



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 16 marca 2021 r.\*

Odwołanie – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Pomoc państwa – Węgierski podatek obrotowy od reklamy – Elementy określenia systemu odniesienia – Progresywny charakter stawek – Przejściowe uregulowanie możliwości częściowego odliczenia przeniesionych strat – Istnienie selektywnej korzyści – Ciężar dowodu

W sprawie C-596/19 P

mającej za przedmiot odwołanie w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 6 sierpnia 2019 r.,

**Komisja Europejska**, którą reprezentowali V. Bottka, P.-J. Loewenthal oraz K. Herrmann, w charakterze pełnomocników,

wnosząca odwołanie,

w której drugą stroną postępowania były:

**Węgry**, które reprezentowali M.Z. Fehér i G. Koós, w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca w pierwszej instancji,

**Rzeczpospolita Polska**, którą reprezentował B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

interwenient w pierwszej instancji,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, J.-C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin i N. Wahl, prezesi izb, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb i N. Jääskinen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Šereš, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 września 2020 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 października 2020 r.,

wydaje następujący

\* Język postępowania: węgierski.

## Wyrok

- 1 W swoim odwołaniu Komisja Europejska wnosi o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 27 czerwca 2019 r., Węgry/Komisja (T-20/17, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2019:448), w którym Sąd stwierdził nieważność decyzji (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, zwanej dalej „sporną decyzją”).

### Okoliczności powstania sporu

- 2 Okoliczności poprzedzające powstanie sporu zostały przedstawione przez Sąd w pkt 1–32 zaskarżonego wyroku. Można je streścić w podany niżej sposób.
- 3 W dniu 11 czerwca 2014 r. Węgry przyjęły ustawę XXII z 2014 r. w sprawie podatku od reklam (zwaną dalej „ustawą w sprawie podatku od reklam”). Wskazana ustawa, która weszła w życie w dniu 15 sierpnia 2014 r., ustanowiła nowy specjalny podatek, oparty na progresji szczeblowej, od obrotu pochodzącego z publikacji reklam na Węgrzech (zwany dalej „spornym środkiem podatkowym”). W trakcie badania przez Komisję ustawy w sprawie podatku od reklam w ramach kontroli pomocy państwa władze węgierskie stwierdziły, że celem tego podatku jest wspieranie zasady podziału obciążenia publicznego.
- 4 Zgodnie z tą ustawą każdy, kto publikuje reklamę, podlega spornemu środkowi podatkowemu. Są nim w związku z tym objęte podmioty gospodarcze, które publikują reklamy, takie jak organy prasowe, media audiowizualne lub podmioty zajmujące się publikacją ogłoszeń, z wyjątkiem reklamodawców, czyli zamawiających ogłoszenia reklamowe, oraz agencji reklamowych, które są pośrednikami między reklamodawcami a podmiotami publikującymi reklamy. Podstawą opodatkowania spornego środka podatkowego jest obrót netto uzyskany w danym roku podatkowym z publikacji reklam. Jest on pobierany w uzupełnieniu istniejącego opodatkowania przedsiębiorstw, w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych. Jego terytorialny zakres stosowania obejmuje Węgry.
- 5 Tabela stawek spornego środka podatkowego została zdefiniowana w następujący sposób:
  - 0% dla przedziału podstawy opodatkowania nieprzekraczającego 0,5 mld forintów węgierskich (HUF) (około 1 400 000 EUR);
  - 1% dla przedziału podstawy opodatkowania między 0,5 mld HUF a 5 mld HUF (około 14 mln EUR);
  - 10% dla przedziału podstawy opodatkowania między 5 mld HUF a 10 mld HUF (około 28 mln EUR);
  - 20% dla przedziału podstawy opodatkowania między 10 mld HUF a 15 mld HUF (około 42 mln EUR);
  - 30% dla przedziału podstawy opodatkowania między 15 mld HUF a 20 mld HUF (około 56 mln EUR), oraz
  - 40% dla przedziału podstawy opodatkowania powyżej 20 mld HUF, przy czym ta ostatnia stawka została podniesiona do 50% od dnia 1 stycznia 2015 r.

- 6 Ustawa w sprawie podatku od reklam przewidywała również, że podatnicy, których wynik 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 (rozwiązanie zwane dalej „mechanizmem częściowego odliczania przeniesionych strat”).
- 7 Decyzją z dnia 12 marca 2015 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE i uznała, że progresywny charakter spornego środka podatkowego oraz mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat skutkują przyznaniem pomocy państwa. W decyzji tej Komisja uznała, że progresywny charakter stawek podatku wprowadził różnicowanie między przedsiębiorstwami uzyskującymi wysokie przychody z tytułu reklamy (a zatem dużymi przedsiębiorstwami) i przedsiębiorstwami o niskich przychodach z tego tytułu (a zatem małymi przedsiębiorstwami). Zdaniem tej instytucji sporny środek podatkowy prowadził do selektywnej korzyści na rzecz tych ostatnich. Komisja uznała również, że mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat zawierał selektywną korzyść stanowiącą pomoc państwa.
- 8 W ramach tej samej decyzji Komisja nakazała władzom węgierskim zawieszenie spornego 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).
- 9 Następnie Węgry zmieniły ten środek ustawą nr LXII z 2015 r., przyjętą w dniu 4 czerwca 2015 r. (zwaną dalej „ustawą z 2015 r.”). Progresywna skala spornego środka podatkowego, składająca się z sześciu przedziałów stawek podatkowych od 0% do 50%, została zastąpiona następującą tabelą, na którą składają się dwie stawki podatkowe:
  - 0% dla przedziału podstawy opodatkowania poniżej 100 mln HUF (około 280 000 EUR);
  - 5,3% dla przedziału podstawy opodatkowania od 100 mln HUF wzwyż.
- 10 W dniu 4 listopada 2016 r. Komisja zakończyła formalne postępowanie wyjaśniające poprzez przyjęcie spornej decyzji.
- 11 W art. 1 tej decyzji Komisja stwierdziła, że progresywny charakter spornego środka podatkowego, w tym w wersji wynikającej z ustawy z 2015 r., oraz mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat stanowią pomoc państwa. Zdaniem Komisji pomoc ta została ustanowiona niezgodnie z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, a ponadto była niezgodna z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 1 TFUE. W art. 4 spornej decyzji Komisja nakazała Węgrom odzyskanie od beneficjentów pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 12 Z tego tytułu władze węgierskie zostały zobowiązane do odzyskania od przedsiębiorstw, które uzyskały przychody z tytułu reklamy w okresie między wejściem w życie ustawy w sprawie podatku od reklam a datą zniesienia spornego środka podatkowego albo datą zastąpienia go systemem w pełni zgodnym z prawem Unii w dziedzinie pomocy państwa, kwot odpowiadających różnicy między z jednej strony kwotą podatku, którą przedsiębiorstwa te powinny były zapłacić z zastosowaniem systemu odniesienia polegającego na systemie opodatkowania jednolitą stawką podatkową wynoszącą 5,3%, z zastrzeżeniem wyboru przez władze węgierskie innej stawki, a z drugiej strony kwotą podatku, którą przedsiębiorstwa już zapłaciły lub były zobowiązane zapłacić. Tak więc w wypadku gdy różnica między tymi dwiema kwotami byłaby dodatnia, odpowiednią kwotę należało odzyskać wraz z odsetkami naliczanymi od dnia, w którym upłynął termin zapłaty podatku.
- 13 Komisja wskazała jednak, że odzyskanie pomocy nie będzie konieczne, jeżeli Węgry zniosą sporny środek podatkowy ze skutkiem wstecznym od dnia jego wejścia w życie. Następnie, na przykład od roku 2017, Węgry mogłyby wprowadzić system opodatkowania o charakterze nieprogresywnym, nie wprowadzając rozróżnienia pomiędzy podmiotami gospodarczymi podlegającymi opodatkowaniu.

- 14 Komisja uznała zasadniczo, że sporny środek podatkowy należało zakwalifikować jako „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE z podanych niżej powodów.
- 15 Co się tyczy możliwości przypisania spornego środka podatkowego państwu oraz finansowania go z zasobów państwowych, Komisja wskazała, że w wyniku przyjęcia ustawy w sprawie podatku od reklam Węgry rzekły się przychodów, które musiałyby pobrać od przedsiębiorstw osiągających niższy obrót w związku z uzyskiwaniem przychodów z reklamy, to jest mniejszych przedsiębiorstw, gdyby podlegały one takiemu samemu obowiązkowi podatkowemu jak przedsiębiorstwa osiągające większy obrót w związku z uzyskiwaniem przychodów z reklamy, to jest większe przedsiębiorstwa.
- 16 Co się tyczy istnienia korzyści, Komisja przypomniała, 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 obciążające przedsiębiorstwa o małych obrotach w porównaniu do kosztów obciążających przedsiębiorstwa o wyższych obrotach, a tym samym przysporzyło korzyści mniejszym przedsiębiorstwom w porównaniu z tymi większymi.
- 17 Komisja dodała, że mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat stanowi również korzyść, ponieważ sprowadza się do zmniejszenia obciążenia podatkowego przedsiębiorstw dysponujących przeniesionymi stratami, które nie osiągnęły zysków w 2013 r., w porównaniu z obciążeniem innych przedsiębiorstw, które nie mogły korzystać z tego mechanizmu.
- 18 W ramach badania selektywnego charakteru spornego środka podatkowego Komisja przede wszystkim wyjaśniła, że system odniesienia służący jako kryterium ocenne odpowiada systemowi specjalnego podatku od obrotu uzyskiwanego z publikacji reklam. Jednakże według Komisji progresywna struktura stawek podatku od obrotów z tytułu reklamy nie może stanowić części owego systemu odniesienia. Komisja wskazała, że aby ów system odniesienia sam nie został uznany za pomoc państwa, musi on spełniać dwie przesłanki, a mianowicie, po pierwsze, opierać się na jednolitej stawce podatkowej dla wszystkich przychodów z reklam, a po drugie, nie zawierać czynników mogących przyznać selektywną korzyść niektórym przedsiębiorstwom.
- 19 Komisja uznała następnie, że w niniejszej sprawie progresywność opodatkowania – w zakresie, w jakim pociąga za sobą nie tylko krańcowe stawki, 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 publikujących reklamy na Węgrzech.
- 20 Ponadto instytucja ta uznała, że mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat, zastrzeżony dla przedsiębiorstw, które nie wypracowały zysków w 2013 r., również stanowi odstępstwo od systemu odniesienia, charakteryzującego się opodatkowaniem opartym na obrocie. W tym kontekście zdaniem Komisji koszty ponoszone przez przedsiębiorstwa nie mogą zostać odliczone od podstawy opodatkowania, w przeciwieństwie do tego, co ma miejsce w dziedzinie opodatkowania zysków. Mechanizm ten wprowadza zatem arbitralne rozróżnienie między dwiema grupami przedsiębiorstw znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, a mianowicie z jednej strony przedsiębiorstwami, które przeniosły straty z poprzednich lat podatkowych i nie wypracowały zysku w 2013 r., a z drugiej strony przedsiębiorstwami, które w 2013 r. wypracowały zysk. Możliwość częściowego odliczenia strat istniejących w momencie przyjęcia ustawy w sprawie podatku od reklam jest w sposób konieczny selektywna, ponieważ faworyzuje przedsiębiorstwa dysponujące znacznymi przeniesionymi stratami, w szczególności w związku z ich kumulacją w latach poprzednich.
- 21 Wreszcie, Komisja uznała, że ustawa w sprawie podatku od reklam, zmieniona ustawą z 2015 r., ustanowiła podatek oparty na tych samych zasadach i mający te same cechy co jej wersja pierwotna. Komisja wywnioskowała z tego, że opodatkowanie wynikające z tak zmienionej ustawy miało cechy identyczne z tymi, które pierwotnie doprowadziły do ustalenia pomocy państwa.

- 22 W dniu 16 maja 2017 r. Węgry przyjęły ustawę nr XLVII z 2017 r. o zmianie ustawy w sprawie podatku od reklam. Ustawą tą zniesiono w istocie sporny środek podatkowy z mocą wsteczną.

### **Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok**

- 23 W dniu 16 stycznia 2017 r. Węgry wniosły skargę na sporną decyzję. Odrębnym pismem złożonym w tym samym dniu państwo to przedstawiło wniosek o zawieszenie wykonania, który został oddalony postanowieniem prezesa Sądu z dnia 23 marca 2017 r., Węgry/Komisja (T-20/17 R, niepublikowanym, EU:T:2017:203).
- 24 Postanowieniem z dnia 30 maja 2017 r. prezes dziewiątej izby Sądu dopuścił wniosek Rzeczypospolitej Polskiej o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Węgier.
- 25 Na poparcie skargi Węgry podniosły trzy zarzuty, z których pierwszy dotyczy popełnienia błędu w zakresie kwalifikacji prawnej spornego środka podatkowego jako „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, drugi – naruszenia obowiązku uzasadnienia, a trzeci – nadużycia władzy.
- 26 W zaskarżonym wyroku Sąd uwzględnił pierwszy z tych zarzutów, orzekając, że Komisja błędnie uznała, iż sporny środek podatkowy i mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat stanowią korzyści selektywne. Z tego względu Sąd stwierdził nieważność spornej decyzji bez orzekania w przedmiocie pozostałych zarzutów skargi.

### **Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron**

- 27 W odwołaniu Komisja wnosi do Trybunału o:
- uchylene zaskarżonego wyroku;
  - wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie poprzez oddalenie zarzutów drugiego i trzeciego podniesionych przez Węgry względem spornej decyzji i obciążenie tego państwa kosztami postępowania; oraz
  - tytułem żądania ewentualnego – skierowanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd w celu wydania orzeczenia w przedmiocie zarzutów, co do których się do tej pory nie wypowiedział.
- 28 Węgry, popierane przez Rzeczpospolitą Polską, wnoszą do Trybunału o:
- oddalenie odwołania jako bezzasadnego;
  - obciążenie Komisji kosztami postępowania.

### **W przedmiocie odwołania**

- 29 Na poparcie odwołania Komisja podnosi dwa zarzuty.



***W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim Sąd orzekł, że progresywny charakter spornego środka podatkowego nie prowadzi do selektywnej korzyści***

- 30 W ramach zarzutu pierwszego Komisja utrzymuje, że Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE, orzekając, iż progresywny charakter spornego środka podatkowego nie przysparzał selektywnej korzyści przedsiębiorstwom osiągającym niskie przychody związane z publikacją reklam. Zdaniem tej instytucji Sąd naruszył prawo przy dokonywaniu wykładni i zastosowania każdego z trzech etapów analizy selektywności tego środka. W tym względzie Komisja uważa przede wszystkim, że Sąd błędnie uznał, iż progresywny charakter stawki stanowił część systemu odniesienia, w świetle którego należało oceniać selektywność spornego środka podatkowego. Następnie podnosi ona, że Sąd nie mógł zbadać porównywalności przedsiębiorstw objętych omawianym środkiem w świetle celu innego niż cel podatkowy tego środka. Wreszcie, Komisja utrzymuje, że w ramach analizy uzasadnienia tego środka Sąd błędnie przyjął cel, a mianowicie cel redystrybucji, który nie jest nierozzerwalnie związany z tym środkiem.
- 31 Węgry i Rzeczpospolita Polska kwestionują tę argumentację.
- 32 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału interwencje państw członkowskich w dziedzinach, które nie były przedmiotem harmonizacji prawa Unii, nie są wyłączone z zakresu stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących kontroli pomocy państwa (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 81). Państwa członkowskie powinny zatem powstrzymać się od przyjmowania wszelkich środków podatkowych mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 33 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że kwalifikacja danego środka krajowego jako „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich podanych niżej przesłanek. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub za pośrednictwem zasobów państwa. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (zob. w szczególności 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 53 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 34 Jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą selektywności korzyści, nierozzerwalnie związaną z kwalifikacją środka jako „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, która stanowi jedyny przedmiot zakwestionowania przez Komisję w ramach pierwszego zarzutu rozpatrywanego odwołania, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przesłanka ta wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Ponadto, w przypadku gdy sporny środek jest pomyślany jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowiązek udowodnienia, że nawet jeśli środek ten przewiduje korzyść o charakterze generalnym, przyznaje on wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja, C-270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 49).

- 36 W odniesieniu w szczególności do środków krajowych przyznających korzyść podatkową należy przypomnieć, że tego rodzaju środek, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym może stanowić „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które zmniejszają ciężary ponoszone zwykle przez budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13, 14; a także 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, 72). Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W tym kontekście w celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” Komisja musi najpierw zidentyfikować system odniesienia, czyli „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego systemu odniesienia, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje jednak środków wprowadzających zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu uregulowaniu krajowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie wykaże, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, gdyż wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja, C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43; z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 40; a także z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 44).
- 39 To właśnie w świetle powyższych rozważań należy zbadać, czy w niniejszym przypadku Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE w wykładni nadanej mu przez Trybunał, orzekając zasadniczo, że Komisja nie wykazała, iż progresywny charakter spornego środka podatkowego skutkowało przyznaniem selektywnej korzyści „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”.
- 40 W części pierwszej zarzutu Komisja podnosi, że Sąd naruszył prawo, zarzucając jej ocenę ewentualnego istnienia selektywnej korzyści w świetle błędnego systemu odniesienia i uznając, że progresywne stawki opodatkowania przyjęte przez węgierskiego ustawodawcę stanowiły integralną część tego systemu odniesienia.
- 41 Zdaniem Komisji selektywna korzyść wynikająca ze spornego środka podatkowego polega nie na istnieniu zwolnienia z tytułu części obrotu poniżej określonej kwoty, ponieważ wszystkie zainteresowane przedsiębiorstwa korzystają z tego zwolnienia w odniesieniu do części ich obrotu, która nie przekracza pułapu odpowiadającego części zwolnionej od podatku, lecz na różnicy średniej stawki opodatkowania wynikającej z progresywności stawek. Różnica ta przysparza korzyści przedsiębiorstwom osiągającym niskie przychody, zmniejszając w nieuzasadniony sposób ich obciążenie podatkowe w porównaniu z obciążeniem spoczywającym na innych przedsiębiorstwach w ramach systemu odniesienia, który zdaniem Komisji polega na podatku obrotowym według jednolitej stawki wynoszącej 5,3%. Opodatkowanie według stawek progresywnych nie różni się zatem od sytuacji, w której grupa podatników jest opodatkowana według danej stawki, a inna grupa podatników według innej stawki, co byłoby równoznaczne ze zróżnicowanym traktowaniem porównywalnych przedsiębiorstw.

- 42 W związku z tym pojawia się przede wszystkim pytanie, czy – jak twierdzi Komisja – progresywny charakter stawek przewidziany przez sporny środek podatkowy powinien zostać wyłączony z systemu odniesienia, w świetle którego należało ocenić, czy można było ustalić istnienie selektywnej korzyści, czy też, przeciwnie – jak orzekł Sąd w pkt 78–83 zaskarżonego wyroku – stanowi on integralną część tego systemu.
- 43 W dziedzinie swobód podstawowych rynku wewnętrznego Trybunał orzekł, że w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najbardziej odpowiedni, a więc stosowanie opodatkowania progresywnego zależy od uznania każdego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Vodafone Magyarorszag, C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 49; Tesco-Global Áruhazak, C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo). Stwierdzenie to ma również zastosowanie do pomocy państwa (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 Wynika z tego, że poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, określenie cech konstytutywnych każdego podatku należy do uprawnień dyskrecyjnych państw członkowskich, z poszanowaniem ich autonomii podatkowej, przy czym uprawnienie to powinno w każdym razie być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii. Dotyczy to w szczególności wyboru stawki podatku, która może być proporcjonalna lub progresywna, ale także określenia podstawy opodatkowania i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.
- 45 Te konstytutywne cechy definiują zatem co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy, w odniesieniu do którego należy, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 37 niniejszego wyroku, zbadać przesłankę dotyczącą selektywności.
- 46 W tym względzie należy uściślić, że prawo Unii w dziedzinie pomocy państwa co do zasady nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie zdecydowały się na wybór progresywnych stawek opodatkowania mających na celu uwzględnienie zdolności podatkowej podatników. Okoliczność, że zastosowanie opodatkowania progresywnego jest w praktyce bardziej powszechne w dziedzinie opodatkowania osób fizycznych, nie oznacza, że zakazane jest korzystanie z tego opodatkowania również w celu uwzględnienia zdolności podatkowej osób prawnych, w szczególności przedsiębiorstw.
- 47 Prawo Unii nie stoi zatem na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie progresywne opierało się na obrocie również w przypadku, gdy nie ma ono na celu wyrównania negatywnych skutków, które mogłyby wynikać z działalności opodatkowanej. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, kwota obrotu stanowi bowiem co do zasady neutralne kryterium rozróżnienia i jednocześnie istotny wskaźnik zdolności płatniczej podatników (zob. podobnie wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Vodafone Magyarorszag, C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 50; Tesco-Global Áruhazak, C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 70). Z żadnego przepisu ani z żadnej zasady prawa Unii, w tym w dziedzinie pomocy państwa, nie wynika, by stosowanie progresywnych stawek było zastrzeżone wyłącznie do opodatkowania zysków. Ponadto, podobnie jak w przypadku obrotu, sam zysk jest jedynie względnym wskaźnikiem zdolności płatniczej. Okoliczność, że stanowi on, jak uważa Komisja, bardziej istotny lub dokładniejszy wskaźnik niż obrót, jest bez znaczenia w dziedzinie pomocy państwa, ponieważ prawo Unii w tej dziedzinie dotyczy jedynie zniesienia korzyści selektywnych, z których mogłyby korzystać niektóre przedsiębiorstwa ze szkodą dla innych, znajdujących się w porównywalnej sytuacji. To samo dotyczy istnienia ewentualnej sytuacji podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, związanej z kumulacją opodatkowania obrotu i opodatkowania zysków.
- 48 Z powyższego wynika, że konstytutywne cechy podatku, do którego należą progresywne stawki podatkowe, stanowią co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy dla celów analizy przesłanki selektywności. Niemniej jednak nie jest wykluczone, że cechy te mogą w niektórych przypadkach ujawnić element oczywiście dyskryminujący, czego wykazanie należy jednak do Komisji.



- 49 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), nie podważa powyższych rozważań. Przeciwnie, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 47–52 opinii, w sprawie, w której zapadł ten wyrok, system podatkowy został ukształtowany zgodnie z oczywiście dyskryminującymi parametrami, mającymi na celu obejście prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa. Wynikało to w tej sprawie z wyboru kryteriów opodatkowania sprzyjających niektórym spółkom „offshore”, które były niespójne w świetle wskazanego przez prawodawcę celu polegającego na ustanowieniu ogólnego opodatkowania obciążającego wszystkie przedsiębiorstwa.
- 50 W niniejszej sprawie, jak wynika z pkt 3–6 i 9 niniejszego wyroku, ustawodawca węgierski wprowadził w drodze ustawy w sprawie podatku od reklam sporny środek podatkowy polegający na specjalnym podatku opartym na progresji szczeblowej, pobieranym od obrotu pochodzącego z publikacji reklam na Węgrzech, mającym zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw. Skala tego podatku, który wbrew twierdzeniom Komisji ma charakter podatku bezpośredniego, została zmieniona ustawą z 2015 r., ale jej cechy pozostały niezmienione. Komisja nie wykazała, że te cechy, przyjęte przez węgierskiego ustawodawcę przy skorzystaniu z uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących mu w ramach jego autonomii podatkowej, zostały pomyślane w sposób oczywiście dyskryminujący w celu obejścia wymogów wynikających z prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa. W tych okolicznościach progresywny charakter stawek spornego środka podatkowego należy postrzegać jako nieodłącznie związany z systemem odniesienia lub z „normalnym” systemem podatkowym, w świetle którego należy oceniać istnienie w niniejszej sprawie selektywnej korzyści.
- 51 Sąd nie naruszył zatem prawa, orzekając w pkt 78–83 zaskarżonego wyroku, że uznając, iż progresywna skala spornego środka podatkowego nie była częścią systemu odniesienia, w świetle którego należało ocenić selektywny charakter tego środka, Komisja błędnie oparła się na niekompletnym i fikcyjnym systemie odniesienia. Z powyższego wynika, że część pierwszą zarzutu pierwszego należy oddalić jako bezzasadną.
- 52 Jako że błąd popełniony przy określaniu systemu odniesienia w sposób konieczny powoduje wadliwość całej analizy przesłanki dotyczącej selektywności [zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 107], nie ma potrzeby orzekania w przedmiocie części drugiej i trzeciej zarzutu pierwszego.
- 53 Z powyższego wynika, że zarzut pierwszy odwołania należy oddalić w całości jako bezzasadny.

***W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE w zakresie, w jakim Sąd orzekł, że mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat nie prowadzi do selektywnej korzyści***

- 54 W zarzucie drugim Komisja podnosi, że Sąd naruszył prawo, uznając, iż mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat pozwalający przedsiębiorstwom, których wynik przed opodatkowaniem w roku podatkowym 2013 był zerowy lub ujemny, na odliczenie 50% ich przeniesionych strat od podstawy opodatkowania za rok 2014, nie miał charakteru selektywnej korzyści. Jej zdaniem, stwierdzając powyższe, Sąd błędnie zinterpretował zakres 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 97).
- 55 Węgry i Rzeczpospolita Polska kwestionują tę argumentację.
- 56 Należy w tym względzie przypomnieć, że co do zasady, jak wynika z pkt 36 niniejszego wyroku, korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych nie ma charakteru „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

- 57 Jak wskazano w pkt 34–38 niniejszego wyroku, w celu ustalenia selektywnego charakteru danego środka należy sprawdzić, w świetle systemu podatkowego zidentyfikowanego jako stanowiący system odniesienia lub „normalny” system podatkowy, czy środek ten wprowadza wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego rozpatrywanemu uregulowaniu krajowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, zróżnicowanie, które nie jest uzasadnione charakterem i strukturą tego uregulowania.
- 58 Wynika z tego w szczególności, iż okoliczność, że jedynie podatnicy spełniający przesłanki stosowania środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru (zob. podobnie w szczególności 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). Nie można również wywodzić selektywnego charakteru środka z samego faktu, że ma on charakter przejściowy, ponieważ decyzja o ograniczeniu jego stosowania w czasie w celu zapewnienia stopniowego przejścia między dawnym i nowym uregulowaniem podatkowym wchodzi w zakres uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich, o których mowa w pkt 44 niniejszego wyroku.
- 59 W niniejszej sprawie, ustanawiając mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat, ustawodawca węgierski zamierzał ograniczyć obciążenie podatkowe przedsiębiorstw najsłabszych pod względem ekonomicznym za pierwszy rok ich objęcia spornym środkiem podatkowym, tym bardziej że środek ten został wprowadzony w trakcie roku. Ponieważ mechanizm ten został pomyślany na wstępie jako przejściowy, nie można go uznać za stanowiący część systemu odniesienia lub „normalnego” systemu podatkowego, w świetle którego należy przeprowadzić analizę jego selektywnego charakteru, nawet jeśli jest on zbliżony do przepisu dotyczącego podstawy opodatkowania.
- 60 Należy zatem zbadać, czy mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat wprowadza różnicę w traktowaniu podmiotów gospodarczych znajdujących się – w świetle celu realizowanego przez ustawę w sprawie podatku od reklam – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- 61 W tej kwestii mechanizm ten wprowadza rozróżnienie pomiędzy z jednej strony przedsiębiorstwami dysponującymi stratami przeniesionymi z poprzednich lat podatkowych, o ile nie osiągnęły zysków w roku podatkowym 2013, a z drugiej strony przedsiębiorstwami, które osiągnęły zyski w roku podatkowym 2013, ponieważ tylko te pierwsze mogą powołać się na możliwość odliczenia owych przeniesionych strat do celów obliczenia podstawy spornego środka podatkowego za rok 2014.
- 62 W świetle realizowanego przez węgierskiego ustawodawcę celu redystrybucji poprzez przyjęcie ustawy w sprawie podatku od reklam, o czym świadczy progresywny charakter spornego przepisu podatkowego, te dwie kategorie przedsiębiorstw nie znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Wybór podstawy wymiaru wyrażonej w odniesieniu do obrotu nie czyni bowiem ustanowienia przepisu przejściowego uwzględniającego zysk niespójnym w stosunku do tego celu, jako że zysk stanowi również, jak podniosła także Komisja w innej części swej argumentacji, wskaźnik jednocześnie neutralny i istotny, aczkolwiek względny, zdolności płatniczej przedsiębiorstw.
- 63 Jak podkreśliła rzecznik generalna w pkt 109 opinii i jak orzekł Sąd w pkt 122 zaskarżonego wyroku, kryterium dotyczące braku zysków za rok 2013 ma w tym względzie charakter obiektywny, ponieważ zainteresowane przedsiębiorstwa miały z tego punktu widzenia niższą zdolność podatkową od pozostałych przedsiębiorstw w dniu wejścia w życie ustawy o podatku w sprawie reklam w trakcie roku 2014 r.
- 64 Ustawodawca węgierski mógł zatem, nie naruszając prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa, połączyć w pierwszym roku stosowania tej ustawy środek dotyczący zdolności płatniczej wynikający z kwoty obrotu z mechanizmem pozwalającym na uwzględnienie przeniesionych strat przez przedsiębiorstwa, które nie osiągnęły zysków w roku podatkowym 2013.

- 65 Okoliczność, że przedsiębiorstwa mogące skorzystać z mechanizmu częściowego odliczenia przeniesionych strat były już możliwe do zidentyfikowania w dniu ustanowienia spornego środka podatkowego, nie może sama w sobie podważyć tego wniosku.
- 66 Nie można zresztą uwzględnić argumentacji Komisji, wedle której Sąd w pkt 119–122 zaskarżonego wyroku błędnie zinterpretował zakres 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), orzekając, że władze węgierskie, przyjmując mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat, wprowadziły różnicowanie oparte na obiektywnym i losowym kryterium niewprowadzającym żadnej selektywności.
- 67 Należy przypomnieć w tym względzie, że w pkt 77–83 tego ostatniego wyroku Trybunał orzekł w szczególności, iż środki podatkowe ustanawiające warunek związany z uwzględnieniem zysków osiągniętych przez podatnika nie mogą z tego tylko powodu zostać uznane za selektywne, ponieważ takie zyski są konsekwencją zdarzenia losowego, polegającego na tym, że w trakcie okresu opodatkowania dany podmiot osiąga małe lub, przeciwnie, bardzo duże zyski. Tymczasem, jak orzekł w istocie Sąd w pkt 120 zaskarżonego wyroku, o ile rozumowanie to zostało przyjęte w kontekście sprawy, w której podstawa opodatkowania spornych środków podatkowych opierała się na kryteriach innych niż zyski, takich jak liczba pracowników i zajmowanie lokali wykorzystywanych do celów działalności gospodarczej, o tyle ma ono zastosowanie również wtedy, gdy dana korzyść podatkowa jest, tak jak w niniejszej sprawie, oparta na obniżeniu podstawy opodatkowania odnoszącej się do obrotu, z uwzględnieniem braku zysków w danym roku podatkowym oraz istnienia przeniesionych strat i wpisuje się w związku z tym w ramy samego celu redystrybucji zamierzonego przez przepisy podatkowe ustanawiające tę korzyść, ujęte w nawiązaniu do zdolności płatniczej opodatkowanych przedsiębiorstw.
- 68 Wynika stąd, jak słusznie orzekł Sąd w pkt 117–123 zaskarżonego wyroku, że Komisja niesłusznie uznała, iż mechanizm częściowego odliczania przeniesionych strat prowadził do powstania selektywnej korzyści stanowiącej pomoc państwa na rzecz przedsiębiorstw, których wynik przed opodatkowaniem w roku podatkowym 2013 był zerowy lub ujemny i które dysponowały przeniesionymi stratami. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, nie można w tym względzie zarzucać Sądowi, że orzekł *ultra petita*. Zarzut drugi odwołania należy zatem oddalić jako bezzasadny.
- 69 Ponieważ należy oddalić obydwa zarzuty podniesione przez Komisję na poparcie odwołania, odwołanie to należy oddalić w całości.

### **W przedmiocie kosztów**

- 70 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Węgry wniosły o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.
- 71 Artykuł 184 § 4 regulaminu postępowania przewiduje, że jeżeli interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, bierze udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym lub ustnym, Trybunał może zdecydować, że pokrywa on własne koszty. W niniejszej sprawie Rzeczpospolita Polska, występująca jako interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, brała udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym i ustnym. Ponieważ Rzeczpospolita Polska popierała żądania Węgier i wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, należy obciążyć Komisję jej kosztami postępowania [zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 113, 114].

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Odwołanie zostaje oddalone.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania, w tym kosztami poniesionymi przez Rzeczpospolitą Polską.**

Podpisy