева или отрицателна, са имали възможност да приспаднат от данъчната си основа за 2014 г. 50 % от загубите, пренесени от предходни години (наричана по-нататък „механизъм за частично приспадане на пренесени загуби“).
- 7 С решение от 12 март 2015 г. Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, като счита, че прогресивният характер на разглежданата данъчна мярка и механизмът за частично приспадане на пренесените загуби поражда държавни помощи. В това решение Комисията приема, че прогресивността на ставките въвежда разграничение между предприятията с големи приходи от реклама, т.е. големите предприятия, и предприятията с по-малки приходи от реклама, т.е. малките предприятия. Според тази институция разглежданата данъчна мярка води до селективно предимство в полза на последните. Комисията счита също, че механизмът за частично приспадане на пренесените загуби включва селективно предимство, съставляващо държавна помощ.
- 8 Със същото решение Комисията разпорежда на унгарските органи да спрат прилагането на разглежданата данъчна мярка на основание 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).
- 9 Впоследствие Унгария изменя мярката със Закон № LXII от 2015 г., приет на 4 юни 2015 г. (наричан по-нататък „Законът от 2015 г.“). Прогресивната скала по разглежданата данъчна мярка, включваща шест траншови ставки от 0 % до 50 %, е заменена от следната скала, включваща две данъчни ставки:
 - 0 % за частта от данъчната основа под 100 милиона HUF (около 280 000 EUR) и
 - 5,3 % за частта от данъчната основа над последната сума.
- 10 На 4 ноември 2016 г. Комисията приключва официална процедура по разследване с приемането на спорното решение.
- 11 В член 1 от това решение Комисията заключава, че прогресивният характер на разглежданата данъчна мярка, включително в редакцията на Закона от 2015 г., както и механизмът за частично приспадане на пренесените загуби съставляват държавна помощ. Според Комисията тази помощ е въведена неправомерно в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС и освен това е несъвместима с вътрешния пазар с оглед на член 107, параграф 1 ДФЕС. Съгласно член 4 от спорното решение Комисията нарежда на Унгария да възстанови от получателите обявената за несъвместима с вътрешния пазар помощ.
- 12 На това основание унгарските органи трябва да възстановят от предприятията, отчели приходи от реклама през периода от датата на влизане в сила на Закона за данъка върху рекламата или до датата на премахване на разглежданата данъчна мярка, или до датата на заменянето ѝ от схема, която ще отговаря напълно на правото на Съюза в областта на държавните помощи, сумите, съответстващи на разликата между, от една страна, данъка, който предприятията би трябвало да платят, прилагайки референтната система, представляваща данъчен режим с единна ставка, определена на 5,3 %, ако унгарските органи не изберат друга стойност, и от друга страна, размера на данъка, който посочените предприятия вече са платили или е трябвало да платят. В

случай че разликата между тези два размера на данъка е положителна, съответната сума трябва да се възстанови ведно с лихвите от датата на настъпване на изискуемостта на данъчното задължение.

- 13 Същевременно Комисията посочва, че няма да е налице нужда от възстановяване, ако Унгария премахне разглежданата данъчна мярка с обратна сила, считано от датата на влизането ѝ в сила. Впоследствие, например от 2017 г., Унгария би могла да въведе данъчна система, която не е прогресивна и с която не се прави разграничение между икономическите оператори, подлежащи на данъчно облагане.
- 14 По същество Комисията приема, че разглежданата данъчна мярка трябва да се квалифицира като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС поради следните мотиви.
- 15 Най-напред, що се отнася до изискването разглежданата данъчна мярка да е предоставена от държавата и да се финансира с ресурси на държавата, според Комисията с приемането на Закона за данъка върху рекламата Унгария се е лишила от ресурси, които е трябвало да получи от предприятията с малък оборот от приходи от реклама, т.е. малките предприятия, ако бяха имали същото данъчно задължение като предприятията с по-голям оборот от приходи от реклама, т.е. по-големите предприятия.
- 16 Относно наличието на предимство Комисията припомня, че подобно на положителните престации, мерките, които облекчават обичайно понасяни от предприятията разходи, осигуряват предимство. В случая облагането със значително по-ниска ставка облекчавало разходите на предприятията с малък оборот в сравнение с разходите на предприятията с по-голям оборот, като по този начин осигурявало предимство на по-малките спрямо по-големите предприятия.
- 17 Комисията добавя, че механизмът за частично приспадане на пренесените загуби също представлява предимство, тъй като води до намаляване на данъчната тежест на предприятията с пренесени загуби, които нямат печалба през 2013 г., в сравнение с останалите предприятия, които не могат да се възползват от този механизъм.
- 18 Във връзка с анализа на селективността на разглежданата данъчна мярка Комисията най-напред установява, че референтната система, която следва да се вземе предвид, представлява специален данък върху оборота от разпространението на реклама. Според Комисията обаче прогресивното структуриране на ставките на данък върху приходите от реклама не може да представлява част от тази референтна система. Всъщност, за да не може последната също да се счита за държавна помощ, Комисията посочва, че тя трябва да отговаря на две условия, а именно, от една страна, да се основава на единна ставка за всички приходи от реклама, и от друга страна, да не съдържа елементи, които са в състояние да предоставят селективно предимство на определени предприятия.
- 19 На следващо място Комисията приема, че тъй като в случая прогресивността на данъка е свързана не само с пределни, но и със средни данъчни ставки, които са различни за различните предприятия, тя представлява изключение от референтната система, изразяваща се в данък върху рекламата с единна ставка за всички икономически оператори, които разпространяват реклами в Унгария.
- 20 Освен това посочената институция счита, че механизмът на частично приспадане на пренесените загуби, приложим само за предприятия, които през 2013 г. не са генерирали печалба, също представлява изключение от референтната система, отличаваща се с данъчно облагане на оборота. В тези рамки според Комисията разходите на предприятията не можели да се приспадат от данъчната основа за разлика от това, което се прави при облагането на печалбата. Поради това очертаният механизъм въвеждал произволно разграничение между две групи предприятия, които същевременно се намират в сходно правно и фактическо положение, а

именно, от една страна, предприятията с пренесени загуби от предходни години, които не са генерирали печалба през 2013 г., и от друга страна, предприятията, които са реализирали печалба през тази година. Възможността за частично приспадане на загубите, съществуващи в момента на приемане на Закона за данъка върху рекламата, била по необходимост селективна, тъй като благоприятствала предприятията с големи пренесени загуби, най-вече поради натрупването им през предходните години.

- 21 Накрая, Комисията счита, че Законът за данъка върху рекламата, изменен със Закона от 2015 г., въвежда данък, основаващ се на същите принципи и отличаващ се със същите характеристики както в първоначалната му редакция. Въз основа на това тя стига до извода, че данъчното облагане, въведено с изменения закон, има същите характеристики, които първоначално са довели до установяване на наличието на държавни помощи.
- 22 На 16 май 2017 г. Унгария приема Закон № XLVII от 2017 г. за изменение на Закона за данъка върху рекламата. С този закон на практика с обратно действие се отменя разглежданата данъчна мярка.

Производството пред Общия съд и обжалваното съдебно решение

- 23 На 16 януари 2017 г. Унгария подава жалба против спорното решение. С отделна молба, внесена същия ден, тя отправя искане за спиране на изпълнението, което е отхвърлено с определение на председателя на Общия съд от 23 март 2017 г., Унгария/Комисия (T-20/17 R, непубликувано, EU:T:2017:203).
- 24 С решение от 30 май 2017 г. председателят на девети състав на Общия съд допуска встъпването на Република Полша в подкрепа на исканията на Унгария.
- 25 В подкрепа на жалбата си Унгария представя три твърдения, първото — за неправилно квалифициране на разглежданата данъчна мярка като „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, второто — за неизпълнение на задължението за мотивиране, и третото — за злоупотреба с власт.
- 26 С обжалваното съдебно решение Общият съд приема първото твърдение, като постановява, че Комисията неправилно е счела, че разглежданата данъчна мярка и механизмът за частично приспадане на пренесените загуби представляват селективни предимства. Поради това той отменя спорното решение, без да се произнася във връзка с останалите твърдения по жалбата.

Производството пред Съда и исканията на страните

- 27 С жалбата си Комисията иска от Съда:
 - да отмени обжалваното съдебно решение,
 - да се произнесе окончателно по спора, като отхвърли второто и третото твърдение на Унгария против спорното решение, 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.
- 28 Унгария, подкрепяна в исканията си от Република Полша, иска от Съда:
 - да отхвърли жалбата като неоснователна и

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

По жалбата

29 Комисията излага две твърдения в подкрепа на жалбата си до Съда.

По първото твърдение относно нарушението на член 107, параграф 1 ДФЕС, поради това че Общият съд постановява, че прогресивността на разглежданата данъчна мярка не води до селективно предимство

30 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 разпространението на реклама, 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.

31 Унгария и Република Полша оспорват тези доводи.

32 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.

33 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., C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, т. 53 и цитираната съдебна практика).

34 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 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, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 35 и цитираната съдебна практика).

- 35 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, C-270/15 P, EU:C:2016:489, т. 49).
- 36 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, C-387/92, EU:C:1994:100, т. 13 и 14, както 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 и 72). За сметка на това, не представлява помощ по смисъла на посочената разпоредба данъчно предимство, произтичащо от обща мярка, приложима без разлика към всички икономически оператори (вж. в този смисъл решение от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 37 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, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 38 Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, въвеждащи диференциране между предприятия, които от гледна точка на целта, преследвана от разглежданата национална правна уредба, се намират в сходно фактическо и правно положение и следователно са селективни а 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, C-159/01, EU:C:2004:246, т. 42 и 43, от 29 март 2012 г., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, т. 40 и от 19 декември 2018 г., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, т. 44).
- 39 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“.
- 40 В първата част от твърдението си 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 унгарския законодател, Общият съд допуска грешка при прилагане на правото.
- 41 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 от 5,3%. 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.

- 42 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 78—83 от обжалваното съдебно решение, прогресивността е неразделна част от системата.
- 43 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 решения 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).
- 44 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.
- 45 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 37 от настоящото решение, следва да се анализира условието за селективност.
- 46 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.
- 47 Правото на Съюза следователно не препяства прогресивно данъчно облагане, чиято основа е оборотът, включително когато не би имало за цел компенсирането на отрицателните въздействия, които облаганата дейност би могла да породии. 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 решения 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.

- 48 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.
- 49 Решение 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), не поставя под съмнение изложените съображения. Напротив, както по същество отбелязва генералният адвокат в точки 47—52 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.
- 50 В случая, видно от точки 3—6 и 9 от настоящото решение, със Закона за данъка върху рекламата унгарският законодател въвежда разглежданата данъчна мярка, изразяваща се в нов специален данък с прогресивни траншови ставки върху приходите от реклама, разпространявана в Унгария, приложим за всички предприятия. Скалата на този данък, който противно на твърденията на Комисията е пряк, е изменена със Закона от 2015 г., но характеристиките му остават непроменени. Комисията не установява, че тези характеристики, въведени от унгарския законодател при упражняване на правото на преценка в рамките на данъчната му автономия, са били замислени като явно дискриминационни 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.
- 51 С оглед на това, без да допуска грешка при прилагане на правото, в точки 78—83 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.
- 52 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, С-203/16 Р, ЕУ:С:2018:505, т. 107), втората и третата част от първото твърдение не следва да се разглеждат.
- 53 От изложеното следва, че първото твърдение по жалбата до Съда трябва да бъде отхвърлено изцяло като неоснователно.

По първото твърдение относно нарушението на член 107, параграф 1 ДФЕС, поради това че Общият съд постановява, че механизмът за частично приспадане на пренесените загуби не води до селективно предимство

- 54 С второто си твърдение Комисията поддържа, че Общият съд допуска грешка при прилагане на правото, като счита, че механизмът за частично приспадане на пренесените загуби, който позволява на предприятията, чиято печалба за 2013 г., преди облагането ѝ с данък, е нулева или отрицателна, да приспадат от данъчната основа за 2014 г. на разглежданата данъчна мярка 50 % от пренесените си загуби, не представлява селективно предимство. По този начин той не съобразил последиците 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. 97).
- 55 Унгария и Република Полша оспорват тези доводи.
- 56 В това отношение следва да се припомни, че по принцип, видно от точка 36 от настоящото решение, данъчно предимство, произтичащо от обща мярка, приложима без разграничение за всички икономически оператори, няма характера на „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.
- 57 Видно от изложеното в точки 34—38 от настоящото решение, за да се установи селективността на съответната мярка, следва с оглед на данъчния режим, идентифициран като референтна система или „обичаен“ данъчен режим, да се провери дали тази мярка въвежда между оператори, които от гледна точка на целта на разглежданата национална правна уредба се намират в сходно фактическо и правно положение, диференциация, която не е обоснована от естеството и структурата на тази уредба.
- 58 Поради това по-специално фактът, че само данъчнозадължените лица, отговарящи на условията за прилагане на дадена мярка, могат да се ползват от нея, не може сам по себе си да ѝ придаде селективен характер (вж. в този смисъл по-специално 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). Селективният характер на определена мярка също не би могъл да се изведе единствено от факта, че тя е с преходен характер, тъй като решението да бъде ограничено прилагането ѝ във времето, за да се осигури постепенно преминаване от предходната към новата данъчна уредба, попада в правото на преценка на държавите членки, припомнено в точка 44 от настоящото решение.
- 59 В случая с въвеждането на механизма за частично приспадане на пренесените загуби унгарският законодател е имал намерение да облекчи данъчната тежест, обременяваща най-уязвимите в икономическо отношение предприятия през първата година от въвеждането на задълженията им по разглежданата данъчна мярка, още повече че същата е била въведена в течение на годината. След като поначало е замислен като преходен, този механизъм не може да се счита за част от референтната система или от „обичайния“ данъчен режим, с оглед на който трябва да се анализира неговата селективност, макар да наподобява правило за определяне на данъчната основа.
- 60 Поради това следва да се провери дали механизмът за частично приспадане на пренесените загуби въвежда различно третиране между операторите, които с оглед на преследваната от Закона за данъка върху рекламата цел се намират в сходно фактическо и правно положение.
- 61 В това отношение този механизъм въвежда разграничение между, от една страна, предприятията с пренесени загуби от предходните години, ако не са реализирали печалба за 2013 г., и от друга страна, предприятията, които са реализирали печалба за посочената година, тъй като само първите могат да се ползват от възможността за приспадане на пренесените загуби при изчисляване на основата на разглежданата данъчна мярка за 2014 г.

- 62 Предвид преразпределителната цел, преследвана от унгарския законодател с приемането на Закона за данъка върху рекламата, която личи от прогресивността на разглежданата данъчна мярка, тези две категории предприятия не са в сходно фактическо и правно положение. Всъщност изборът на данъчна основа, изразена като част от оборота, не поставя в разрез с посочената цел въвеждането на преходна мярка, отчитаща печалбата, тъй като тя също, както впрочем твърди и Комисията в друга част от доводите си, представлява едновременно неутрален и релевантен, макар и относителен показател за способността на предприятията да изпълняват данъчните си задължения.
- 63 Както подчертава генералният адвокат в точка 109 от заключението си и както постановява Общият съд в точка 122 от обжалваното съдебно решение, критерият, свързан с липсата на печалба за 2013 г., в това отношение е обективен, тъй като към датата на влизане в сила на Закона за данъка върху рекламата през 2014 г. способността за изпълнение на данъчни задължения на засегнатите предприятия от тази гледна точка е по-ниска отколкото на останалите.
- 64 Следователно, без да нарушава правото на Съюза в областта на държавните помощи, унгарският законодател е имал възможността във връзка с първата година от прилагане на закона да избере да съчетае измерването на способността за изпълнение на данъчни задължения, основано на размера на оборота, с механизъм, позволяващ да се вземат предвид загубите, пренесени от предприятия, които не са реализирали печалба за 2013 г.
- 65 Обстоятелството, че предприятията, които могат да се ползват от механизма за частично приспадане на пренесените загуби, са могли да бъдат установени още към датата на въвеждане на разглежданата данъчна мярка, само по себе си не е в състояние да постави този извод под съмнение.
- 66 Също така не биха могли да се приемат доводите на Комисията, че в точки 119—122 от обжалваното съдебно решение Общият съд не е съобразил последиците 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), като е постановил, че с въвеждането на механизма за частично приспадане на пренесените загуби унгарските органи са установили разграничение, основано на обективен и несигурен критерий, който не води до селективност.
- 67 В това отношение следва да се припомни, че в точки 77—83 от последното решение Съдът по-специално постановява, че данъчни мерки, които предвиждат условие, свързано с отчитането на печалбата, реализирана от данъчнозадължено лице, не могат единствено поради това да се считат за селективни, тъй като печалбата се явява последица от неяснотата относно ниската или високата степен на рентабилност на стопанския субект в периода на облагане. Както Общият съд постановява по същество в точка 120 от обжалваното съдебно решение, макар тези съображения да са били развити в рамките на дело, по което данъчната основа на разглежданите данъчни мерки се основава на критерии, различни от печалбата, като броя работници и ползването на служебни помещения, те се прилагат и когато разглежданото данъчно предимство, както в случая, се основава на намаляване на данъчната основа, формирана от оборота, отчитащо липсата на печалба през определена финансова година, както и от наличието на пренесени загуби, и поради това се вписва в самата преразпределителна цел, преследвана от данъчното законодателство, част от което е това предимство и което е артикулирано около способността на данъчнозадължените предприятия да изпълняват своите данъчни задължения.
- 68 От това следва, че Общият съд в точки 117—123 от обжалваното съдебно решение правилно е постановил, че Комисията неправилно счита, че механизмът за частично приспадане на пренесените загуби установява селективно предимство, което представлява държавна помощ в полза на предприятия с нулева или отрицателна печалба преди данъчно облагане за 2013 г.,

които имат пренесени загуби. Противно на твърдението на Комисията, в това отношение Общият съд не може да бъде упрекнат, че се е произнесъл *ultra petita*. Следователно второто твърдение по жалбата пред Съда трябва да се отхвърли като неоснователно.

- 69 Тъй като двете твърдения на Комисията в подкрепа на жалбата ѝ до Съда трябва да бъдат отхвърлени, жалбата в нейната цялост трябва да бъде отхвърлена.

По съдебните разноски

- 70 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 Унгария е направила искане за осъждане на Комисията и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.
- 71 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 Република Полша, встъпила страна в първоинстанционното производство, участва, без да е жалбоподател, в писмената и устната фаза на производството пред Съда. Тъй като Република Полша подкрепя исканията на Унгария и е поискала Комисията да бъде осъдена да заплати съдебните разноски, следва нейните съдебни разноски да бъдат възложени на последната (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 заплаща съдебните разноски, включително тези на Република Полша.**

Подписи