



Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (dziewiąta izba)

z dnia 27 czerwca 2019 r.*

Pomoc państwa – Węgierski podatek obrotowy od publikacji reklam – Progresywny charakter stawek – Odliczenie od podstawy opodatkowania 50% przeniesionych strat w odniesieniu do spółek, które nie odnotowały zysków w 2013 r. – Decyzja kwalifikująca środki pomocy jako niezgodne z rynkiem wewnętrznym i nakazująca ich odzyskanie – Pojęcie pomocy państwa – Warunek dotyczący selektywności

W sprawie T-20/17

Węgry, reprezentowane przez M.Z. Fehéra, G. Koósa i E.Zs. Tóth, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

popierana przez

Rzeczpospolitą Polską, reprezentowaną przez B. Majczyńską, M. Rzotkiewiczą i A. Kramarczyk-Szaładzińską, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

przeciwko

Komisji Europejskiej, reprezentowanej przez V. Bottkę i P.J. Loewenthala, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

mającej za przedmiot oparte na art. 263 TFUE żądanie stwierdzenia nieważności decyzji Komisji Europejskiej (UE) 2017/329 z dnia 4 listopada 2016 r. w sprawie środka SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Węgry dotyczącego opodatkowania obrotów z tytułu reklamy (Dz.U. 2017, L 49, s. 36),

SĄD (dziewiąta izba),

w składzie: S. Gervasoni, prezes, L. Madise (sprawozdawca) i R. da Silva Passos, sędziowie,

sekretarz: N. Schall, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 stycznia 2019 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: węgierski.

Wyrok

Okoliczności powstania sporu

- 1 W dniu 11 czerwca 2014 r. zgromadzenie narodowe Węgier przyjęło ustawę nr XXII z 2014 r. w sprawie podatku od reklam (zwaną dalej „ustawą w sprawie podatku od reklam”). Weszła ona w życie w dniu 15 sierpnia 2014 r. i ustanowiła nowy specjalny podatek, oparty na progresji szczeblowej, od obrotu pochodzącego z publikacji reklam na Węgrzech (zwany dalej „podatkiem od reklam”), pobierany w uzupełnieniu istniejącego opodatkowania przedsiębiorstw, w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych. W trakcie badania ustawy w sprawie podatku od reklam, przeprowadzonego przez Komisję Europejską w ramach kontroli pomocy państwa, władze węgierskie stwierdziły, że celem tego podatku jest wspieranie zasady podziału obciążenia publicznego.
- 2 W myśl ustawy w sprawie podatku od reklam każdy, kto publikuje reklamę, podlega opodatkowaniu podatkiem od reklam. Podatnikami są zatem podmioty, które udostępniają reklamy ogółowi społeczeństwa (gazety codzienne, media audiowizualne, podmioty zajmujące się rozlepianiem reklam), ale nie reklamodawcy (dla których realizowane są reklamy) ani nie agencje reklamowe będące pośrednikami między reklamodawcami a podmiotami publikującymi reklamy. Podstawą opodatkowania jest obrót netto uzyskany w danym roku podatkowym z publikacji reklam. Terytorialny zakres stosowania podatku obejmuje Węgry.
- 3 Struktura stawek podatkowych została określona następująco:
 - 0% dla przedziału podstawy opodatkowania nieprzekraczającego 0,5 mld forintów węgierskich (HUF) (około 1 562 000 EUR);
 - 1% dla przedziału podstawy opodatkowania między 0,5 mld HUF a 5 mld HUF (około 15 620 000 EUR);
 - 10% dla przedziału podstawy opodatkowania między 5 mld HUF a 10 mld HUF (około 31 240 000 EUR);
 - 20% dla przedziału podstawy opodatkowania między 10 mld HUF a 15 mld HUF (około 47 000 000 EUR);
 - 30% dla przedziału podstawy opodatkowania między 15 mld HUF a 20 mld HUF (około 62 500 000 EUR);
 - 40% dla przedziału podstawy opodatkowania powyżej 20 mld HUF (około 94 000 000 EUR) (ta ostatnia stawka została podniesiona do 50% od dnia 1 stycznia 2015 r.).
- 4 Podatnicy, których zysk przed opodatkowaniem w roku podatkowym 2013 był zerowy lub ujemny, mogli odliczyć od swej podstawy opodatkowania w 2014 r. 50% strat przeniesionych z poprzednich lat podatkowych.
- 5 Decyzją z dnia 12 marca 2015 r., po wymianie korespondencji z władzami węgierskimi, Komisja wszczęła w odniesieniu do ustawy o podatku od reklam formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie pomocy państwa przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE i uznała, że progresywny charakter stawki opodatkowania oraz przepisy dotyczące odliczania od podstawy opodatkowania przeniesionych strat skutkują przyznaniem pomocy państwa. W decyzji tej Komisja stwierdziła, że progresywna stawka podatku różnicuje przedsiębiorstwa o wysokich przychodach z tytułu reklamy (a zatem duże przedsiębiorstwa) i przedsiębiorstwa o niskich przychodach z tego tytułu (a zatem małe przedsiębiorstwa) oraz że w ten sposób tym drugim przedsiębiorstwom została przyznana korzyść

selektywna ze względu na ich rozmiar. Komisja uznała również, że możliwość odliczenia 50% strat przez przedsiębiorstwa, które nie osiągnęły zysków w 2013 r., oznacza przysporzenie selektywnej korzyści stanowiącej pomoc państwa.

- 6 W ramach tej samej decyzji Komisja nakazała zawieszenie rozpatrywanego środka na podstawie art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 [TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1).
- 7 Węgry zmieniły później z własnej inicjatywy podatek od reklam – bez wcześniejszego zgłoszenia tego faktu Komisji ani uzyskania jej zgody – ustawą LXII z 2015 r. z dnia 4 czerwca 2015 r., zastępując progresywną skalę z sześcioma stawkami podatkowymi, wynoszącymi od 0% do 50%, następującą skalą, obejmującą dwie stawki podatku:
 - 0% dla przedziału podstawy opodatkowania poniżej 100 mln HUF (około 312 000 EUR);
 - 5,3% dla przedziału podstawy opodatkowania od 100 mln HUF wzwyż.
- 8 W ustawie LXII z 2015 r. wprowadzono także możliwość zastosowania jej przepisów z mocą wsteczną od wejścia w życie ustawy w sprawie podatku od reklam w 2014 r. Podatnicy mogli zatem wybrać, w odniesieniu do obrotów za poprzedni rok podatkowy, czy wolą podlegać dotychczasowej, czy nowej skali podatkowej.
- 9 Komisja zamknęła formalne postępowanie wyjaśniające decyzją (UE) 2017/329 z dnia 4 listopada 2016 r. w sprawie środka SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Węgry dotyczącego opodatkowania obrotów z tytułu reklamy (Dz.U. 2017, L 49, s. 36, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją”). W art. 1 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, że ustanowiony w ustawie XXII z 2014 r. w sprawie podatku od reklam, w tym w jej brzmieniu zmienionym w dniu 4 czerwca 2015 r., system podatkowy oparty na stawkach progresywnych, jak też przepisy przewidujące obniżenie kwoty zobowiązania podatkowego w postaci odliczenia przeniesionych strat w odniesieniu do przedsiębiorstw, które nie osiągnęły zysków w 2013 r., stanowią pomoc państwa wprowadzoną przez Węgry w sposób niezgodny z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, a nadto niezgodną z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 TFUE.
- 10 W art. 2 i 3 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała jednak, że określona pomoc indywidualna przyznana w ramach tego programu, z zastrzeżeniem spełnienia różnych warunków, nie stanowi pomocy państwa niezgodnej z rynkiem wewnętrznym.
- 11 W art. 4 zaskarżonej decyzji Komisja nakazała Węgrom odzyskanie od beneficjentów pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 12 W tym względzie władze węgierskie zostały zobowiązane do odzyskania od przedsiębiorstw, które uzyskały przychody z tytułu reklamy w okresie między wejściem w życie podatku od reklam w 2014 r. a datą zniesienia tego podatku albo datą zastąpienia go systemem w pełni zgodnym z zasadami pomocy państwa, różnicy między kwotą podatku 1), którą przedsiębiorstwa te powinny były zapłacić z zastosowaniem systemu odniesienia zgodnego z zasadami pomocy państwa (czyli systemu opodatkowania przewidującego jednolitą stawkę podatkową wynoszącą 5,3%, o ile władze węgierskie nie zdecydują się na ustalenie innej wartości, bez odliczania przeniesionych strat), a kwotą podatku 2), którą przedsiębiorstwa były zobowiązane zapłacić lub już zapłaciły. Tak więc w wypadku gdy różnica między kwotą podatku 1) i kwotą podatku 2) jest dodatnia, kwotę pomocy należy odzyskać wraz z odsetkami naliczonymi od dnia, w którym upłynął termin zapłaty podatku. Komisja wskazała jednak, że odzyskanie pomocy nie będzie konieczne, jeżeli Węgry zniosą rozpatrywany system podatkowy z mocą wsteczną od dnia jego wejścia w życie z 2014 r. Nie zwalnia to jednak Węgień z wprowadzenia

w późniejszym czasie, na przykład od 2017 r., systemu podatkowego, który nie jest progresywny i nie wprowadza zróżnicowanego traktowania między podmiotami gospodarczymi podlegającymi opodatkowaniu.

- 13 W zaskarżonej decyzji Komisja uzasadniła kwalifikację rozpatrywanego środka jako pomocy państwa w świetle definicji zawartej w art. 107 ust. 1 TFUE, co do istoty, w następujący sposób.
- 14 Przede wszystkim, jeśli chodzi o możliwość przypisania rozpatrywanego środka państwu oraz o finansowanie go z zasobów państwowych, Komisja uznała, że w wyniku przyjęcia przez węgierski parlament ustawy w sprawie podatku od reklam Węgry zrzekły się przychodów, które musiałyby pobrać od przedsiębiorstw osiągających niższy obrót (to jest mniejszych przedsiębiorstw), gdyby te podlegały takiemu samemu poziomowi podatku jak przedsiębiorstwa z większym obrotem (a zatem większe przedsiębiorstwa).
- 15 Co się tyczy istnienia korzyści, Komisja przypominała, że środki, które zmniejszają obciążenia normalnie ponoszone przez przedsiębiorstwa, stanowią korzyść tak samo jak świadczenia pozytywne. W tym wypadku opodatkowanie w oparciu o tę znacznie niższą stawkę podatkową zmniejszyło koszty, które muszą ponosić przedsiębiorstwa o małych obrotach, w porównaniu z przedsiębiorstwami o wysokich obrotach, a tym samym przysporzyło korzyść mniejszym przedsiębiorstwom, w porównaniu z tymi większymi. Komisja dodała, że przewidziana w ustawie w sprawie podatku od reklam możliwość odliczenia przez przedsiębiorstwa, które w 2013 r. nie osiągnęły zysku, 50% przeniesionych strat od podstawy opodatkowania również stanowi korzyść, gdyż zmniejsza ona podstawę opodatkowania tych przedsiębiorstw w porównaniu z przedsiębiorstwami, które nie mogą skorzystać z tego odliczenia.
- 16 Jeśli chodzi o fakt, iż wskazane korzyści sprzyjają niektórym przedsiębiorstwom (kryterium selektywności), Komisja wyjaśniła, że w odniesieniu do korzyści podatkowej analiza powinna odbywać się w kilku etapach. Przede wszystkim należy określić system podatkowy odniesienia, następnie należy ustalić, czy dany środek stanowi odstępstwo od tego systemu w zakresie, w jakim wprowadza zróżnicowanie między przedsiębiorstwami, które w świetle zasadniczych celów tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i wreszcie, w przypadku odpowiedzi twierdzącej, należy ustalić, czy odstępstwo to jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego odniesienia. Odpowiedź przecząca w ramach drugiego etapu lub stosownie do okoliczności odpowiedź twierdząca w ramach trzeciego etapu pozwalają wykluczyć istnienie selektywnej korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw, podczas gdy odpowiedź twierdząca w ramach drugiego etapu i odpowiedź przecząca w ramach trzeciego etapu pozwalają – przeciwnie – stwierdzić jej istnienie.
- 17 W niniejszej sprawie Komisja przede wszystkim wyjaśniła, że system odniesienia odpowiada systemowi specjalnego podatku od obrotu uzyskiwanego ze świadczenia usług reklamowych. Jednakże według Komisji progresywna struktura stawek podatku od obrotów z tytułu reklamy nie może stanowić części owego systemu odniesienia. Komisja wskazała bowiem, że aby sam system odniesienia był wyłączony z zakresu pomocy państwa, powinien on spełniać dwa warunki:
 - obroty z tytułu reklamy powinny podlegać tej samej, jednolitej stawce podatkowej;
 - system ten nie powinien zawierać czynnika, który mógłby zapewniać selektywną korzyść niektórym przedsiębiorstwom.
- 18 Komisja uznała następnie w tym względzie, że progresywna struktura podatku – w zakresie, w jakim pociąga za sobą nie tylko krańcowe stawki podatkowe, ale również średnie stawki podatkowe, które są różne dla poszczególnych przedsiębiorstw – stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, którym jest podatek od reklam o jednolitej stawce pobierany od wszystkich podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w zakresie publikacji reklam na Węgrzech.

- 19 Ponadto Komisja uznała, że możliwość, aby przedsiębiorstwa, które w 2013 r. nie wypracowały zysku, odliczały od podstawy opodatkowania w 2014 r. 50% przeniesionych strat, również stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, czyli od ogólnej zasady opodatkowania podmiotów na podstawie ich obrotów z tytułu reklamy. Według Komisji, ponieważ podatek od reklam – w przeciwieństwie do podatku dochodowego – jest podatkiem od obrotu, koszty nie powinny być odliczane od podstawy opodatkowania.
- 20 Komisja uznała także, że odstępstwo od systemu odniesienia mające postać progresywnej struktury podatku nie jest uzasadnione charakterem ani ogólną strukturą systemu. Ponieważ władze węgierskie podniosły, że podatek od reklam realizuje cel redystrybucyjny oraz że obrót i rozmiar przedsiębiorstw odzwierciedlają zdolność płatniczą przedsiębiorstw, co oznacza, że przedsiębiorstwa uzyskujące wyższe obroty ze sprzedaży reklam mają większą zdolność płatniczą niż przedsiębiorstwa uzyskujące mniejsze obroty z tego tytułu, Komisja uznała, iż z informacji przedłożonych przez Węgry nie wynikało, że obroty przedsiębiorstw są wskaźnikiem ich zdolności płatniczej ani że model progresywności podatku jest uzasadniony charakterem systemu podatkowego i jego ogólną strukturą. Zdaniem Komisji progresywny podatek obrotowy może być uzasadniony jedynie w celu wyrównania pewnych negatywnych skutków, jakie może implikować odnośna działalność, lub w celu zapobieżenia ich zaistnieniu, a skutki te są tym bardziej poważne, im większe są przychody, ale taka sytuacja nie została w ogóle wykazana w niniejszej sprawie.
- 21 Ponadto Komisja zaprzeczyła twierdzeniu władz węgierskich, zgodnie z którym możliwość odliczenia 50% przeniesionych strat może być uzasadniona jako środek zapobiegania unikaniu opodatkowania i obchodzeniu zobowiązań podatkowych. Według Komisji środek ten wprowadził arbitralne rozróżnienie między dwiema grupami przedsiębiorstw znajdującymi się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, a mianowicie, z jednej strony, przedsiębiorstwami, które przeniosły straty i nie wypracowały zysku w 2013 r., a z drugiej strony, przedsiębiorstwami, które w 2013 r. wypracowały zysk, ale mogłyby przenieść straty z poprzednich lat podatkowych.
- 22 Ponadto w przepisie nie ogranicza się strat, które mogą zostać odliczone od podstawy opodatkowania, do tych, które wystąpiły w 2013 r., ale pozwala się przedsiębiorstwu, które w 2013 r. nie wypracowało zysku, na wykorzystanie również strat przeniesionych z poprzednich lat. Odliczanie strat, które były obecne już w momencie przyjęcia ustawy w sprawie podatku od reklam, może powodować selektywność pomocy, ponieważ przyznanie prawa do odliczenia pozwala faworyzować pewne przedsiębiorstwa ze znacznymi przeniesionymi stratami.
- 23 Różnice w traktowaniu są zatem arbitralne i sprzeczne z charakterem podatku obrotowego; nie można także uznać, że przyczyniają się one do zapobiegania oszustwom i unikaniu opodatkowania, które mogłyby usprawiedliwiać zróżnicowane traktowanie.
- 24 W świetle powyższego Komisja doszła do wniosku, że rozpatrywane środki, które przyznają selektywną korzyść z jednej strony przedsiębiorstwom o niższym poziomie obrotu (to jest przedsiębiorstwom mniejszym), a z drugiej strony przedsiębiorstwom, które, jako że nie wypracowały zysku w 2013 r., mogły odliczyć od podstawy opodatkowania w 2014 r. 50% przeniesionych strat, nie są uzasadnione charakterem ani ogólną strukturą systemu podatkowego.
- 25 Komisja uznała wreszcie, że rozpatrywany środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. W tym względzie stwierdziła ona w szczególności, że rynek reklamy na Węgrzech jest otwarty na konkurencję, że obecne są na nim przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich oraz że przedsiębiorstwa będące beneficjentami niższych stawek podatkowych korzystają zatem z pomocy operacyjnej.
- 26 Co się tyczy zmienionej w 2015 r. wersji podatku od reklam, Komisja wyjaśniła, że opiera się on na tych samych zasadach i ma te same cechy co podatek od reklam z 2014 r.

- 27 Po pierwsze, Komisja podkreśliła, że nowa struktura stawek podatkowych nadal zakłada zwolnienia dla przedsiębiorstw o obrotach poniżej 100 mln HUF (stawka 0%), podczas gdy przedsiębiorstwa osiągające wyższy obrót uiszczają podatek od reklamy według stawki 5,3%. Komisja dała Węgrom szansę na uzasadnienie w oparciu o logikę systemu podatkowego (na przykład uwzględniając obciążenie administracyjne) stosowania stawki 0% w odniesieniu do obrotów z tytułu reklamy poniżej 100 mln HUF. Węgry nie przedstawiły jednak argumentów, które pokazałyby, że koszt poboru podatku (obciążenie administracyjne) jest większy od kwoty pobranego podatku (w maksymalnej wysokości około 17 000 EUR rocznie).
- 28 Po drugie, według Komisji fakultatywny charakter stosowania z mocą wsteczną zmodyfikowanego podatku od reklam pozwala przedsiębiorstwom na uchylenie się od zobowiązania podatkowego, które wynika dla nich ze stosowania podatku z mocą wsteczną, oraz skutkuje przyznaniem korzyści gospodarczej przedsiębiorstwom, które nie zdecydowały się na stawkę 5,3%, pozostając przy dotychczasowych stawkach 0% lub 1%.
- 29 Po trzecie, w odniesieniu do przyznanej wyłącznie przedsiębiorstwom, które nie wypracowały zysków w 2013 r., i niepowtórzonej w ramach modyfikacji z 2015 r. możliwości odliczenia 50% przeniesionych strat od podstawy opodatkowania w 2014 r. Komisja uznała, że nowy system nie zawiera zmian.
- 30 Wobec powyższego Komisja doszła do wniosku, że ustawa w sprawie podatku od reklamy, zmieniona w 2015 r., zawiera elementy identyczne z tymi, które instytucja ta zakwalifikowała jako pomoc państwa w ramach systemu z 2014 r.
- 31 W dniu 16 maja 2017 r. węgierski parlament uchwalił ustawę XLVII z 2017 r. o zmianie ustawy w sprawie podatku od reklam. Ustawą tą zniesiono w istocie podatek od reklam z mocą wsteczną.
- 32 W tym względzie Komisja wyjaśnia w swych pismach złożonych do Sądu, że Węgry nie skorzystały z możliwości przewidzianej w motywie 91 zaskarżonej decyzji, to jest możliwości ustalenia w terminie dwóch miesięcy od dnia przyjęcia zaskarżonej decyzji jednolitej stawki podatkowej, mającej zastosowanie z mocą wsteczną. Ponieważ Komisja stwierdziła jednak, że Węgry zniosły z mocą wsteczną uiszczony wcześniej podatek od reklam („uznany za nadpłacony”) i że przepis ten został przyjęty wyraźnie w celu wykonania decyzji, wskazała ona, iż obowiązek odzyskania zidentyfikowanej wcześniej pomocy ustał.

Przebieg postępowania i żądania stron

- 33 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 16 stycznia 2017 r. Węgry wniosły niniejszą skargę.
- 34 W odrębnym piśmie, złożonym w tym samym dniu, Węgry przedstawiły wniosek o zawieszenie wykonania zaskarżonej decyzji (sprawa T-20/17 R).
- 35 Postanowieniem z dnia 23 marca 2017 r., Węgry/Komisja (T-20/17 R, niepublikowanym, EU:T:2017:203), prezes Sądu oddalił wniosek w przedmiocie środków tymczasowych i orzekł, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie.
- 36 Komisja złożyła odpowiedź na skargę w dniu 27 marca 2017 r.
- 37 Pismem, które wpłynęło do sekretariatu Sądu w dniu 19 maja 2017 r., Rzeczpospolita Polska wniosła o dopuszczenie do niniejszego postępowania w charakterze interwenienta popierającego żądania Węgier. Postanowieniem z dnia 30 maja 2017 r. prezes dziewiątej izby Sądu dopuścił tę interwencję.
- 38 Węgry, Komisja i Rzeczpospolita Polska złożyły odpowiednio replikę, duplikę i uwagi interwenienta w dniach 15 maja, 28 czerwca i 26 lipca 2017 r.

- 39 W dniu 7 listopada 2017 r. Węgry i Komisja złożyły swoje uwagi w przedmiocie uwag interwenienta przedstawionych przez Rzeczpospolitą Polską.
- 40 Pismem z dnia 15 grudnia 2017 r. Węgry wniosły w sposób uzasadniony o przeprowadzenie rozprawy.
- 41 Na wniosek sędziego sprawozdawcy Sąd (dziewiąta izba) postanowił o otwarciu ustnego etapu postępowania. Sąd postanowił także zadać Węgrom trzy pytania, na które odpowiedź miała zostać udzielona na rozprawie.
- 42 Strony przedstawiły swoje wystąpienia ustnie oraz udzieliły odpowiedzi na pytania Sądu podczas rozprawy w dniu 10 stycznia 2019 r.
- 43 Węgry, popierane przez Rzeczpospolitą Polską, wnoszą do Sądu o:
- stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
 - posiłkowo, stwierdzenie nieważności części zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim kwalifikuje ona jako zakazaną pomoc państwa również zmiany dokonane na etapie nowelizacji uregulowań prawnych przeprowadzonej w 2015 r.;
 - obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 44 Komisja wnosi do Sądu o:
- oddalenie skargi jako bezzasadnej;
 - obciążenie Węgier i Rzeczypospolitej Polskiej kosztami postępowania.

Co do prawa

- 45 Na poparcie skargi Węgry podnoszą trzy zarzuty, z których pierwszy dotyczy popełnienia błędu w zakresie kwalifikacji prawnej spornych środków jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, drugi – naruszenia obowiązku uzasadnienia, a trzeci nadużycia władzy.
- 46 W ocenie Sądu w pierwszej kolejności należy w niniejszej sprawie zbadać zarzut dotyczący błędnej kwalifikacji prawnej rozpatrywanych środków jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- 47 Na wstępie należy stwierdzić, że choć w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji Komisja uznała, iż fakultatywny charakter stosowania z mocą wsteczną podatku od reklamy w wersji zmodyfikowanej w 2015 r. przysparza korzyści niektórym przedsiębiorstwom, jak wskazano w pkt 28 powyżej, to ocena ta nie została odzwierciedlona w sentencji zaskarżonej decyzji, a tym samym, jak potwierdził na rozprawie przedstawiciel Komisji, czynnik ten nie został zidentyfikowany jako element pomocy państwa. Analizowanie argumentów wymierzonych przeciwko tej ocenie Komisji nie jest zatem konieczne.
- 48 Dodatkowo Węgry podnoszą, że Komisja błędnie uznała, iż podatek od reklam zawiera środki selektywne przysparzające korzyść niektórym przedsiębiorstwom. Według Węgier pomocy państwa nie stanowią ani progresywna struktura podatku, ani obniżenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do przedsiębiorstw, które w 2013 r. notowały straty.

W przedmiocie progresywnej struktury podatku

- 49 Węgry podnoszą na wstępie, że nie ma obowiązku uzasadniania jako takiej progresywnej struktury opodatkowania obrotu w celu uniknięcia uznania go za pomoc państwa. Nie ma bowiem różnicy między podatkami dochodowymi, w wypadku których Komisja dopuszcza progresywność, a podatkami uzależnionymi od obrotu, gdyż oba te rodzaje opodatkowania mają te same cechy charakterystyczne w świetle kryteriów dokonywania kwalifikacji jako pomocy państwa, jeśli są one oparte na progresywnej skali stawek. Różnorodność podatkowa umożliwia ustawodawcy krajowemu dysponowanie licznymi instrumentami, pozwalającymi osiągnąć optymalną alokację obciążeń publicznych. Według Węgier, jako że na obecnym etapie rozwoju prawa Unii istnieje wciąż kompetencja państw członkowskich do ustalania stawek w dziedzinie podatków bezpośrednich, nie było konieczne przedstawianie szczególnego uzasadnienia uregulowań dotyczących podatku od reklamy, w tym zastosowania progresywnej skali stawek. Państwo to twierdzi, że analiza istnienia pomocy państwa w ramach podatku nie jest zależna od względów uzasadniających jego podstawową strukturę.
- 50 Dla zilustrowania swej argumentacji Węgry powołują się na wyroki: z dnia 9 maja 1985 r., Humblot (112/84, EU:C:1985:185); z dnia 17 września 1987 r., Feldain (433/85, EU:C:1987:371); z dnia 27 października 2005 r., Distribution Casino France i in. (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657); z dnia 5 lutego 2014 r., Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), i podnoszą, że w żadnej ze zbadanych przez Trybunał spraw dotyczących systemów podatkowych państw członkowskich, charakteryzujących się progresywną, szczeblową skalą stawek, nie orzeczono, że dany system stanowi sam w sobie pomoc państwa ani że narusza on prawo Unii ze względu na to, iż skala stawek ma charakter progresji szczeblowej. Orzecznictwo Trybunału pozwala zatem państwom członkowskim na stosowanie opodatkowania progresywnego w wypadku podatku mającego podstawę opodatkowania inną niż dochód, przy czym, co do zasady, nie skutkuje to powstaniem pomocy państwa.
- 51 Węgry uważają, że gdyby natomiast należało uznać, iż Komisja słusznie zakwalifikowała podatek od reklam jako pomoc państwa, to instytucja ta byłaby w stanie zakwestionować każdy progresywny system podatkowy z punktu widzenia pomocy państwa, co skutkowałoby arbitralnym zakazem stosowania takiego środka podatkowego.
- 52 Ścisłej rzecz ujmując, w świetle kryteriów pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE Węgry podnoszą, co następuje.
- 53 Jeśli chodzi o wykorzystanie zasobów państwowych oraz istnienie korzyści, państwo to kwestionuje zawarte w motywie 42 zaskarżonej decyzji twierdzenie Komisji, że „Węgry rezygnują z zasobów, które w przeciwnym wypadku musiałyby pobrać od przedsiębiorstw z niższym poziomem odnośnych obrotów (a zatem od mniejszych przedsiębiorstw), gdyby te podlegały takiemu samemu poziomowi podatku jak przedsiębiorstwa z większym obrotem (a zatem większe przedsiębiorstwa)”. Podatek od reklam nie uwalnia bowiem „przedsiębiorstw z niższym poziomem odnośnych obrotów” od jakichkolwiek obciążeń podatkowych, gdyż ich podstawa opodatkowania nie osiągnęła progów, po których przekroczeniu stosowane są wyższe stawki podatku. W związku z tym przedsiębiorstwa te uiszczają, w ramach „niższego” przedziału ich podstawy opodatkowania, podatek w tej samej wysokości co podatek uiszczany przez „przedsiębiorstwa z większym obrotem” w ramach tego samego przedziału podstawy opodatkowania.
- 54 W odniesieniu do przeprowadzonego w zaskarżonej decyzji (motywy 50–59) porównania różnych stawek Węgry utrzymują, że Komisja nie może ani tworzyć fikcyjnego systemu odniesienia opartego na jednej stawce lub na średniej stwierdzonej stawce podatkowej, ani badać legalności systemu podatkowego państwa członkowskiego poprzez porównanie go z takim fikcyjnym systemem.

Orzecznictwo Trybunału nie pozwala na stwierdzenie istnienia odstępstwa od systemu odniesienia poprzez powołanie się na inny system odniesienia, ustalony w sposób arbitralny w celu zidentyfikowania korzyści.

- 55 Nie wykazano zatem prawidłowo, że progresywna struktura podatku od reklam prowadzi do przyznania selektywnych korzyści. Jak podkreśla również rząd polski, struktura ta, która według Komisji jest przyczyną selektywności, nie stanowi bowiem odstępstwa od systemu odniesienia, w który się wpisuje, gdyż jest ona elementem tego systemu.
- 56 Węgry podkreślają, że nie istnieje żadne zróżnicowanie w odniesieniu do podstawy wymiaru podatku od reklamy i że w systemie progresywnego opodatkowania szczeblowego ta sama średnia stawka ma zastosowanie do wszystkich, którzy wykazali taką samą podstawę opodatkowania, wobec czego podatek obliczony od tej podstawy jest taki sam. Nie istnieje tu zatem żadne odstępstwo od systemu odniesienia.
- 57 Węgry podnoszą także, że w odróżnieniu od zbadanego w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), systemu podatkowego, który został stworzony w celu wparcia określonej grupy przedsiębiorstw, a mianowicie spółek offshore (które ze względu na brak pracowników i nieruchomości były de facto zwolnione z podatku), podatek od reklamy jest uiszczany przez każdego podatnika, stosownie do wielkości jego obrotu, według stawek stosowanych w jednolity sposób w ramach każdego przedziału skali. Te dwie sprawy nie są zatem porównywalne.
- 58 Węgry dodają, że analizowana sytuacja nie odpowiada też sytuacji, w której podatku nie można uznać za integralną część środka pomocy państwa, takiej jak ta stwierdzona w wyroku z dnia 27 października 2005 r., *Distribution Casino France i in.* (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657), kiedy to wpływy z tego podatku są siłą rzeczy przeznaczone na finansowanie pomocy. Państwo to przypomina w tym względzie, że skoro wpływy z podatku od reklam ujmują się w ogólnym budżecie państwa, to nie jest możliwe ustalenie, jakie konkretnie wydatki zostały dzięki nim sfinansowane.
- 59 Rząd węgierski wyciąga stąd wniosek, że skoro zgodnie z początkowymi regułami, którym podlegał podatek od reklamy, i zgodnie z regułami wprowadzonymi na etapie jego modyfikacji w 2015 r., kwota podatku od reklam jest identyczna w sytuacji, gdy podstawy opodatkowania są takie same, to progresywna, szczeblowa skala tego podatku nie skutkuje selektywnością ani przyznaniem korzyści finansowej.
- 60 Z kolei rząd polski dodaje, że nawet jeśli progresywne stawki podatku nie są częścią systemu odniesienia właściwego dla podatku od reklam, to nie sprzyjają one przedsiębiorstwom, które – ze względu na główny cel tego podatku – znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją innych przedsiębiorstw. Jako że struktura tych stawek jest oparta na progresji szczeblowej, a nie na progresji globalnej, spełnia ona bowiem wymogi zasady równości. W ramach tego samego przedziału obrotów wszystkie przedsiębiorstwa są bowiem traktowane dokładnie w taki sam sposób, gdyż podlegają tej samej stawce opodatkowania, przy czym nie da się wskazać żadnej kategorii przedsiębiorstw, która byłaby uprzywilejowana.
- 61 W odpowiedzi na te argumenty, w myśl których progresywny charakter podatku od reklam nie skutkuje przyznaniem pomocy państwa, Komisja podnosi, że sytuacje przeanalizowane w wyrokach: z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), i z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981), odpowiadają tej, która odnosi się do podatku od reklam.

- 62 W szczególności z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), wynika, że aby ustalić, czy dany środek podatkowy jest selektywny na korzyść niektórych przedsiębiorstw, nie wystarczy zbadać, czy istnieje odstępstwo od zasad systemu odniesienia zdefiniowanych przez samo zainteresowane państwo członkowskie, ale należy również sprawdzić, czy granice lub struktura systemu odniesienia zostały zdefiniowane w sposób spójny, czy – wręcz przeciwnie – w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy, tak aby sprzyjały tym przedsiębiorstwom, w świetl typowego celu tego systemu, co ma miejsce w niniejszym przypadku. Komisja wyjaśnia, że we wskazanym wyroku Trybunał orzekł, iż selektywna korzyść, którą odniosły niektóre przedsiębiorstwa zwolnione z podatku, wynikała z samej koncepcji odnośnego podatku, podczas gdy jego celem było wprowadzenie opodatkowania o charakterze powszechnym.
- 63 To właśnie w odniesieniu do podobnej sytuacji w motywach 50–54 zaskarżonej decyzji sformułowano wniosek, że Węgry od samego początku rozmyślnie zaprojektowały zastosowany do podatku od reklam system opodatkowania o charakterze progresji szczeblowej, jako selektywny system odniesienia, tak aby sprzyjał on tylko niektórym przedsiębiorstwom.
- 64 Komisja dodaje, że wyrok z dnia 27 października 2005 r., *Distribution Casino France i in.* (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657), na podstawie którego Węgry próbują wykazać, że brak związku między podatkiem od reklam a finansowaniem konkretnych działań pozwala wykluczyć istnienie elementów pomocy państwa, jest pozbawiony znaczenia, ponieważ w tym wypadku nie chodzi o środek pomocy finansowany z wpływów podatkowych, ale o pomoc, której źródłem jest sam ten podatek, ze względu na sposób, w jaki został on skonstruowany.
- 65 Komisja utrzymuje ponadto, że jednolita stawka podatku w ramach każdego przedziału skali nie świadczy o równym traktowaniu podatników, ponieważ tylko ci z nich, którzy osiągają najwyższy obrót, podlegają najwyższym przedziałom skali, dla których przewidziano najwyższe stawki. Dla podatnika istotne znaczenie ma rzeczywista średnia stawka i łączna wysokość opodatkowania, a nie to, czy w danym przedziale stawka jest jednolita, czy też nie. W porównaniu z podatkiem od obrotu o jednolitej stawce, stosowanej do wszystkich podatników w równym stopniu, progresywny podatek od reklam skutkuje tym, że generalnie to na przedsiębiorstwach podlegających najwyższym przedziałom skali podatkowej spoczywa największe obciążenie podatkowe.
- 66 Komisja dodaje, że wbrew temu, co twierdzą Węgry, nie zdefiniowała ona nowego systemu odniesienia „opartego na średniej stawce”. Średnia stawka, do której odniosła się ta instytucja, jest właściwa dla każdego przedsiębiorstwa, lecz w motywach 48 i 56 zaskarżonej decyzji opisała ona podatek od reklam o jednolitej stawce, który powinien posłużyć za system odniesienia i w ramach którego nie istnieją ani przedziały, ani stawka progresywna, gdyż w jej ocenie tylko taki system pozwala uniknąć dyskryminacji między przedsiębiorstwami znajdującymi się, z punktu widzenia celu, któremu służy podatek od reklam, w sytuacjach porównywalnych. Rozumowanie to nawiązuje do tego, które przedstawił Trybunał w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732). Komisja uściśla, że choć w zaskarżonej decyzji wspomniana o podatku od reklam o jednolitej stawce, nieskutkującym przyznaniem pomocy państwa, to jednak pozostawiła Węgrom decyzję co do poziomu tej stawki. Ma to świadczyć o tym, że nie ograniczyła ona suwerenności Węgier w dziedzinie opodatkowania, ale zastosowała tylko zasady obowiązujące w sferze pomocy państwa.
- 67 Powołując się na motywy 46–71 zaskarżonej decyzji, Komisja przypomina bardziej szczegółowo trzyetapową analizę, jaką przeprowadziła w celu dokonania oceny selektywnego charakteru podatku od reklamy.
- 68 Co się tyczy selektywnego charakteru przyznanej korzyści, Komisja wykazała w zaskarżonej decyzji, że progresywne stawki opodatkowania prowadzą do rozróżnienia między przedsiębiorstwami uzyskującymi wysokie przychody z reklam (to jest dużymi przedsiębiorstwami, takimi jak Magyar

RTL) i przedsiębiorstwami uzyskującymi mniejsze przychody z reklam (to jest mniejszymi przedsiębiorstwami), co skutkuje przyznaniem selektywnej korzyści tym ostatnim przedsiębiorstwom, ze względu na ich rozmiar (motywy 49–56). Tymczasem podatek obrotowy o jednolitej, niedyskryminacyjnej stawce oznaczałoby, że dane przedsiębiorstwo płaciłoby tym więcej, im większy uzyskałoby obrót, przy czym wszystkie części wygenerowanego przez nie obrotu byłyby objęte jednolitą stawką. W przeciwieństwie do podatków opartych na zysku podatki oparte na obrotach nie mają na celu uwzględniania – i rzeczywiście nie uwzględniają – kosztów, które powstały przy generowaniu owych obrotów. Wytłumaczeniem takiego stanu rzeczy jest okoliczność, że wysoki obrót nie musi wcale przekładać się na wysoki zysk, zaś sam obrót nie odzwierciedla zdolności płatniczej.

- 69 Komisja przypomina, że w jej ocenie, w wypadku podatków od obrotu, istnienie kilku przedziałów skali podatkowej i stosowanie progresywnych stawek opodatkowania dla kolejnych przedziałów jest uzasadnione charakterem systemu jedynie w wyjątkowych wypadkach, a mianowicie wtedy, gdy szczególnie cel danego podatku wymaga zastosowania stawek progresywnych. Podatek od obrotu obliczany według stawek progresywnych można uzasadnić, na przykład, jeżeli wywołane działalnością skutki zewnętrzne, których zrekompensowaniu służy dany podatek, również rosną progresywnie – czyli szybciej niż proporcjonalnie – wraz z obrotami. Jednakże Węgry nie wykazały, że progresywny charakter podatku od reklam jest uzasadniony ewentualnymi niekorzystnymi skutkami zewnętrznymi wynikającymi z reklamy.
- 70 Należy zbadać argumenty streszczone powyżej.
- 71 Artykuł 107 ust. 1 TFUE stanowi, że z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.
- 72 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pomoc, o której mowa w art. 107 ust. 1 TFUE, nie ogranicza się do subwencji, ponieważ obejmuje ona nie tylko świadczenia pozytywne takie jak same subwencje, ale również interwencje państwa, które w różnej formie zmniejszają ciężary obciążające normalnie budżet przedsiębiorstwa i które przez to, mimo że nie są subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 lutego 1961 r., *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Wysoka Władza*, 30/59, EU:C:1961:2, s. 39; z dnia 2 lipca 1974 r., *Włochy/Komisja*, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 33; z dnia 15 marca 1994 r., *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13; z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71).
- 73 W zakresie podatków wynika stąd, że środek, za pomocą którego władze publiczne traktują korzystnie pod względem podatkowym niektóre przedsiębiorstwa, który mimo że nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14; z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56).
- 74 Wykazanie istnienia korzystnego pod względem podatkowym traktowania niektórych przedsiębiorstw, innymi słowy, scharakteryzowanie selektywności rozpatrywanego środka, wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego środek ten może sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom w porównaniu z innymi, które w świetle celu przyświecającego temu systemowi znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie i analogicznie wyrok z dnia 2 lipca

1974 r., Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 33; zob. również wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 75 Mówiąc dokładniej, zgodnie z metodą analizy przyjętą w orzecznictwie uznanie korzystnego środka podatkowego za „selektywny” wymaga w pierwszej kolejności uprzedniego zidentyfikowania i zbadania obowiązującego powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego [zob. podobnie wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57; z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 88 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 76 To właśnie na tle tego systemu podatkowego należy w drugiej kolejności ocenić i w stosownym wypadku ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przysparzanych przez rozpatrywany środek podatkowy, wykazując, że ustanawia on odstępstwo od owego „normalnego” systemu poprzez wprowadzenie zróżnicowania wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego obowiązującemu powszechnemu lub „normalnemu” systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57). Natomiast, jeżeli okaże się, że korzyść podatkowa (innymi słowy, zróżnicowanie) jest uzasadniona charakterem i strukturą systemu, w który się wpisuje, nie może ona stanowić korzyści selektywnej (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42; z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 51, 52; z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 52; z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja, C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 83; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58, 60).
- 77 Z orzecznictwa wynika, że w sytuacji gdy jest mowa o charakterze „normalnego” systemu, istotny jest cel wyznaczony temu systemowi, podczas gdy w przypadku gdy jest mowa o strukturze „normalnego” systemu, istotne są jego zasady opodatkowania (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81; z dnia 7 marca 2012 r., British Aggregates/Komisja, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, pkt 84). Należy podkreślić, że wspomniane powyżej pojęcie celu lub charakteru „normalnego” systemu podatkowego odnosi się do podstawowych lub przewodnich zasad tego systemu podatkowego i nie odnosi się ani do polityki, która może być ewentualnie finansowana za pomocą generowanych przez niego wpływów, ani do celów, do których osiągnięcia można by dążyć poprzez wprowadzenie odstępstw od tego systemu podatkowego.
- 78 W niniejszym przypadku należy najpierw zbadać kwestię ustalenia „normalnego” systemu podatkowego, w odniesieniu do którego należy co do zasady rozstrzygnąć o istnieniu bądź nieistnieniu selektywnej korzyści.
- 79 W zakresie, w jakim Komisja powołuje się w zaskarżonej decyzji w szczególności na wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), należy podkreślić, że trzy podatki będące przedmiotem spraw, które doprowadziły do wydania owego wyroku, stanowiły wspólnie ogólny system opodatkowania wszystkich spółek z siedzibą w Gibraltarze, podczas gdy w niniejszym przypadku środek uznany przez Komisję za pomoc państwa wpisuje się w ramy szczególnego podatku sektorowego dotyczącego publikacji reklam. „Normalny” system podatkowy nie mógłby zatem w każdym razie wyjść poza ten sektor (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 54–63).

- 80 Węgry tymczasem słusznie utrzymują, że stawki opodatkowania nie mogą zostać wyłączone z treści systemu podatkowego, jak uczyniła to Komisja (zob. motyw 48 zaskarżonej decyzji). Bez względu na to, czy opodatkowanie ma miejsce według stawki jednolitej, czy progresywnej, wysokość obciążenia – tak jak podstawa, zdarzenie podatkowe i krąg podatników – należy do podstawowych cech charakterystycznych systemu prawnego obciążenia podatkowego. Jak podkreśla rząd polski, sama Komisja wskazuje w pkt 134 komunikatu w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 [TFUE] (Dz.U. 2016, C 262, s. 1), że „[j]eżeli chodzi o podatki, system odniesienia opiera się na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe”. W braku wysokości obciążenia pozwalającego ustalić, jaka jest struktura „normalnego” systemu, niemożliwe jest ponadto zbadanie, czy istnieje korzystne odstępstwo na rzecz niektórych przedsiębiorstw (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56; z dnia 7 marca 2012 r., British Aggregates/Komisja, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, pkt 52). Z tego powodu w stosownym wypadku, jeżeli w ramach tego samego podatku do niektórych przedsiębiorstw stosuje się stawki opodatkowania różne od innych, w tym zwolnienia różne od innych, należy ustalić, jaka jest „normalna” sytuacja w tej dziedzinie, która stanowi część „normalnego” systemu, a bez której zidentyfikowania metoda przywołana w pkt 75 i 76 powyżej nie może znaleźć zastosowania.
- 81 Z zaskarżonej decyzji i z argumentacji przedstawionej przez Komisję na swą obronę wynika zresztą, że starała się ona zidentyfikować „normalny” system obejmujący strukturę opodatkowania, do którego należy się odnieść. Między innymi z motywów 52 i 53 zaskarżonej decyzji wynika, że w opinii Komisji system ten powinien być systemem, w którym obrót przedsiębiorstw jest opodatkowany jednolitą stawką bez względu na swą wysokość. Komisja pokazuje zresztą, że ubolewa, iż władze węgierskie nie podały jej wartości dla tej stawki jednolitej (motyw 52 zaskarżonej decyzji), i zasugerowała nawet, aby została przyjęta stawka w wysokości 5,3% w odniesieniu do wszystkich przychodów z reklam (motywy 91 i 93 zaskarżonej decyzji). Należy jednak stwierdzić, że „normalny” system o jednolitej stawce, do którego Komisja odwołała się w niektórych fragmentach zaskarżonej decyzji, jest systemem hipotetycznym, który nie mógł zostać uwzględniony. Analizę selektywnego bądź nieselektywnego charakteru korzyści podatkowej, która ma miejsce na drugim etapie metody przypomnianej w pkt 75 i 76 powyżej, należy bowiem przeprowadzić w świetle rzeczywistych cech charakterystycznych „normalnego” systemu podatkowego, w który się ona wpisuje, zidentyfikowanych na pierwszym etapie tej metody, a nie w świetle hipotez, których nie przyjął właściwy organ.
- 82 W konsekwencji Komisja zidentyfikowała w zaskarżonej decyzji „normalny” system, który jest bądź niekompletny, bez stawek opodatkowania, bądź hipotetyczny, z jednolitą stawką opodatkowania, co stanowi naruszenie prawa.
- 83 Mając na uwadze progresywny charakter omawianego podatku oraz w braku zróżnicowanych skal stawek dla niektórych przedsiębiorstw, jedynym „normalnym” systemem, który mógł zostać przyjęty w niniejszym przypadku, był – jak utrzymuje rząd węgierski – podatek od reklam sam w sobie, ze strukturą, która obejmuje progresywną skalę stawek i przedziały tego podatku.
- 84 Niemniej, nawet jeśli Komisja popełniła błąd w zakresie identyfikacji właściwego „normalnego” systemu podatkowego, należy sprawdzić, czy wniosek, do którego ona doszła, nie jest uzasadniony innymi względami podanymi w zaskarżonej decyzji, które pozwoliłyby zidentyfikować istnienie selektywnej korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw.
- 85 Komisja nie ograniczyła się bowiem do uznania, że progresywna struktura omawianego podatku stanowi odstępstwo od „normalnego” systemu, który w niniejszym przypadku został zidentyfikowany w sposób niekompletny bądź hipotetyczny, lecz uzasadniła także co do zasady istnienie selektywnej korzyści na rzecz przedsiębiorstw uzyskujących niski obrót, opierając się na wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), który dotyczył systemu podatkowego dyskryminacyjnego samego w sobie w świetle celu, do jakiego miał dążyć, innymi słowy w świetle jego charakteru.

W niniejszym przypadku Komisja uznała, że konstrukcja podatku od reklam, wraz ze swoimi stawkami progresywnymi i przedziałami, była sprzeczna z celem przyświecającym temu podatkowi i wywierała w tym względzie skutki dyskryminacyjne wśród przedsiębiorstw z tego sektora. Należy zatem sprawdzić, czy ocena ta jest zasadna.

- 86 I tak w motywie 49 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że „[n]ależy również ocenić, czy granice systemu odniesienia państwo członkowskie opracowało w sposób spójny, czy wręcz przeciwnie – w sposób wyraźnie arbitralny lub stronniczy, tak aby sprzyjać określonym przedsiębiorstwom”. W motywie 51 zaskarżonej decyzji podniosła ona, że „[w] wyniku progresywnej struktury podatkowej wprowadzonej na mocy ustawy różne przedsiębiorstwa podlegają różnym poziomom opodatkowania (wyrażonego jako część ich całkowitych rocznych obrotów z tytułu reklamy) w zależności od ich wielkości, ponieważ wielkość obrotów z tytułu reklamy osiągniętych przez przedsiębiorstwo jest w pewnym stopniu skorelowana z wielkością danego przedsiębiorstwa”. W motywie 54 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała ponadto, że „[s]ystem odniesienia jest zatem z zasady selektywny w sposób nieuzasadniony w świetle celu podatku od reklam polegającego na wspieraniu zasady podziału obciążenia publicznego i gromadzeniu funduszy na rzecz budżetu państwa”.
- 87 Niemniej wspomniany przez Komisję cel zapewnienia wpływów do budżetu jest wspólny wszystkim podatkom niecelowym, które stanowią zasadniczy element systemów podatkowych, i jest on sam w sobie niewystarczający do ustalenia charakteru poszczególnych podatków, na przykład według rodzaju objętych nimi podatników, w zależności od tego, czy są one ogólne, czy sektorowe, lub też według ewentualnego szczególnego celu przyświecającego podatkowi, na przykład jeśli chodzi o podatki mające na celu zmniejszenie pewnych szkód dla środowiska (podatki środowiskowe). Ponadto progresywna struktura stawek podatku nie może jako taka być sprzeczna z celem pozyskiwania wpływów budżetowych. Podobnie cel wspierania zasady podziału obciążenia publicznego jest bardzo ogólny i może być przywoływany w odniesieniu do większości podatków. Nie może ona zatem stanowić szczególnego celu danego podatku.
- 88 Z elementów figurujących w aktach sprawy wynika, że ustawą w sprawie podatku od reklam wprowadzono podatek od obrotu podmiotów zajmujących się publikacją reklam, który to podatek władze węgierskie zamierzały powiązać z logiką redystrybucyjną, jak wskazano w motywie 33 zaskarżonej decyzji. Ponieważ nie przedstawiono żadnego innego szczególnego celu, służącego przykładowo wyrównaniu zaistnienia pewnych negatywnych skutków, jakie może wywołać odnośna działalność, lub zapobieżeniu zaistnienia takich skutków, należy uznać, że tak był cel zamierzony przez prawodawcę krajowego. Tymczasem w zaskarżonej decyzji Komisja uznała właśnie, że logiki redystrybucyjnej przekładającej się na progresywną strukturę opodatkowania nie da się pogodzić z podatkiem obrotowym, i wywiodła stąd wniosek że cel ten nie może zostać przyjęty dla potrzeb analizy istnienia selektywnych korzyści.
- 89 Jednakże wbrew temu, co utrzymuje Komisja, struktura podatku od reklam, charakteryzująca się progresywną skalą opodatkowania, była a priori spójna z celem władz węgierskich, nawet jeśli ów podatek był podatkiem od obrotu. Można bowiem rozsądnie domniemywać, że przedsiębiorstwo, które osiąga wysoki obrót, może dzięki różnym oszczędnościom skali mieć proporcjonalnie niższe koszty niż przedsiębiorstwo, które osiąga skromniejszy obrót – ponieważ stałe koszty jednostkowe (na przykład budynki, podatki od nieruchomości, sprzęt, koszty personelu) i zmienne koszty jednostkowe (na przykład zaopatrzenie w surowce) ulegają zmniejszeniu wraz z wolumenem działalności – oraz że może ono cieszyć się proporcjonalnie wyższym dostępnym dochodem, który czyni je zdolnym do zapłaty proporcjonalnie wyższej kwoty z tytułu podatku od obrotu.
- 90 Komisja popełniła zatem w niniejszym przypadku kolejny błąd dotyczący określenia celu podatku od reklam, którym było – jak wskazały władze węgierskie – ustanowienie sektorowego podatku od obrotu, opartego na logice redystrybucyjnej.

- 91 Na tym etapie analizy pojawia się pytanie, czy Komisja mogła jeszcze – mimo dwóch błędów stwierdzonych powyżej co do definicji systemu odniesienia i jego celu – ustalić słusznie elementy świadczące o istnieniu selektywnych korzyści w podatku od reklam, mając na uwadze system odniesienia i cel tego systemu, o których mowa w pkt 83 i 88 powyżej i które wynikają z ustawy w sprawie podatku od reklam. Mówiąc dokładniej, pytanie brzmi, czy wykazała ona, że struktura opodatkowania wybrana przez władze węgierskie jest sprzeczna z celem tego systemu.
- 92 Należy przypomnieć, że sąd Unii wielokrotnie orzekał w przedmiocie istnienia bądź nieistnienia selektywnych korzyści w ramach systemów podatkowych lub, mówiąc ogólniej, systemów obowiązkowych danin, które charakteryzowały się występowaniem reguł dotyczących modulowania tych danin w zależności od sytuacji podatników. W tym względzie okoliczność, że podatek charakteryzuje się progresywną strukturą opodatkowania, kwotą wolną od podatku, pułapami opodatkowania lub innymi mechanizmami modulacji oraz że wynikiem tego są różne rzeczywiste poziomy opodatkowania w zależności od wysokości podstawy podlegającej opodatkowaniu w przypadku poszczególnych podatników lub według parametrów wspomnianych mechanizmów modulacji, nie przekłada się koniecznie – jak wynika z orzecznictwa przypomnianego w pkt 73–77 powyżej – na istnienie selektywnej korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw.
- 93 Powyższe twierdzenie ilustrują w szczególności różne konkretne przykłady związane z pytaniem sformułowanym w pkt 91 powyżej, które pozwalają określić, w jakich okolicznościach można zidentyfikować bądź nie istnienie odstępstwa od stosowania „normalnego” systemu ze względu na okoliczność, że środek modulacji rozpatrywanego podatku ignoruje charakter tego systemu, to znaczy jego cel.
- 94 I tak, jeśli chodzi o przypadki, w których takie odstępstwo zostało zidentyfikowane, w wyrokach: z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 49–55); z dnia 22 grudnia 2008 r., *British Aggregates/Komisja* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 86, 87); z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 85–108); z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58–94, w związku z pkt 123), w odniesieniu, odpowiednio, do pułapu opodatkowania w pierwszym z tych wyroków, do zwolnień w trzech kolejnych wyrokach i do odliczeń od podstawy opodatkowania w ostatnim wyroku Trybunał uznał w świetle celów odnośnych podatków, którym przyświecała walka z negatywnymi skutkami zewnętrznymi, między innymi środowiskowymi, jeśli chodzi o pierwsze trzy z tych wyroków, wprowadzenie powszechnego systemu opodatkowania wszystkich przedsiębiorstw, jeśli chodzi o kolejny wyrok, oraz amortyzację – do celów podatku dochodowego od osób prawnych – wartości firmy wynikającą z nabycia aktywów przedsiębiorstw w określonych okolicznościach, jeśli chodzi o ostatni z tych wyroków, że korzyści, które były zastrzeżone dla niektórych przedsiębiorstw spośród innych przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji w świetle tych celów, były z tego względu selektywne.
- 95 Z wyroków tych wynika, że niezależnie od okoliczności, czy cel podatku obejmuje wpływ działalności przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu, czy korzyść dotyczy szczególnego sektora gospodarczego w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami podlegającymi opodatkowaniu bądź szczególnej formy prowadzenia przedsiębiorstw, czy też korzyść jest potencjalnie dostępna dla każdego przedsiębiorstwa podlegającego opodatkowaniu, jeżeli korzyść ta prowadzi do różnic w traktowaniu, które są sprzeczne z celem podatku, ma ona charakter selektywny. Niemniej sam cel podatku może obejmować modulację służącą rozłożeniu wysiłku fiskalnego lub ograniczeniu jego wpływu. Można także uwzględnić szczególne sytuacje, które odróżniają niektórych podatników od pozostałych, nie ignorując przy tym celu podatku.

- 96 W tym względzie w wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 33–36), wspomnianym w pkt 94 powyżej, Trybunał wskazał, że częściowy zwrot podatków od energii zużytej przez przedsiębiorstwa, mający zastosowanie wtedy, gdy podatki te przekraczały pewien próg wartości netto tego, co wyprodukowały owe przedsiębiorstwa, nie stanowi pomocy państwa, jeżeli korzystają z niego wszystkie przedsiębiorstwa objęte tymi podatkami niezależnie od ich przedmiotu działalności, mimo że mógł on prowadzić do różnych poziomów opodatkowania między przedsiębiorstwami zużywającymi taką samą ilość energii.
- 97 Podobnie w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 77–83), wspomnianym w pkt 94 powyżej, Trybunał orzekł, że korzyści, które mogły wynikać z generalnego ograniczenia dwóch podatków od przedsiębiorstw, których podstawą opodatkowania nie był zysk, do 15% zysku, co prowadziło do tego, że przedsiębiorstwa o tej samej podstawie opodatkowania mogły uiszczać różny podatek, zostały ustalone na podstawie obiektywnych kryteriów niezależnych od wyboru zainteresowanych przedsiębiorstw i nie miały zatem selektywnego charakteru.
- 98 W wyroku z dnia 8 września 2011 r., *Paint Graphos i in.* (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 48–62), Trybunał orzekł, że w ramach podatku dochodowego od zysków spółek, który stanowił „normalny” system w tej sprawie, całkowite zwolnienie, z jakiego korzystały spółdzielnie, nie stanowił selektywnej korzyści z powodu okoliczności, że nie znajdowały się one w sytuacji prawnej i faktycznej porównywalnej z sytuacją spółek handlowych, pod warunkiem że zostało sprawdzone, iż działały one faktycznie w warunkach immanentnie związanych z logiką spółdzielczą, co wiąże się między innymi ze znacznie niższą marżą zysku niż marża zysku osiąganego przez spółki kapitałowe.
- 99 W wyroku z dnia 29 marca 2012 r., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 37–44), Trybunał uznał, uwzględniając także szczególną sytuację niektórych przedsiębiorstw, że mechanizm zakańczania starych sporów podatkowych poprzez zapłatę kwoty ryczałtowej, dostępny dla przedsiębiorstw spełniających obiektywne kryteria, które nie stawiały ich w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją innych przedsiębiorstw, nie pociągał za sobą selektywnej korzyści, nawet jeśli mógł on prowadzić do tego, że beneficjenci tego mechanizmu płacili mniejsze podatki niż inne przedsiębiorstwa, przy czym wszystkie inne okoliczności były takie same.
- 100 Podobnie w wyroku z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), przywołanym w pkt 94 powyżej, Trybunał wskazał, że w ramach podatku od obiektów handlowych, którego podstawę stanowi przede wszystkim powierzchnia sprzedaży i którego celem było skorygowanie i zrekompensowanie negatywnych skutków zewnętrznych w zakresie środowiska i zagospodarowania terenu, kwota wolna od podatku w wysokości 60% lub całkowite zwolnienie, z których korzystały obiekty prowadzące określoną działalność, a także te, których powierzchnia sprzedaży była niższa niż określony próg, nie stanowiły pomocy państwa, pod warunkiem sprawdzenia, że te różne obiekty znajdowały się faktycznie w innej sytuacji niż inne obiekty podlegające opodatkowaniu, w świetle skutków, jakie dany podatek miał skorygować i zrekompensować, to jest w świetle celów tego podatku.
- 101 Powyższe przykłady potwierdzają, że istnieją podatki, których charakter nie stoi na przeszkodzie temu, by towarzyszyły im mechanizmy modulacji mogące nawet przyjąć formę zwolnień, przy czym mechanizmy te nie muszą prowadzić do przyznania selektywnej korzyści. Reasumując, nie mamy do czynienia z selektywnym charakterem, jeżeli te różnice w opodatkowaniu i mogące wpływać stąd korzyści, nawet jeśli są one uzasadnione samą logiką rządzącą rozłożeniem podatku pomiędzy podatników, wynikają ze zwykłego, niestanowiącego odstępstwa, stosowania „normalnego” systemu, jeżeli porównywalne sytuacje są traktowane w porównywalny sposób i jeżeli te mechanizmy modulacji nie ignorują celu danego podatku. Podobnie szczególnych przepisów, które są przewidziane dla niektórych przedsiębiorstw z powodu właściwych im sytuacji i na których podstawie przysługuje im modulacja podatku, a nawet zwolnienie z podatku, nie można analizować jako stanowiących selektywną korzyść, jeżeli przepisy te nie są sprzeczne z celem danego podatku. W tym względzie okoliczność, że jedynie podatnicy spełniający przesłanki stosowania środka mogą z niego skorzystać, nie może sama

w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru (zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo). Takie rozwiązania spełniają wspomniany w pkt 76 powyżej warunek zgodności z charakterem i ze strukturą systemu, w który się wpisują.

- 102 Natomiast, jeżeli przedsiębiorstwa, które znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu podatku lub logiki uzasadniającej modulację tego podatku, nie są równo traktowane w tym względzie, dyskryminacja ta powoduje powstanie selektywnej korzyści mogącej stanowić pomoc państwa, jeżeli są spełnione inne przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE.
- 103 Także w szczególności progresywne struktury opodatkowania, w tym te obejmujące istotne kwoty wolne od podatku, które to struktury nie są wyjątkowe w podatkach państw członkowskich, nie implikują same w sobie istnienia elementów pomocy państwa. W pkt 139 komunikatu w sprawie pojęcia pomocy państwa (zob. pkt 80 powyżej) Komisja wskazuje w tym względzie, że progresywny charakter podatku dochodowego może być uzasadniony celem związanym z redystrybucją towarzyszącym takiemu podatkowi. Nic nie pozwala ograniczyć jednak – jak uczyniła to Komisja w motywach 68 i 69 zaskarżonej decyzji – tego rodzaju oceny do podatków dochodowych lub podatków mających na celu zrekompensowanie określonych niekorzystnych skutków, jakie może wywierać dana działalność, i zapobieganie tym skutkom oraz wyłączyć z tej oceny podatki odnoszące się do działalności przedsiębiorstw, a nie do ich dochodu netto lub zysku. Z orzecznictwa przypomnianego w pkt 73–77 powyżej nie wynika bowiem, że aby uniknąć uznania za selektywną korzyść środka modulacji podatku, państwo członkowskie może zastosować jedynie kryteria modulacji ograniczone do pewnych celów, takich jak redystrybucja bogactwa lub zrekompensowanie pewnych negatywnych skutków, które może spowodować dana działalność, i zapobieganie takim skutkom. Konieczne w tym względzie jest to, by pożądana modulacja nie była arbitralna – w odróżnieniu od tego, co miało miejsce w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757), wymieniony w pkt 94 powyżej – by była ona stosowana w sposób niedyskryminacyjny i pozostawała zgodna z celem danego podatku. Na przykład wspomniane w pkt 96, 97 i 99 powyżej mechanizmy modulacji, których Trybunał nie uznał za selektywne, nie odpowiadały logice opodatkowania proporcjonalnego do negatywnych skutków zewnętrznych ani też logice redystrybucyjnej, lecz odpowiadały one innym celom. Ponadto, jak wskazano już w pkt 89 powyżej, nie jest wykluczone, że logika redystrybucyjna może także uzasadniać progresywność podatku od przychodów, co w niniejszym przypadku utrzymuje słusznie rząd węgierski. Logika redystrybucyjna może zresztą uzasadniać nawet całkowite zwolnienie w przypadku niektórych przedsiębiorstw, jak ilustruje to sprawa wymieniona w pkt 98 powyżej.
- 104 W konsekwencji w przypadku podatku od przychodów kryterium modulacji, które przebiera formę progresywnego opodatkowania od określonego, nawet wysokiego, progu i które może odpowiadać woli, by obejmować opodatkowaniem działalność przedsiębiorstwa tylko wtedy, gdy działalność ta osiąga pewne znaczenie, nie implikuje samo w sobie istnienia selektywnej korzyści.
- 105 Z pkt 91–104 powyżej wynika zatem, że Komisja nie mogła słusznie wywieść istnienia selektywnych korzyści towarzyszących podatkowi od reklam z samej tylko progresywnej struktury tego nowego podatku.
- 106 Gdyby jednak Komisja wykazała w zaskarżonej decyzji, że konkretnie przyjęta progresywna struktura opodatkowania została ustalona w sposób, który sprawia, że cel danego podatku staje się w znacznym stopniu bezprzedmiotowy, można by uznać, że korzyść, jaką mogą z tego czerpać przedsiębiorstwa korzystające z zerowego lub niewielkiego opodatkowania w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, jest selektywna.
- 107 Należy zatem jeszcze sprawdzić, czy w zaskarżonej decyzji Komisja wykazała taki stan rzeczy.

- 108 W tym względzie w motywie 60 zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że z danych dotyczących zaliczek z tytułu podatków przedłożonych przez władze węgierskie w dniu 17 lutego 2015 r. wynika, że w 2014 r. stawki właściwe dla dwóch najwyższych przedziałów skali, czyli 30% i 40%, miały zastosowanie tylko do jednego przedsiębiorstwa, które wpłaciło 80% tych zaliczek. Komisja uznała, że dane te pokazują konkretne skutki zróżnicowanego traktowania przedsiębiorstw, które wynika z ustawy w sprawie podatku od reklamy, oraz selektywny charakter progresywnych stawek w niej ustanowionych.
- 109 Niemniej samo to ustalenie faktyczne nie zostało powiązane z rozumowaniem innym niż to odnoszące się do samej zasady opodatkowania progresywnego i jest zatem w każdym razie niewystarczające, aby stanowić uzasadnienie mogące wykazać, że progresywna struktura przyjęta w niniejszym przypadku dla badanego podatku nie była zgodna z celem tego podatku.
- 110 Ponadto Komisja niewątpliwie przedstawiła w zaskarżonej decyzji, że progresywna struktura opodatkowania podatku od reklam prowadziła do traktowania w różny sposób przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, innymi słowy, że prowadziła ona do dyskryminacyjnego traktowania. Niemniej w tym względzie wspomniała ona głównie tylko o tym, że rzeczywista średnia stawka i stawka krańcowa opodatkowania przedsiębiorstw powinny różnić się w zależności od ich obrotu oraz wielkości (motywy 50, 51, 58 i 59 zaskarżonej decyzji). Tymczasem takie zróżnicowanie rzeczywistej średniej stawki i stawki krańcowej w zależności od wysokości podstawy opodatkowania jest immanentnie związane z każdym systemem opodatkowania o progresywnej strukturze i taki system nie może – jak przedstawiono w pkt 104 powyżej – jako taki i z tego tylko względu spowodować powstania selektywnych korzyści. Ponadto w przypadku gdy progresywna struktura podatku stanowi wyraz celu przyświecającego temu podatkowi, nie można uznać, że dwa przedsiębiorstwa, które mają różną podstawę opodatkowania, są w porównywalnej sytuacji faktycznej w świetle tego celu.
- 111 Wobec powyższego w świetle popełnionych błędów co do definicji „normalnego” systemu podatkowego, co do celu tego systemu i co do istnienia, zdaniem Komisji, selektywnych korzyści w ramach progresywnej struktury opodatkowania obrotu, instytucji tej nie udało się wykazać w zaskarżonej decyzji istnienia selektywnej korzyści, a więc pomocy państwa, ze względu na progresywną strukturę podatku od reklam ani w jego pierwotnej wersji, ani w jego wersji będącej efektem modyfikacji wprowadzonej w 2015 r.

W przedmiocie zmniejszenia podstawy opodatkowania ze względu na możliwość odliczenia w 2014 r. przez przedsiębiorstwa, które w 2013 r. nie osiągnęły zysku, 50% przeniesionych strat

- 112 Według Węgier obniżenie podstawy opodatkowania nie skutkuje w tym wypadku przyznaniem selektywnej korzyści żadnemu przedsiębiorstwu. Stanowi ono odpowiednik obniżenia – z tytułu strat poniesionych w poprzednich latach – podstawy opodatkowania podatku od osób prawnych, którego mogły ponadto dokonać spółki, które osiągnęły zysk w 2013 r. Tak więc obniżenie podstawy opodatkowania z tytułu strat było dostępne bez rozróżnienia dla każdego podatnika podatku od reklam, bez względu na to, czy w 2013 r. osiągnął on zysk. Możliwość obniżenia podstawy wymiaru nowego podatku od reklam była podyktowana potrzebą złagodzenia w pierwszym roku podatkowym obciążenia przedsiębiorstw, które przynosiły już straty, jak wyjaśniły władze węgierskie na wstępnym etapie badania tego podatku przez Komisję i jak wskazano w motywie 33 zaskarżonej decyzji. W tym względzie Węgry utrzymują, że przedsiębiorstwa przynoszące straty w 2013 r. nie znajdowały się – w odniesieniu do swych zobowiązań podatkowych za rok 2014 – w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw, które w 2013 r. osiągnęły zysk.
- 113 Ponadto Węgry twierdzą, że stanowisko tego państwa znajduje uzasadnienie w sprawach, w których zapadły wyroki z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), i z dnia 21 maja 2015 r., Pazdziej

(C-349/14, EU:C:2015:338). W drugim z tych wyroków Trybunał orzekł, że w świetle prawa Unii dopuszczalne jest uregulowanie, które – w ramach podatku mającego podstawę wymiaru inną niż dochód – wprowadza opodatkowanie uwzględniające jednak dochód. Węgry wywodzą stąd wniosek, że nie jest wykluczone wprowadzenie zasady umożliwiającej przyznanie korzyści opartej na kryteriach niezwiązanych z podstawą wymiaru danego podatku, jednak bez przyznania przy tym pomocy państwa. Pierwszy z tych wyroków również ilustruje możliwość modulowania podatku w oparciu o kryteria niezwiązane z podstawą wymiaru i zdaniem Węgier również pozwala na wyciągnięcie wniosku, że obniżenie owej podstawy stanowi w tym wypadku ogólny środek podatkowy, gdyż stosuje się je bez rozróżnienia wobec wszystkich przedsiębiorstw na podstawie obiektywnego kryterium związanego z poziomem ich rentowności.

- 114 W odpowiedzi na te argumenty Komisja wyjaśnia, że badanie selektywności w porównaniu z systemem odniesienia należy przeprowadzić w stosunku do podatku od reklam, a nie w odniesieniu do całego węgierskiego systemu podatkowego uwzględniającego podatek dochodowy od osób prawnych. Rozpatrywany środek przyznaje selektywną korzyść, ponieważ umożliwia on zmniejszenie podstawy opodatkowania podatkiem od reklam, a w konsekwencji obciążenia podatkowego określonych przedsiębiorstw względem obciążenia innych, niemogących skorzystać z tej obniżki przedsiębiorstw. W tym względzie Komisja utrzymuje, że odliczenie wcześniej istniejących strat w chwili przyjęcia ustawy w sprawie podatku od reklam pociąga za sobą selektywność, po pierwsze dlatego, że nie można go uznać za integralną część systemu odniesienia, jak wynika to z motywu 55 zaskarżonej decyzji, a po drugie dlatego, że może ono sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom wykazującym przeniesione straty w znacznej wysokości, na zasadzie odstępstwa od systemu odniesienia, jak wskazano w motywach 62–64 zaskarżonej decyzji. Wprowadzenie podatku od reklam w trakcie roku, w trosce o złagodzenie obciążenia podatkowego w pierwszym roku – na co również powołują się Węgry w celu uzasadnienia tego środka – wywarło wpływ nie tylko na plany finansowe podatników, którzy wykazali stratę w 2013 r., ale także na plany finansowe podatników, którzy we wskazanym roku osiągnęli zysk. Obie te grupy przedsiębiorstw znajdują się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia celu podatku. Komisja podkreśla ponadto, że w odróżnieniu od podatków opartych na zyskach podatek od reklamy jest oparty na opodatkowaniu obrotu. Tymczasem koszty, a więc straty, generalnie nie podlegają odliczeniu od takiej podstawy opodatkowania, jak wskazano w motywie 62 zaskarżonej decyzji.
- 115 Według Komisji wyroki, na które powołują się Węgry, nie pozwalają na poparcie argumentacji tego państwa. W szczególności Komisja wyjaśnia, że węgierski system podatku od reklam nie jest podobny do systemu francuskiego podatku mieszkaniowego analizowanego w wyroku z dnia 21 maja 2015 r., Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), który w jej ocenie jest podatkiem majątkowym. Jako że podstawą wymiaru podatku od reklam jest obrót, odliczenie przeniesionych strat nie jest związane z ową podstawą, lecz z elementem całkowicie dla niej obcym, a mianowicie zyskiem. Wewnętrzna logika tego podatku nie uzasadnia zatem istnienia możliwości odliczania strat.
- 116 Komisja dodaje, że w każdym razie o selektywności tego środka świadczy fakt, iż odliczenie strat zostało ograniczone pod względem czasowym do podatku należnego w 2014 r., i przypomina, że pod względem podmiotowym odliczenie to zostało zastrzeżone dla przedsiębiorstw, które w 2013 r. wykazały straty.
- 117 Należy przede wszystkim oddalić argumenty Węgier odnoszące się do przyznanej przedsiębiorstwom, które osiągnęły zysk w 2013 r., współistniejącej z możliwością omawianą w niniejszej sprawie, możliwości odliczenia wcześniejszych strat od podstawy opodatkowania ustalonej dla podatku dochodowego. Argumenty te nie mają znaczenia dla ustalenia, czy selektywna korzyść istnieje w ramach samego systemu odniesienia, który należy uwzględnić, a mianowicie podatku od reklamy opartego na stawkach progresywnych (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 54, 55). Rozstrzygnięcia wymaga jedynie kwestia, czy obniżenie podstawy wymiaru podatku dla przedsiębiorstw, które nie osiągnęły zysku

w 2013 r., wprowadza do tego systemu element sprzeczny z jego celem i dyskryminacyjny, skutkujący przyznaniem selektywnej korzyści – jak twierdzi Komisja po przeprowadzeniu analizy zawartej w motywach 62–65 zaskarżonej decyzji.

- 118 W tym względzie, mając na uwadze rozważania przedstawione w pkt 95 i 101 powyżej, należy przypomnieć, że pewne modulacje podatku – nawet jeśli nie wynikają one z samego charakteru czy, inaczej mówiąc, celu podatkowego systemu odniesienia – uwzględniające sytuacje szczególne, nie powinny być kwalifikowane jako korzyść selektywna, jeżeli unormowania te nie są sprzeczne z celem danego podatku i jeżeli nie są one dyskryminacyjne.
- 119 W niniejszej sprawie w pierwszej kolejności nie można uznać, jak czyni to w istocie Komisja w motywie 62 zaskarżonej decyzji, że obniżenie podstawy opodatkowania może co do zasady skutkować przyznaniem selektywnej korzyści ze względu na to, że w wypadku opodatkowania obrotu „koszty generalnie [nie podlegają] odliczeniu od podstawy opodatkowania”.
- 120 Jak przypomniano bowiem w pkt 97 powyżej, w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 77–83), Trybunał orzekł, że określenie pułapu opodatkowania w oparciu o obiektywne kryteria niezależne od wyboru danych przedsiębiorstw, to jest wydarzenia losowe, nie ma charakteru selektywnego, w tym również w sytuacji, gdy kryteria te są oderwane od danej podstawy opodatkowania, jak wynika w szczególności z pkt 81 i 83 tego wyroku. Można zauważyć, że jednym ze zbadanych i uznanych w tym wyroku za nieselektywne kryteriów dających prawo do określenia górnej granicy opodatkowania był właśnie brak zysku, podczas gdy właściwa podstawa wymiaru podatku była inna. Zgodnie z logiką tak samo powinno być w sytuacji, gdy – jak w niniejszej sprawie – nie chodzi o określenie górnej granicy, lecz o obniżenie podstawy wymiaru podatku. Ponadto problemu, któremu węgierski ustawodawca zamierzał zaradzić, a do którego Komisja odniosła się w zaskarżonej decyzji i o którym wspomniano w pkt 112 powyżej, nie można uznać za sprzeczny ze wskazanym w pkt 90 powyżej celem podatku od reklam. Cel ten opiera się bowiem na logice redystrybucyjnej, z którą spójne jest obniżenie podstawy wymiaru dokonane po to, aby zmniejszyć obciążenie podatkowe przedsiębiorstw, które poniosły straty w roku podatkowym poprzedzającym rok, którego dotyczy podatek.
- 121 W drugiej kolejności z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 77–83), wynika również, że w motywie 63 zaskarżonej decyzji Komisja błędnie utrzymuje, iż badany środek wprowadza w tym wypadku arbitralne rozróżnienie między różnymi grupami przedsiębiorstw znajdującymi się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, ponieważ możliwość odliczenia od podstawy wymiaru podatku od reklamy za 2014 r. 50% przeniesionych strat została zastrzeżona dla przedsiębiorstw, które nie wypracowały zysków w 2013 r.
- 122 Przyjęte przez władze węgierskie kryterium nieosiągnięcia zysku w 2013 r. jest bowiem obiektywne. Spełnienie tego kryterium przez zainteresowane przedsiębiorstwa ma charakter losowy. Wreszcie w świetle realizowanego przez węgierskiego ustawodawcę celu ustanowienia podatku sektorowego zgodnego z logiką redystrybucyjną owo kryterium, którego celem jest zapewnienie, aby w pierwszym roku obowiązywania podatku od reklam obciążenie podatkowe podatników znajdujących się w niekorzystnej sytuacji było umiarkowane, wprowadza różnicę w traktowaniu między przedsiębiorstwami, które nie znajdują się w podobnej sytuacji, to jest z jednej strony tymi, które w 2013 r. osiągnęły zysk, a z drugiej strony tymi, które w tym samym roku go nie osiągnęły. Można wprawdzie uznać, że przyjęte przez ustawodawcę węgierskiego kryterium rozróżniające może – w odniesieniu do pewnych szczególnych sytuacji przedsiębiorstw, które poniosły straty w podobnej wysokości roku 2013 i poprzednich latach – prowadzić do wystąpienia skutków w postaci tak zwanego „progno”, jeśli ponadto w 2013 r. przedsiębiorstwa te były bliskie osiągnięcia równowagi, jednak tego

rodzaju skutki są typowe dla licznych mechanizmów modulacji, które siłą rzeczy przewidują limity, i z samego tego faktu nie można wyprowadzać wniosku, że mechanizmy takie przyznają selektywne korzyści.

- 123 Wreszcie okoliczność, że korzyść, o której mowa, została przewidziana wyłącznie w odniesieniu do pierwszego roku podatkowego, w którym obowiązywał analizowany podatek, a nie w odniesieniu do kolejnych lat podatkowych, nie pozwala uznać, że przedsiębiorstwom czerpiącym tę korzyść w tymże pierwszym roku przyznano pomoc, jakiej nie uzyskały przedsiębiorstwa, które mogłyby czerpać tę samą korzyść, gdyby została ona utrzymana w kolejnych latach. Prawodawca nie jest zobowiązany do przedłużania okresu przyznawania korzyści podatkowej i sytuacje istniejące w dwóch różnych latach podatkowych nie są pod tym względem porównywalne. Komisja nie broniła zresztą tej tezy w zaskarżonej decyzji, ale przedstawiła ją dopiero w duplice.
- 124 Należy zatem stwierdzić, że w przyznanym przedsiębiorstwom, które w 2013 r. nie osiągnęły zysków, odliczeniu od podstawy opodatkowania w pierwszym roku podatkowym obowiązywania podatku od reklam 50% przeniesionych strat Komisja nie zidentyfikowała prawidłowo sprzecznego z celem tego podatku elementu dyskryminującego stanowiącego selektywną korzyść charakterystyczną dla pomocy państwa.
- 125 Z całości powyższych rozważań wynika – przy czym nie ma potrzeby badania pozostałych zarzutów i argumentów rządu węgierskiego – że należy stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji w całości.

W przedmiocie kosztów

- 126 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania przed Sądem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ w niniejszym przypadku Komisja przegrała sprawę, zgodnie z żądaniem Węgry należy obciążyć ją kosztami postępowania poniesionymi przez Węgry, w tym kosztami postępowania w przedmiocie środka tymczasowego.
- 127 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty. Rzeczpospolita Polska powinna zatem pokryć własne koszty.

Z powyższych względów

SĄD (dziewiąta izba)

orzeka, co następuje:

- 1) **Stwierdza się nieważność decyzji Komisji (UE) 2017/329 z dnia 4 listopada 2016 r. w sprawie środka SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) wdrożonego przez Węgry dotyczącego opodatkowania obrotów z tytułu reklamy.**
- 2) **Komisja Europejska pokrywa własne koszty, a także koszty poniesione przez Węgry, w tym koszty postępowania w przedmiocie środka tymczasowego.**
- 3) **Rzeczpospolita Polska pokrywa własne koszty.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 27 czerwca 2019 r.

Podpisy