



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 15. listopada 2020.¹

Predmet C-596/19 P

**Europska komisija
protiv**

Mađarske

„Žalba – Državne potpore – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Porez na oglašavanje koji se temelji na prometu – Prednost i selektivnost – Kriterij ispitivanja prilikom uspostave referentnog sustava – Usklađenost referentnog sustava – Prednost u pogledu progresivne porezne stope – Kriterij ispitivanja prilikom odstupanja od referentnog sustava – Prednost na temelju mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka u prvoj poreznoj godini – Nejednako postupanje – Razlozi za opravdanje nejednakog postupanja – Prijelazna odredba kao potpora”

I. Uvod

1. Ova žalba omogućuje Sudu da ponovno² ispita novi porezni zakon s obzirom na pravila o državnim potporama. U skladu s međunarodnom tendencijom, Mađarska izravni porez koji se primjenjuje na poduzetnike nije temeljila na dobiti, nego na prometu, pri čemu je odabrala progresivnu strukturu oporezivanja. Time su se, slično kao i u europskom porezu na digitalne usluge koji je predložila Komisija³, prije svega trebali obuhvatiti i oporezivati poduzetnici koji ostvaruju veliki promet (stoga veliki poduzetnici). Zakonom se za prvu poreznu godinu kao prijelazno razdoblje još predviđalo djelomično uzimanje u obzir eventualnih gubitaka iz prethodne godine.

2. Budući da se prosječna porezna stopa povećava s veličinom prometa, to dovodi do određene poštode, odnosno preraspodjele poreznog opterećenja u korist „manjih” poduzetnika. Čak i ako su planirani porez na digitalne usluge na razini Unije i porez na oglašavanje u Mađarskoj slični u tom pogledu, Komisija u mađarskom porezu vidi potporu u korist manjih poduzetnika koji se „oporezuju po nižoj stopi”. Mogućnošću uzimanja u obzir gubitaka u godini u kojoj se uvodi porez također se daje prednost poduzetnicima koji su u prethodnoj godini imali gubitke u odnosu na poduzetnike koji nisu imali takve gubitke. Zbog toga je Komisija od Mađarske zahtijevala da zatraži povrat potpora koje su s time povezane te da stoga naknadno naplati porez po poreznoj stopi od 5,3 %. Mađarska je nakon toga ukinula porez na oglašavanje s retroaktivnim učinkom, ali Komisijino postupanje, slično kao i Poljska u usporednom postupku⁴, smatra zadiranjem u svoju poreznu autonomiju.

1 Izvorni jezik: njemački

2 To je prvi puta bio slučaj u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) u kojoj se Komisija protivila donošenju novog zakona o porezu na dobit u Gibraltaru. Činjenice su bile slične u presudama od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281) i od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM(2018) 148 *final*

4 Taj se postupak vodi pred Sudom pod brojem predmeta C-562/19 P.

3. Time se u ovom žalbenom postupku ne postavlja samo pitanje može li progresivni porez koji se primjenjuje na poduzetnike uopće predstavljati selektivnu prednost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Također se postavlja pitanje jesu li pravila o državnim potporama pravilno sredstvo kako bi se nacionalno porezno zakonodavstvo ispitalo na toj razini i, kao što je to slučaj u ovom predmetu, kako bi se njihova primjena obustavila na nekoliko godina. S time je povezano pitanje treba li u pravilima o državnim potporama u pogledu općenitih poreznih zakona primijeniti kriterij ispitivanja koji se razlikuje od kriterija koji se primjenjuje na individualne proračunske potpore.

4. Također valja uzeti u obzir da se u pogledu temeljnih sloboda već provodi intenzivni nadzor diskriminacije. Sud je u ovom slučaju već presudio da su dva slična izravna poreza u Mađarskoj, koji se primjenjuju na poduzetnike i koji se temelje na prometu, u pogledu svoje logike preraspodjele u skladu s temeljnim slobodama⁵. Točno je da se usporedive skupine razlikuju, što je pravilno istaknula Komisija na raspravi: temeljne slobode zabranjuju diskriminaciju inozemnih poduzetnika u poreznom pravu, odnosno zabranjuju potpore kojima se daje prednost „određenim poduzetnicima”. Međutim, cilj obiju zabrana diskriminacije jest stvaranje unutarnjeg tržišta. Ako je neka mjera u skladu s načelom zabrane diskriminacije temeljnih sloboda, ta mjera u pravilu ne smije biti ni potpora protivna unutarnjem tržištu.

5. Opći sud⁶ u općem mađarskom poreznom zakonu ni u pogledu progresivne porezne stope ni u pogledu mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka nije prepoznao nikakvu selektivnu prednost za druge poduzetnike. Komisija to osporava svojom žalbom i Sud sad treba ispitati je li u tom pogledu riječ o državnoj potpori.

II. Pravni okvir

6. Pravni okvir čine članak 107. i sljedeći članci UFEU-a. Postupak u vezi s nezakonitim potporama uređuje se u poglavlju III. Uredbe (EU) 2015/1589 o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. UFEU-a⁷ (u daljnjem tekstu: Uredba 2015/1589).

III. Okolnosti spora

7. Mađarska je 11. lipnja 2014. donijela Zakon XXII. iz 2014. o porezu na oglašavanje (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na oglašavanje). Taj zakon stupio je na snagu 15. kolovoza 2014. i uveo je novi poseban porez, progresivnih poreznih stopa po razredima, na prihode ostvarene oglašavanjem u Mađarskoj (u daljnjem tekstu: porez na oglašavanje). Taj se porez primjenjuje uz postojeće poreze na poslovanje, među ostalim i uz porez na dobit. Tijekom istražnog postupka o Zakonu o porezu na oglašavanje, koji je provela Komisija u okviru nadzora nad državnim potporama, mađarske su vlasti tvrdile da je svrha tog zakona promicanje načela podjele javnih obveza.

8. U skladu sa Zakonom o porezu na oglašavanje, onaj tko objavi oglas obveznik je poreza na oglašavanje. Stoga su porezni obveznici oni koji oglase učine javno dostupnima (tiskovine, audiovizualni mediji, oglasnici), ali ne i oglašivači, pa ni reklamne agencije koje su posrednici između oglašivača i objavitelja oglasa. Oporezivi iznos tog poreza je godišnji neto promet od objave oglasa. Navedeni porez primjenjuje se na državnom području Mađarske.

⁵ Presude od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) i od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139)

⁶ Presuda od 27. lipnja 2019., Mađarska/Komisija (T-20/17, EU:T:2019:448)

⁷ Uredba Vijeća od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (SL 2015., L 248, str. 9. i ispravak SL 2017., L 186, str. 17.)

9. Ljestvica progresivnih poreznih stopa određena je kako slijedi:

- 0 % za dio prometa koji iznosi manje od 0,5 milijardi mađarskih forinti (oko 1 562 000 eura);
- 1 % za dio prometa koji iznosi od 0,5 milijardi mađarskih forinti do 5 milijardi mađarskih forinti (oko 15 620 000 eura);
- 10 % za dio prometa koji iznosi od 5 milijardi mađarskih forinti do 10 milijardi mađarskih forinti (oko 31 240 000 eura);
- 20 % za dio prometa koji iznosi od 10 milijardi mađarskih forinti do 15 milijardi mađarskih forinti (oko 47 000 000 eura);
- 30 % za dio prometa koji iznosi od 15 milijardi mađarskih forinti do 20 milijardi mađarskih forinti (oko 62 500 000 eura);
- 40 % za dio prometa koji iznosi više od 20 milijardi mađarskih forinti (oko 94 000 000 eura) (ova posljednja stopa povećana je na 50 % s početkom od 1. siječnja 2015.).

10. Porezni obveznici čija je dobit prije oporezivanja u 2013. bila jednaka nuli ili negativna mogli su od oporezivanja iznosa za 2014. odbiti 50 % gubitaka prenesenih iz prethodnih godina (u daljnjem tekstu: mogućnost uzimanja u obzir gubitaka).

11. Komisija je 12. ožujka 2015. donijela odluku kojom je otvorila službeni istražni postupak u pogledu državnih potpora, predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a, u odnosu na Zakon o porezu na oglašavanje, ocjenjujući da progresivnost poreznih stopa i mogućnost uzimanja u obzir gubitaka predstavljaju državnu potporu. U toj odluci Komisija je ocijenila da se progresivnom poreznom stopom pravi razlika između poduzetnika koji imaju velike prihode od oglašavanja (odnosno većih poduzetnika) i poduzetnika koji imaju male prihode od oglašavanja (odnosno manjih poduzetnika). Potonjim poduzetnicima daje se selektivna prednost na temelju njihove veličine. Isto tako, poduzetnicima koji nisu ostvarili dobit u 2013. daje se selektivna prednost koja predstavlja državnu potporu jer imaju mogućnost uzeti u obzir gubitke.

12. U okviru te odluke Komisija je izdala nalog za obustavu u odnosu na mjeru o kojoj je riječ. Nakon toga Mađarska je Zakonom LXII. iz 2015. od 4. lipnja 2015. izmijenila Zakon o porezu na oglašavanje. Progresivnu ljestvicu sa šest poreznih stopa, u rasponu od 0 % do 50 %, zamijenila je sustavom dvostruke stope, kako slijedi:

- 0 % za dio prometa od 15 milijuna mađarskih forinti do 100 milijuna mađarskih forinti (oko 312 000 eura);
- 5,3 % na dio prometa veći od 100 milijuna mađarskih forinti.

13. Komisija je Odlukom (EU) 2017/329 od 4. studenoga 2016. o mjeri SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) koju je provela Mađarska u vezi s oporezivanjem prometa od oglašavanja okončala službeni istražni postupak⁸ (u daljnjem tekstu: negativna odluka).

14. U članku 1. negativne odluke Komisija je zaključila da porezni sustav, koji se sastoji od progresivnih poreznih stopa i odredaba o mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka za poduzetnike koji nisu ostvarili dobit u 2013., uveden Zakonom XXII. iz 2014. o porezu na oglašavanje, uključujući i verziju koja proizlazi iz izmjene od 4. lipnja 2015., predstavlja državnu potporu. Mađarska je tu

⁸ SL 2017., L 49, str. 36.

potporu nezakonito uvela, protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a. Ta potpora također nije spojiva s unutarnjim tržištem s obzirom na članak 107. UFEU-a. U članku 4. negativne odluke Komisija je naložila Mađarskoj da osigura da korisnici vrate potpore proglašene nespojivima s unutarnjim tržištem.

15. U tom pogledu mađarske vlasti trebale su od poduzetnika, koji su ostvarili promet od oglašavanja tijekom razdoblja od stupanja na snagu Zakona o porezu na oglašavanje u 2014. do njegova ukidanja ili njegove zamjene sustavom koji bi u potpunosti bio u skladu s pravilima o državnim potporama, osigurati povrat razlike između: iznosa (1) poreza koji su poduzetnici trebali platiti na temelju primjene referentnog sustava u skladu s pravilima o državnoj potpori (uz jedinstvenu poreznu stopu od 5,3 %, osim ako mađarske vlasti ne odaberu drugu stopu, bez odbitka prenesenih gubitaka) i iznosa (2) poreza koji su poduzetnici već platili ili su morali platiti. Prema tome, ako je razlika između iznosa (1) i iznosa (2) pozitivna, tada iznos potpore treba vratiti, uključujući i kamate koje teku od dana dospijeca poreza.

16. Komisija je međutim navela da povrat nije potreban ako Mađarska ukine predmetni porezni sustav s retroaktivnim učinkom od dana njegova stupanja na snagu 2014. U budućnosti, primjerice od 2017., mogla bi uvesti porezni sustav koji nije progresivan i koji ne stvara razliku između gospodarskih subjekata poreznih obveznika.

17. Komisija je kvalifikaciju predmetnog sistema kao državne potpore opravdala na sljedeći način:

18. Mađarska se, zbog toga što je donijela Zakon o porezu na oglašavanje, odrekla sredstava koja bi inače trebala prikupiti od poduzetnika s manjim prometom (odnosno od manjih poduzetnika) da ti poduzetnici podliježu jednakoj razini poreza kao i poduzetnici s velikim prometom (odnosno veliki poduzetnici).

19. Pritom je Komisija podsjetila da mjere kojima se smanjuju troškovi koje obično snosi poduzetnik predstavljaju, upravo kao i pozitivne koristi, prednost. U ovom slučaju oporezivanjem po znatno nižoj poreznoj stopi smanjuju se troškovi koje moraju snositi poduzetnici s malim prometom u odnosu na poduzetnike s velikim prometom, zbog čega takvo oporezivanje daje prednost manjim poduzetnicima u odnosu na veće poduzetnike.

20. Mogućnost uzimanja u obzir gubitaka, koju Zakon o porezu na oglašavanje daje poduzetnicima koji 2013. nisu ostvarili dobit, također predstavlja prednost. Time se smanjuje njihovo porezno opterećenje u odnosu na poduzetnike koji ne mogu iskoristiti taj odbitak.

21. Prilikom ispitivanja selektivnosti, Komisija je prije svega navela da je referentni sustav onaj koji se sastoji od posebnog poreza na promet ostvarenog pružanjem usluga oglašavanja. Komisija je međutim smatrala da progresivna struktura stope poreza na oglašavanje ne može biti dio tog referentnog sustava. Naime, da se sam referentni sustav ne bi smatrao državnim potporom, on mora, kako je Komisija navela, zadovoljiti dva uvjeta: 1. mora sadržavati istu jedinstvenu poreznu stopu za sve prihode od oglašavanja i 2. ne smije postojati nijedan element posredstvom kojeg bi se određenim poduzetnicima pružila selektivna prednost.

22. U tom pogledu Komisija je potom ocijenila da progresivna struktura oporezivanja predstavlja odstupanje od referentnog sustava koji se sastoji od poreza na oglašavanje s istom jedinstvenom poreznom stopom koja se primjenjuje na sve gospodarske subjekte koji se bave oglašavanjem u Mađarskoj zato što ne samo da uključuje granične porezne stope, nego uključuje i srednje porezne stope, različite od poduzetnika do poduzetnika.

23. Nadalje, Komisija je smatrala i da mogućnost uzimanja u obzir gubitaka, koja se daje isključivo poduzetnicima koji 2013. nisu ostvarili dobit, također predstavlja odstupanje od referentnog sustava, odnosno od pravila o oporezivanju subjekata na temelju njihova prometa od oglašavanja. Prema mišljenju Komisije, s obzirom na to da se porez na oglašavanje odnosi na promet, troškovi se, suprotno onomu što vrijedi za porez na dobit, ne bi smjeli moći odbiti od porezne osnovice. Ta mjera uvodi proizvoljno razlikovanje dviju grupa poduzetnika koji su u usporedivoj pravnoj i činjeničnoj situaciji, odnosno poduzetnika koji su imali prenesene gubitke i koji nisu ostvarili dobit u 2013. i poduzetnika koji su 2013. ostvarili dobit. Odbitak gubitaka koji su već postojali u vrijeme donošenja Zakona o porezu na oglašavanje može dovesti do selektivnosti jer ta mogućnost stavlja poduzetnike koji imaju znatne prenesene gubitke u povoljniji položaj.

24. Što se tiče izmijenjene verzije poreza na oglašavanje iz 2015. godine, Komisija je navela da se ona zasniva na istim načelima i da ima iste značajke kao i porez na oglašavanje iz 2014. Slijedom navedenoga, Komisija je zaključila da Zakon o porezu na oglašavanje, kako je izmijenjen 2015., sadržava elemente istovjetne onima koje je proglasila državnom potporom u okviru sustava iz 2014.

25. Mađarska je 16. siječnja 2017. podnijela tužbu protiv negativne odluke. Istog dana Mađarska je podnijela zahtjev za suspenziju primjene negativne odluke koji je odbijen rješenjem od 23. ožujka 2017.⁹.

26. Mađarska je 16. svibnja 2017. donijela Zakon XLVII iz 2017. kojim je izmijenjen Zakon o porezu na oglašavanje. Taj je zakon u biti ukinuo retroaktivni učinak poreza na oglašavanje.

27. Predsjednik devetog vijeća Općeg suda je rješenjem od 30. svibnja 2017. dopustio intervenciju Republike Poljske u potporu Mađarskoj.

28. Opći sud je pobijanom presudom od 27. lipnja 2019. na tužbeni zahtjev Mađarske poništio Komisijinu negativnu odluku.

IV. Postupak pred Sudom

29. Komisija je 6. kolovoza 2019. podnijela ovu žalbu protiv presude Općeg suda. Komisija od Suda zahtijeva da se

- ukine pobijana presuda;
- odbiju drugi i treći tužbeni razlog koje je Mađarska navela protiv pobijanih odluka i da joj se naloži snošenje troškova postupka;
- podredno, predmet vrati Općem sudu kako bi odlučio o tužbenim razlozima koje još nije ispitao.

30. Mađarska, koju podupire Republika Poljska, od Suda zahtijeva da se

- žalba odbije kao neosnovana;
- Komisiji naloži snošenje troškova postupka.

31. Mađarska, Poljska i Komisija podnijele su pisana očitovanja Sudu te su iznijele usmena očitovanja o žalbi na raspravi održanoj 1. rujna 2020.

⁹ Rješenje od 23. ožujka 2017., Mađarska/Komisija (T-20/17 R, neobjavljeno, EU:T:2017:203)

V. Žalbeni razlozi

32. Komisija ističe dva žalbena razloga. Prvim žalbenim razlogom Komisija ističe da je Opći sud pogrešno primijenio članak 107. stavak 1. UFEU-a time što je osporio selektivnu prednost mađarskog poreza na oglašavanje u korist poduzetnika s manjim prometom. U skladu s drugim žalbenim razlogom, Opći sud je pogrešno primijenio članak 107. stavak 1. UFEU-a jer, suprotno mišljenju Općeg suda, mogućnost uzimanja u obzir gubitaka predstavlja selektivnu prednost.

A. Prvi žalbeni razlog: pogrešno tumačenje članka 107. stavka 1. UFEU-a

33. Svojim prvim žalbenim razlogom Komisija ističe pogrešku koja se tiče prava koju je počinio Opći sud prilikom tumačenja članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naposljetku ističe da je Opći sud pogrešno osporio selektivnu prednost, a time i potporu. To obrazlaže u trima dijelovima time da je Opći sud odabrao pogrešan referentni okvir (odjeljak 1.a), da je usporedivost poduzetnika ispitao s obzirom na cilj koji nije fiskalne prirode (odjeljak 2.a) te da je prilikom ispitivanja selektivnosti uzeo u obzir cilj koji nije nužno povezan s porezom na oglašavanje (odjeljak 2.b).

34. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, od koje je polazio i Opći sud, kako bi se nešto kvalificiralo „državnom potporom” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, mora se, kao prvo, raditi o intervenciji države ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Četvrto, ona mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje¹⁰. U ovom slučaju treba ispitati samo pravno stajalište Općeg suda u pogledu obilježja selektivne prednosti.

35. U skladu s uobičajenim kriterijem ispitivanja, odlučujuće je jesu li pretpostavke za porezne pogodnosti izabrane prema mjerilima nacionalnog poreznog sustava bez diskriminacije¹¹. Stoga, kao prvo, treba utvrditi redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici (takozvani referentni okvir). Na temelju tog redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava treba potom, kao drugo, ocijeniti je li pogodnost koja je odobrena predmetnom poreznom mjerom neopravdano odstupanje i, stoga, selektivna¹².

1. Postojanje selektivne prednosti, odnosno točnog odabira referentnog okvira (prvi dio prvog žalbenog razloga)

36. Komisija osobito ističe da je Opći sud, prilikom ispitivanja toga postoji li selektivna prednost, odabrao pogrešan referentni okvir. Dok je Komisija polazila od poreza koji se temelji na prometu s jedinstvenom (proporcionalnom) poreznom stopom (očito u iznosu od 5,3 %), Opći sud se pogrešno oslonio na progresivno oporezivanje koje je odabrao mađarski zakonodavac.

¹⁰ Presude od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 38.), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53.) i od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 40.).

¹¹ Vidjeti u tom smislu i presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.) i od 14. siječnja 2015., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 53.); izvan poreznog prava vidjeti izričito presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 53. i 55.).

¹² Vidjeti u tom pogledu, među ostalim, presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36.).

a) Selektivna prednost dodijeljena na temelju općeg poreznog zakona: pristup ispitivanja prilikom uspostave referentnog okvira

37. Budući da članak 107. stavak 1. UFEU-a uopće ne sadržava zahtjev koji se odnosi na referentni okvir te njegovo ispitivanje uvijek iznova predstavlja značajne poteškoće, a u tom pogledu upućujem na dvojbe koje je u međuvremenu istaknulo više nezavisnih odvjetnika¹³, valja detaljnije razmotriti taj aspekt.

38. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, državnim potporama smatraju se intervencije koje su bez obzira na svoj oblik takve da mogu staviti poduzetnike izravno ili neizravno u povoljniji položaj ili koje se treba smatrati gospodarskom prednošću koju poduzetnik korisnik ne bi ostvario u normalnim tržišnim uvjetima¹⁴.

39. Ta se sudska praksa primjenjuje na porezno pravo. Porezna mjera koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika može ulaziti u područje primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a¹⁵. Pritom se potporama osobito smatraju intervencije koje smanjuju troškove koji *uobičajeno* opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, iste naravi i imaju identične učinke¹⁶.

40. Ta se sudska praksa temeljila na poreznim izuzećima koje pojedinačnog poduzetnika oslobađaju ili pošteđuju poreznog opterećenja koje se stvarno primjenjuje¹⁷. Budući da u ovom slučaju svi poduzetnici „ostvaruju korist” od olakšice (koja iznosi do 0,5 milijardi mađarskih forinti, odnosno 100 milijuna mađarskih forinti u izmijenjenoj verziji) te svi poduzetnici „ostvaruju korist” i od manjih poreznih stopa od 1 % do 30 % za kategoriju prometa koja godišnje iznosi od 0,5 milijardi do 20 milijardi mađarskih forinti, to ne može biti selektivna prednost. Različita prosječna porezna stopa, koja proizlazi iz progresivne strukture oporezivanja, mogla bi u krajnjem slučaju predstavljati prednost kojom se pogoduje poreznim obveznicima s manjim prometom.

1) Načelo: određuje li „uobičajeno” oporezivanje Komisija ili država članica?

41. Naposljetku, u prvom Komisijinom žalbenom razlogu postavlja se pitanje o pravnoj nadležnosti, odnosno pitanje tko određuje porezne troškove koje *obično* trebaju snositi poduzetnici, tako da bi neoporezivanje drugih poduzetnika tim poduzetnicima stvorilo prednost. Prema Komisijinu mišljenju, „uobičajeno” oporezivanje je porez na prihod koji se temelji na prometu s proporcionalnom poreznom stopom (nepoznatog iznosa, odnosno u iznosu od 5,3 %). Mađarski zakonodavac smatra da je

¹³ Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, t. 61. i sljedeće), mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, t. 88. i sljedeće) i moje mišljenje u predmetu Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, t. 151. i sljedeće), predmetu Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, t. 163. i sljedeće), predmetu ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 76. i sljedeće), spojenim predmetima ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853, t. 74. i sljedeće) i u spojenim predmetima ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854, t. 76. i sljedeće).

¹⁴ Presude od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 65.) i od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.), slično i u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 71. – „uobičajeno opterećuju proračun”).

¹⁵ Vidjeti, među ostalim, presude od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72.) i od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.).

¹⁶ Presude od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 66.), od 19. ožujka 2013., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 101.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 71.) i od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 13.).

¹⁷ Vidjeti presude od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 28.), od 28. lipnja 2018., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 97.), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 68.), od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550) i od 10. siječnja 2006., Cassa di Risparmio di Firenze i dr. (C-222/04, EU:C:2006:8, t. 132.).

„uobičajeno” oporezivanje porez na prihod koji se temelji na prometu s progresivnom poreznom stopom u izmijenjenoj verziji koja iznosi od 0 % do nešto manje od 5,3 %. Različite prosječne porezne stope koje proizlaze iz progresivnog oporezivanja nužna su posljedica, a time i uobičajeno oporezivanje. Mađarska se u tom pogledu poziva na svoju poreznu suverenost.

42. Porezna autonomija država članica uvijek se iznova naglašava te se uzima u obzir i u sudskoj praksi Suda. Tako je veliko vijeće tek nedavno opet odlučilo da su države članice slobodne, prema sadašnjem stanju harmonizacije poreznog prava Unije, uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju najprikladnijim, tako da primjena progresivnog oporezivanja ulazi u diskrecijske ovlasti svake države članice¹⁸. Veliko vijeće smatra da se s tim u vezi, „i protivno onomu što tvrdi Komisija, progresivno oporezivanje može zasnivati na prometu jer je, s jedne strane, iznos prometa neutralan kriterij razlikovanja i, s druge strane, relevantan je pokazatelj sposobnosti plaćanja poreznih obveznika”¹⁹.

43. Ta sudska praksa, koja je utvrđena u okviru temeljnih sloboda, jednako vrijedi u području državnih potpora. Sud je i u tom pogledu već odlučio da ako ne postoji zakonodavstvo Unije u određenom području, određivanje poreznih osnovica i raspodjela poreznog opterećenja na različite čimbenike proizvodnje i različite gospodarske sektore obuhvaćeni su poreznom nadležnošću država članica²⁰. Stoga se u načelu tek odstupanje od tog samostalnog poreznog sustava može ocijeniti s obzirom na pravila o državnim potporama, ali ne i uspostava samog poreznog sustava.

44. Komisija to u načelu priznaje u točki 156. Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. Ugovora o funkcioniranju Europske unije²¹ kad u njoj navodi da „države članice imaju slobodu odlučivanja o gospodarskoj politici koju smatraju najprikladnijom te, posebno, slobodu raspoređivanja poreznog opterećenja kako smatraju prikladnim u odnosu na različite proizvodne čimbenike[,] [...] u skladu s pravom Unije”.

45. Osim toga, nije mi poznata nijedna odredba prava Unije kojom se državama članicama, osim u pogledu usklađenih poreza, propisuje konkretna struktura njihovih nacionalnih poreza. Stoga iz prava Unije ne proizlazi nikakvo „uobičajeno” oporezivanje. Polazna točka uvijek može biti samo odluka određenog nacionalnog zakonodavca koja se odnosi na ono što on smatra uobičajenim oporezivanjem. U ovom slučaju to je progresivni porez na prihod koji se primjenjuje na poduzetnike u području oglašavanja čiju osnovicu čini promet.

46. Stoga nacionalni zakonodavac može prije svega utvrditi predmet oporezivanja, poreznu osnovicu i poreznu stopu. Mađarska je u ovom slučaju iskoristila tu mogućnost tako što je za poduzetnike u području oglašavanja utvrdila porez na prihod koji se temelji na prometu s progresivnom prosječnom poreznom stopom od 0 % do nešto manje od 5,3 % (koja u izmijenjenoj verziji proizlazi iz neoporezivog iznosa i proporcionalne porezne stope). Pravila o državnim potporama tomu se u načelu ne protive.

2) Odstupanje: ispitivanje usklađenosti koje je Sud proveo u presudi Gibraltar

47. Ni iz odluke Suda u presudi Gibraltar, na koju se Komisija uvijek iznova poziva, ne proizlazi nijedna naznaka koja se tomu protivi. Točno je da je Sud u toj odluci gibraltarski sustav poreza na dobit ispitao s obzirom na pravila o državnim potporama te je zaključio da je riječ o državnoj potpori. Međutim, svoje stajalište o općem uobičajenom oporezivanju nije zamijenio stajalištem države članice.

¹⁸ Presuda od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 69.) i od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 49.)

¹⁹ Presuda od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 70.) i od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 50.)

²⁰ Presuda od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 50.) i od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 97.)

²¹ SL 2016., C 262, str. 1.

48. U tom predmetu Sud nikako nije presudio da se pravilima o državnim potporama propisuje određeno oporezivanje. Predmetni zakon ispitao je „samo” u pogledu njegove unutarnje logike. U skladu s tadašnjim planom porezne reforme, trebalo je uvesti jednako oporezivanje prihoda svih poduzetnika sa sjedištem u Gibraltaru koje se temelji na dobiti²². Međutim, čimbenici kao što su broj zaposlenika, poslovni prostori i naknada za registraciju koje je izabrao zakonodavac, očito nisu bili povezani s jednakim oporezivanjem prihoda svih poduzetnika. Ujedinjena Kraljevina nije ni pokušala objasniti te čimbenike²³.

49. Točno je da u tom pogledu ta presuda Suda predstavlja odstupanje²⁴ od prethodno navedenog načela u skladu s kojim su države članice autonomne prilikom određivanja referentnog okvira jer je Sud doista ispitao uspostavu referentnog okvira kako bi utvrdio postojanje državne potpore. Međutim, Sud u ovom slučaju nije učinio ništa drugo osim što je izvršio određeni oblik nadzora namijenjenog sprečavanju zloupotreba prilikom provođenja porezne suverenosti država članica. Naime, u konačnici je samo ispitao je li država članica prilikom provođenja svoje porezne suverenosti postupala usklađeno (i na način koji ne predstavlja zloupotrebu prava).

50. Sud je to tada pravilno osporio. Cilj gibraltarskog poreznog zakona bio je samo izbjegavanje pravila o državnim potporama, tako što je s pomoću navodnog općeg oporezivanja prihoda koje se temelji na dobiti trebalo ostvariti nižu stopu oporezivanja određenih poduzetnika koji posluju radi dobiti (takozvani *offshore* poduzetnici). Komisija i Sud u tome su pravilno prepoznali da je riječ o državnoj potpori. Selektivna prednost postojala je u unutarnjoj proturječnosti između obrazloženja zakona, odnosno cilja i strukture zakona. Unatoč planiranom općem oporezivanju prihoda svih poduzetnika sa sjedištem u Gibraltaru koje se temelji na dobiti, pojedini su se poduzetnici ciljano oporezivali samo po vrlo niskoj poreznoj stopi²⁵.

51. Upravo zato Sud u toj presudi, suprotno Komisijinu mišljenju u ovom predmetu, svoje stajalište o općem uobičajenom oporezivanju nije zamijenio stajalištem države članice. Također nije presudio da se pravom Unije propisuje određena struktura poreza. Samo je pravilno presudio da se opće oporezivanje prihoda svih rezidentnih poduzetnika ne može temeljiti na čimbenicima koji s time nisu povezani i čiji je cilj samo stavljanje određenih poduzetnika, koji u načelu mogu poslovati i bez velikih poslovnih prostora i većeg broja osoblja, u povoljniji položaj, kao što je to bio slučaj u pogledu takozvanih *offshore* tvrtki²⁶.

52. Sud je naposljetku time spriječio države članice da zloupotrebljavaju svoje opće porezno pravo u tu svrhu kako bi, zaobilazeći pravila o državnim potporama, pojedinim poduzetnicima ipak dodijelile prednost. Ta zloupotreba porezne autonomije proizlazila je iz očito neusklađene strukture gibraltarskog poreznog zakona.

22 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 12.).

23 Vidjeti presudu od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 149. i 150.).

24 U tom smislu vidjeti i presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 32.).

25 To je izričito slučaj u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 99., 102. i 106.).

26 To je izričito slučaj u presudi od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 106.).

3) Usklađenost mađarskog poreza na oglašavanje

53. Ništa više nije potrebno ispitati u pogledu općeg poreznog zakona. Ako pravo Unije poštuje poreznu suverenost država članica i ako pravila o državnim potporama ne određuju nikakvu konkretnu strukturu nacionalnih poreznih sustava, porezni zakon, koji se općenito primjenjuje i kojim se tek uspostavlja referentni okvir, može predstavljati državnu potporu samo ako je njegova struktura očito neusklađena²⁷.

54. U tom se slučaju ispitivanje selektivne prednosti u pogledu poreznog zakona koji se općenito primjenjuje svodi samo na tu jednu razinu. Preostale razine (kako se određuje pravilan referentni okvir, postoje li odstupanja ili je riječ o odbijanju primjene odstupanja, jesu li razlike detaljno opravdane i tko snosi teret dokazivanja za što), koje uvijek mogu biti predmet spora, ne uzimaju se u obzir u tom slučaju.

55. Opći sud naposljetku je pravilno osporio takvu neusklađenost mađarskog poreza na oglašavanje. Tako u točki 78. i sljedećim točkama pobijane presude navodi da je uobičajeni sustav mađarski zakon u svojoj konkretnoj progresivnoj strukturi koji dovodi do snažnijeg oporezivanja poduzetnika koji ostvaruju veći promet i slabijeg oporezivanja poduzetnika koji ostvaruju manji promet (t. 89.). To proizlazi iz logike preraspodjele koja je povezana s progresivnom poreznom stopom (t. 88.). Zbog toga se samo na temelju progresivne strukture ne može zaključiti da postoji ikakva selektivna prednost (t. 105.). Budući da Komisija nije navela ni dokazala nikakvu drukčiju neusklađenost (točka 106. i sljedeće), sporni zakon ne može se smatrati državnom potporom.

56. Argumente koje je Komisija protiv toga navela u žalbi ne smatram uvjerljivim²⁸.

i) Porez na prihod koji se temelji na prometu

57. Stoga nije riječ o neusklađenosti ako se uspostavlja porez na prihod koji se temelji na prometu. Naposljetku, svi se Komisijini argumenti temelje na tome da za oporezivanje financijske sposobnosti u obzir treba uzeti samo dobit (odnosno učinkovitost ili profitnu maržu). Samo ta dobit pravilno odražava oporezivu financijsku sposobnost. Komisija je i na raspravi ponovno navela da je samo porez na prihod koji se temelji na dobiti prikladan za pravilno oporezivanje financijske sposobnosti.

58. Pritom Komisija zanemaruje činjenicu da je i dobit samo (fiktivna) mjerna veličina za ujednačeno oporezivanje financijske sposobnosti. Ta mjerna veličina samo djelomično odražava stvarnu financijsku sposobnost, što pokazuje upravo rasprava o smanjenju porezne osnovice i prijenosu dobiti²⁹. Ta rasprava na svjetskoj razini temelji se na činjenici da je očito da poduzetnici koji ostvaruju veliku dobit ne plaćaju odgovarajuće poreze zato što znatno smanjuju poreznu osnovicu („base erosion”) ili preusmjeravaju dobit u države s manjim porezima („profit shifting”).

59. Oporezivanje prihoda koje se temelji na dobiti ima, kao i oporezivanje prihoda koje se temelji na prometu, svoje prednosti i nedostatke. Međutim, to ne treba ocijeniti i za to nije odgovorno neko tijelo ili sud, nego zakonodavac s demokratskim legitimitetom. Porezni zakonodavac (u ovom slučaju mađarski zakonodavac) može odlučiti koji je porez prema njegovu mišljenju najprikladniji. U svakom slučaju, pravila o državnim potporama ne zahtijevaju uvođenje poreza koji Komisija smatra najprikladnijim.

²⁷ U tom smislu vidjeti i moje mišljenje u predmetima Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, t. 151. i sljedeće), Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, t. 170. i sljedeće) i ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, t. 81. i sljedeće).

²⁸ Riječ je još uvijek o više ili manje istim argumentima koje je navela u postupcima Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) i Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139).

²⁹ Vidjeti, među ostalim, OECD „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting” dostupan na stranici <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, str. 13. „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.”

60. Suprotno onomu što tvrdi Komisija, porez na prihod koji se temelji na dobiti također nema prednost koja je nesporna (Komisijinim riječima „prikladna”). Naprotiv, u cijelom svijetu sve su prihvaćeniji porezi na prihod koji se temelje na prometu, kao što to pokazuje i porez na digitalne usluge³⁰ koji je predložila Komisija. U svrhu oporezivanja poduzetnika, taj je porez povezan s njihovim godišnjim prometom. U tom se pogledu ne razlikuju mađarski porez na oglašavanje i planirani europski porez na digitalne usluge.

ii) Progresivni porez

61. Ni progresivni porez kao takav ne predstavlja nikakvu neusklađenost. Tako su progresivni porezi sasvim uobičajeni prilikom oporezivanja prihoda kako bi se provelo oporezivanje u skladu s financijskom sposobnosti. To se odnosi i na oporezivanje prihoda koje se temelji na dobiti i na oporezivanje prihoda koje se temelji na prometu. I u tom pogledu porez na digitalne usluge koji je predložila Komisija pokazuje da je progresivna struktura oporezivanja uobičajeno porezno sredstvo za oporezivanje osobito velikih poduzetnika.

62. Kad Komisija u svojem podnesku osporava da predloženi europski porez na digitalne usluge ima progresivnu strukturu, riječ je o činjenici koja je samo na prvi pogled točna. U skladu s člankom 8. Prijedloga, porezna stopa doista je jedinstvena i iznosi 3 % te je stoga proporcionalna. Međutim, Komisija je previdjela činjenicu da svaki neoporezivi iznos proporcionalnog poreza dovodi do različitih prosječnih poreznih stopa i stoga do progresivne krivulje oporezivanja³¹. Slično vrijedi i u pogledu neoporezivog iznosa. Krivulja oporezivanja predloženog europskog poreza na digitalne usluge koji se temelji na prometu sa svojim (dvjema prosječnim) poreznim stopama iznosi od 0 % do 3 %, pri čemu prosječna porezna stopa raste s povećanjem prometa u trenutku prekoračenja pragova u iznosu od 0 % do 3 %. Stoga je i ta porezna stopa progresivna.

63. Osim toga, bespredmetan je i Komisijin argument u skladu s kojim je progresivna struktura oporezivanja prikladna samo za oporezivanje fizičkih osoba jer se, u skladu s takozvanom teorijom granične korisnosti, samo u pogledu tih osoba individualni porast korisnosti smanjuje s porastom prihoda. Zbog toga bi se progresivni porezi primjenjivali samo prilikom oporezivanja fizičkih osoba.

64. Komisija je previdjela da je teorija granične korisnosti ekonomska teorija, a ne pravno pravilo. S obzirom na to da se „korisnost” ne može izmjeriti, dosad se iz te teorije nisu mogla zaključiti obvezujuća (pravna) razmatranja u pogledu točnog oporezivanja³². Suprotno tomu, u prošlosti su se čak proporcionalne porezne stope smatrale diskriminirajućim³³.

65. Kao što to Komisija pravilno ističe, čini se da je razlog zbog kojeg se progresivni porezi prije svega primjenjuju prilikom oporezivanja fizičkih osoba većim dijelom taj da pravne osobe proizvoljno mogu izbjeći progresivni učinak na temelju podjela, odnosno većih korporativnih struktura. Međutim, taj problem ne čini neusklađenim progresivno oporezivanje poduzetnikâ koje obuhvaća i fizičke i pravne osobe.

30 Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM(2018) 148 *final*

31 Vidjeti u tom pogledu razmatranja koja sam već iznijela u mišljenju u predmetu Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, točka 1. bilješka 3.) i predmetu Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, točka 3. bilješka 4.).

32 Vidjeti u tom pogledu vrlo sažeto: Birk/Desens/Tappe (urednici), *Steuerrecht*, 22. izdanje 2019., t. 38.

33 Tako je još 1958. presudio Bundesverfassungsgericht (Savezni ustavni sud, Njemačka) u presudi od 24. lipnja 1958., 2 BvF 1/57 broj spisa, BVerfGE 8, 51 (68. i 69.): „U ovom slučaju pravičnost zahtijeva da u smislu proporcionalne jednakosti osoba koja je financijski sposobnija treba platiti veći postotak svojeg prihoda kao porez nego osoba koja je financijski manje sposobna.”

66. Primjeri oporezivanja koje je Komisija navela i smatrala nepravednim također nisu pokazatelji neusklađenosti. Stoga Komisija smatra da mađarska progresivna porezna stopa nije prikladno sredstvo jer bi za deseterostruki promet trebalo platiti porez koji je 155 puta veći od toga. Međutim, taj primjer, koji se odnosi na mađarski porez na oglašavanje u njegovoj izvornoj verziji, samo pokazuje logične posljedice progresivne krivulje oporezivanja. Još ekstremniji zaključci³⁴ mogu se pronaći u pogledu europskog poreza na digitalne usluge koji je predložila Komisija.

67. Neovisno o tome, kriterij prikladnosti u svakom je slučaju pogrešan kriterij. Prikladnost nacionalnog poreza, kao što je to prethodno navedeno (u točki 59. ovog mišljenja), treba ocijeniti nacionalni zakonodavac. Pravilima o državnim potporama u takvom slučaju, u kojem se tek utvrđuje referentni okvir, mogu se samo otkloniti neusklađenosti. Međutim, mađarski porez na oglašavanje usklađeno primjenjuje progresivnu strukturu poreza.

b) Zaključak

68. Opći sud stoga je pravilno osporio postojanje državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Prvi dio prvog žalbenog razloga neosnovan je i stoga ga treba odbiti.

c) Podredno: uobičajeni kriterij ispitivanja selektivne prednosti

69. Čak i ako se Sud prilikom ispitivanja općeg poreznog zakona kao što je predmetni ne ograniči na ispitivanje usklađenosti, nije razvidna pogreška koja se tiče prava i koju je Opći sud počinio prilikom osporavanja državne potpore.

70. U skladu s uobičajenim kriterijem ispitivanja, kao prvo, treba utvrditi redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici. Na temelju tog redovnog ili „uobičajenog” poreznog sustava treba, kao drugo, ocijeniti je li pogodnost koja je odobrena predmetnom poreznom mjerom neopravdano odstupanje i, stoga, selektivna³⁵.

71. Potonje podrazumijeva da postoji nejednako postupanje prema poduzetnicima u usporedivoj situaciji koje se ne može opravdati³⁶. Mjera koja predstavlja odstupanje od primjene općeg poreznog sustava može se u tom smislu opravdati ako predmetna država članica dokaže da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih načela ili smjernica njezina poreznog sustava³⁷. Ispitivanje selektivnosti u konačnici je ispitivanje postojanja diskriminacije³⁸.

72. Opći sud pravilno je utvrdio da je Komisija odabrala pogrešni referentni okvir. Relevantni referentni okvir može biti samo predmetni nacionalni zakon, a ne hipotetski ili fiktivni zakon. Sve drugo Komisiji bi omogućilo da preuzme ulogu dotičnog nacionalnog zakonodavca te da utvrdi porezni sustav kojem ona daje prednost u pogledu referentnog okvira.

³⁴ U skladu s Komisijinim prijedlogom, poduzetnik koji na svjetskoj razini ostvari promet u iznosu većem od 750 milijuna eura i koji u Uniji ne prijeđe granicu koja iznosi 50 milijuna eura (promet iznosi točno 50 milijuna eura) plaća porez u iznosu od 0 eura. Neki drugi poduzetnik koji na svjetskoj razini ostvari promet u iznosu većem od 750 milijuna eura i koji u Uniji za 50 milijuna eura prijeđe granicu za izuzeće koja iznosi 450 milijuna eura, plaća 15 milijuna eura poreza. Deseterostruki promet u Uniji (500 umjesto 50 milijuna eura) dovodi do neograničeno višeg poreznog opterećenja.

³⁵ Vidjeti u tom pogledu, među ostalim, presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36.).

³⁶ Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58.), vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 40.), od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 64. i 65.) i od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, t. 42. i 43.).

³⁷ Presude od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.) i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65. i navedena sudska praksa)

³⁸ Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Bobeka u predmetu Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, t. 29.)

73. U dijelu u kojem se u tom pogledu poziva na odluku Suda u presudi Gibraltar, kao što je prethodno navedeno u točki 47. i sljedećim točkama ovog mišljenja, Komisija zanemaruje razmatranja koja se ondje navode. Sud u toj presudi ni u kojem slučaju nije sam uspostavio fiktivni referentni okvir.

74. Kao što je Sud već odlučio³⁹, sam Komisijin odabir pogrešnog referentnog okvira dovodi do toga da „pogreška pri utvrđivanju referentnog okvira za određivanje selektivnosti mjere nužno obilježava cjelokupnu analizu uvjeta selektivnosti”. Stoga već zbog toga treba ukinuti pobijanu negativnu odluku. Prvi dio prvog žalbenog razloga stoga je neosnovan i u pogledu primjene uobičajenog kriterija ispitivanja.

2. Ostala dva dijela prvog žalbenog razloga

75. Ostalim dvama dijelovima prvog žalbenog razloga Komisija osporava dodatna razmatranja Općeg suda te mu prigovara da se i ondje pogrešno osporilo postojanje državne potpore. Budući da se u dodatnim razmatranjima, kao što to proizlazi iz točaka 84. i 85. pobijane presude, samo ispituje proizlazi li nešto drugo iz odluke Suda u presudi Gibraltar, što je već prethodno (u točki 47. i sljedećim točkama ovog mišljenja) osporeno, ne treba razmatrati ostale dijelove prvog žalbenog razloga.

76. Međutim, Opći sud nastavio je ispitivati je li, unatoč tomu, riječ o državnoj potpori. Moguće je da je Opći sud u točki 84. i 85. u Komisijinu korist pretpostavio da je Komisija u pobijanim odlukama uz to polazila i od pravilnog referentnog okvira (progresivnog poreza za poduzetnike koji se temelji na prometu) te je i na temelju toga zaključila da je riječ o državnoj potpori. U suprotnom, daljnje ispitivanje usporedivosti činjenica i opravdanja nejednakog postupanja ne bi imalo smisla. Opći sud i u tom je pogledu osporio postojanje državne potpore. Komisija osporava potonji element ostalim dvama dijelovima prvog žalbenog razloga. Pritom je na raspravi postalo jasno da Komisija Općem sudu osobito prigovara zbog toga što je osporio usporedivost poduzetnika s većim i manjim prometom.

a) Podredno: drugi dio prvog žalbenog razloga – usporedivost poduzetnika s većim prometom i poduzetnika s manjim prometom

77. Stoga, a i zato što su sudionici na raspravi detaljno o tome raspravljali, ovdje se još podredno ispituje je li Opći sud i pod tom pretpostavkom (pretpostavka Komisijina pravilnog odabira referentnog okvira) osporio selektivnu prednost a da pritom nije počinio pogrešku koja se tiče prava. Komisija smatra da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je osporavao usporedivost poduzetnika s manjim prometom i poduzetnika s većim prometom jer je uzeo u obzir pogrešan cilj zakona (drugi dio prvog žalbenog razloga).

78. Taj dio prvog žalbenog razloga također je neosnovan. Ako je progresivni porez na prihod koji se temelji na prometu stvarni referentni okvir, već posljedična primjena tog referentnog okvira nije odstupanje koje na neki način treba opravdati, nego je pravilo.

79. Osim toga, unutar tog referentnog okvira ne razaznaje se ni nejednako postupanje s poduzetnicima u usporedivoj situaciji koje treba opravdati. Veća i manja poduzeća u području oglašavanja u tom se referentnom okviru razlikuju upravo u pogledu prometa i financijske sposobnosti koja iz toga proizlazi. Ona sa stajališta države članice, koje u ovom slučaju očigledno nije pogrešno (u pogledu usklađenosti vidjeti točku 53. i sljedeće točke ovog mišljenja), nisu u pravno i činjenično usporedivoj situaciji.

³⁹ Presuda od 28. lipnja 2018., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 107.)

80. Suprotno tomu, očito je da Komisija smatra da iz cilja poreza, kojim se nastoje ostvariti prihodi za državni proračun, slijedi da svaki porezni obveznik treba plaćati porez u jednakom (relativnom) iznosu. Zbog toga je Opći sud u pogledu pitanja usporedivosti trebao uzeti u obzir samo cilj ostvarenja poreznih prihoda. U pogledu tog cilja nije relevantan iznos prometa, zbog čega se ne može opravdati oporezivanje poduzetnika koji ostvaruju manji promet po manjoj poreznoj stopi.

81. Ta se argumentacija ne može prihvatiti. U okviru nadzora državnih potpora, cilj poreza ne može se ograničiti samo na ostvarenje prihoda. Naprotiv, odlučujući je konkretan cilj oporezivanja poreznog zakonodavca⁴⁰ koji tumačenjem proizlazi iz vrste poreza i njegove strukture. Cilj koji je svojstven progresivnom porezu jest apsolutno i relativno oporezivanje poreznih obveznika s većom financijskom sposobnosti po većoj poreznoj stopi. Stoga to treba uzeti u obzir i prilikom ispitivanja usporedivosti, kao što je to pravilno učinio Opći sud.

82. Opći sud je u tom pogledu u točki 89. pobijane presude naveo da je moguće polaziti od toga da poduzetnik s velikim prometom može, zahvaljujući različitim ekonomijama razmjera, imati razmjerno manje troškove u odnosu na poduzetnika s manjim prometom te da stoga može platiti veći porez. To se također ne može pravno osporiti. Naime, kao što je već naveo Sud⁴¹, iznos prometa doista može biti relevantan pokazatelj porezne sposobnosti.

83. Tomu u prilog govori, s jedne strane, činjenica da visoke dobiti nisu moguće bez visokih prihoda, te, s druge strane, činjenica da dodatni prihod (marginalni prihod) raste zbog padajućih fiksnih troškova po jedinici proizvoda. Stoga se čini nerazumnim smatrati da je promet, kao izraz veličine ili tržišnog položaja i potencijalnih dobiti poduzeća, *također* izraz njegove financijske sposobnosti i da ga u skladu s tim valja oporezivati⁴².

84. Kao što je to postalo očito na raspravi, Komisija je detaljno razmatrala pravilno oporezivanje financijske sposobnosti. Pritom su se pravilno utvrdili nedostaci poreza na prihod koji se temelji na prometu i navele alternative koje su možda primjerenije. Međutim, ostalo je otvoreno pitanje o povezanosti tih temeljnih razmatranja koja se odnose na porezno pravo s pravilima o državnim potporama. Komisija nije odgovorila ni na to pitanje koje je u tom pogledu postavio Sud na raspravi. Postoji mogućnost da je izračun dobiti na temelju usporedbe operativne imovine precizniji od poveznice s obzirom na neto promet. Međutim, suprotno Komisijinu mišljenju, pravilima o državnim potporama ne postavlja se pitanje o primjerenijem ili preciznijem poreznom sustavu, nego o selektivnom stavljanju određenih poduzetnika u povoljniji položaj u odnosu na druge poduzetnike koji se nalaze u istoj situaciji.

85. Iz toga slijedi da i drugi dio prvog žalbenog razloga nije osnovan.

b) Podredno: treći dio prvog žalbenog razloga: opravdanje razlika

86. Trećim dijelom prvog žalbenog razloga Komisija Općem sudu prigovara da je počinio pogrešku koja se tiče prava jer je, kako bi opravdao nejednako postupanje, uzeo u obzir vanjske razloge za opravdanje.

⁴⁰ To navodi i Sud u svojim presudama od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 48. i sljedeće – ciljeva dodijeljenih posebnom pravnom režimu), od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 55. – s obzirom na ciljeve koje je postavilo zakonodavstvo), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 85.) i od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 95. – s obzirom na sporni porezni sustav).

⁴¹ Presude od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 70.), od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 50.)

⁴² Vidjeti moje mišljenje u predmetu Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, t. 101.), u predmetu Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, t. 121. i sljedeće) i u predmetu Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 61.).

87. Taj dio žalbe temelji se na pogrešnoj pretpostavci da je riječ o nejednakom postupanju usporedivih poreznih obveznika jer se samo u tom slučaju postavlja pitanje koje se odnosi na opravdanje. Budući da, kao što je prethodno navedeno, to nije slučaj, taj dio žalbe ispituje se samo podredno u slučaju da, suprotno onome što se očekuje, Sud potvrdi usporedivu situaciju poduzetnika u području oglašavanja koji primjerice godišnje ostvaruje 50 000 eura odnosno mađarskih forinti neto prometa i poduzetnika u području oglašavanja koji primjerice godišnje ostvaruje 200 milijuna eura odnosno mađarskih forinti neto prometa.

88. U tom bi slučaju trebalo ispitati je li Opći sud nepravilno smatrao da je nejednako postupanje koje je povezano s različitim prosječnom stopom progresivnog poreza opravdano. Suprotno Komisijinu mišljenju, u pogledu opravdanja nejednakog postupanja u obzir dolaze i razlozi za opravdanje koji nisu isključivo fiskalni. U tom pogledu, vjerodostojnim neporeznim razlozima također se mogu opravdati razlike, kako je to potvrđeno u predmetu ANGED, na primjer u pogledu okolišnih i prostornih razloga u vezi s naknadom za maloprodajni prostor⁴³.

89. U ovom slučaju Opći sud nije uzeo u obzir pogrešne razloge za opravdanje. Opći sud je u točkama 89. i 90. pobijane presude različitu prosječnu poreznu stopu smatrao opravdanom s obzirom na načelo oporezivanja prema financijskoj sposobnosti i s obzirom na preraspodjelu poreznog opterećenja između poreznih obveznika koji su financijski više sposobni i poreznih obveznika koji su financijski manje sposobni koja se time i nastoji ostvariti.

90. To se pravno ne može osporiti. Također se ne može zaključiti da razlog za progresivne porezne stope mađarskog poreza na oglašavanje nije u konkretnom poreznom zakonu ili da se njime žele ostvariti svrhe izvan njega, koje su irelevantne⁴⁴. Veličina prometa upućuje (barem ne očigledno pogrešno) na određenu financijsku sposobnost. Promet se u tom smislu, kao što i sama Komisija pokazuje nacrtom poreza na digitalne usluge⁴⁵, može također smatrati (ponešto većim) pokazateljem veće gospodarske snage, a time i veće financijske sposobnosti.

91. Osim toga, idejom načela socijalne države, koju je Europska unija prihvatila u članku 3. stavku 3. UEU-a, također se opravdava progresivna porezna stopa, koja također relativno više opterećuje financijski sposobnije porezne obveznike u odnosu na manje financijski sposobne porezne obveznike. To se u svakom slučaju odnosi na porez kojim su obuhvaćene i fizičke osobe, kao što je to slučaj u ovom predmetu.

92. U dijelu u kojem Komisija Općem sudu u točki 106. pobijane presude još prigovara zbog nepoštovanja tereta dokazivanja, i taj je prigovor bespredmetan. Taj se prigovor temelji na pogrešnom stajalištu da su progresivni porezi koji se temelje na prometu sami po sebi državne potpore koje je potrebno opravdati.

3. Zaključak

93. Stoga je Komisijin prvi žalbeni razlog u cijelosti neosnovan.

⁴³ Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 40. i sljedeće), od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 45. i sljedeće) i od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 52. i sljedeće)

⁴⁴ To je izričito slučaj u presudi od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 70.).

⁴⁵ Prijedlog direktive Vijeća o zajedničkom sustavu poreza na digitalne usluge kojim se oporezuju prihodi od pružanja određenih digitalnih usluga od 21. ožujka 2018., COM(2018) 148 *final*

B. Drugi žalbeni razlog: pogrešno tumačenje članka 107. stavka 1. UFEU-a s obzirom na mogućnost uzimanja u obzir gubitaka u prvoj godini

94. Drugim žalbenim razlogom pogreška koja se tiče prava prilikom primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a obrazlaže se činjenicom da je Opći sud pogrešno smatrao da mogućnost uzimanja u obzir gubitaka u prvoj godini nije selektivna prednost.

95. Opći sud je u tom pogledu u točki 118. pobijane presude naveo da određene prilagodbe nekog poreza koje vode računa o posebnim situacijama ne treba smatrati selektivnim prednostima. To vrijedi čak i ako ne proizlaze iz same prirode, odnosno cilja referentnog poreznog sistema, ako te odredbe nisu protivne cilju predmetnoga poreza i ako nisu diskriminatorne.

96. To je naposljetku u skladu sa sudskom praksom Suda. U skladu s tom sudskom praksom, polazi se od pretpostavke da porezno pravilo nije selektivno ako se bez razlike primjenjuje na sve gospodarske subjekte⁴⁶. Ni na temelju okolnosti da porezno pravilo daje prednost isključivo onim poduzetnicima koji ispunjavaju njegove pretpostavke, u ovom slučaju postojanje gubitaka u prethodnoj godini, još se ne može utvrditi je li ono selektivno⁴⁷.

97. Naprotiv, u skladu s točnim referentnim okvirom, mora postojati nejednako postupanje prema poduzetnicima u usporedivoj situaciji koje se ne može opravdati⁴⁸. Mjera koja predstavlja odstupanje od primjene općeg poreznog sustava može se u tom smislu opravdati ako predmetna država članica dokaže da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih načela ili smjernica njezina poreznog sustava⁴⁹, pri čemu se vjerodostojnim neporeznim razlozima također mogu opravdati razlike⁵⁰.

1. Dio referentnog sustava ili odstupanje od referentnog sustava?

98. Kad je riječ o općem poreznom zakonu, poteškoće stvara prije svega određivanje referentnog okvira (koji se često naziva i referentnim sustavom). Naime, sporni porez zapravo se tek uspostavlja zakonom koji treba ispitati. Prema Komisijinu mišljenju, referentnim sustavom treba smatrati oporezivanje koje se temelji na prometu a da ne postoji mogućnost da se u obzir uzimaju gubici. Suprotno tomu, Mađarska, a vjerojatno i Opći sud, sam novi zakon smatraju referentnim sustavom. Stoga taj referentni sustav obuhvaća porez koji se temelji na prometu s mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka u prvoj godini u kojoj se uvodi novi porez.

⁴⁶ Vidjeti, među ostalim, presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i sljedeće), od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.), od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73.) i od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 35.).

⁴⁷ Vidjeti u tom smislu osobito presude od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 24.), od 28. lipnja 2018., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 94.), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 59.), od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.).

⁴⁸ Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 58.), vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 40.), od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 64. i 65.) i od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, t. 42. i 43.).

⁴⁹ Presude od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.) i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65. i navedena sudska praksa)

⁵⁰ Vidjeti presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 40. i sljedeće), od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 45. i sljedeće) i od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 52. i sljedeće), u kojima se to potvrdilo u pogledu okolišnih i prostornih razloga u vezi s naknadom za maloprodajni prostor.

99. U potonjem slučaju provodi se samo ispitivanje usklađenosti nacionalnog poreznog zakona (u tom pogledu detaljno vidjeti točku 53. i sljedeće točke ovog mišljenja). U prvonavedenom slučaju relevantno je pitanje nalaze li se porezni obveznici koji imaju gubitke i porezni obveznici bez gubitaka u usporedivoj situaciji i ako je odgovor na to pitanje potvrđan, može li država članica dokazati da je odstupanje opravdano. Komisija smatra da u tom pogledu država članica ima na raspolaganju samo određene razloge za opravdanje.

100. Međutim, na pitanje treba li mogućnost uzimanja u obzir gubitaka smatrati dijelom sustava oporezivanja ili odstupanjem od tog sustava, ne može se pružiti dovoljno jasan odgovor. Čini se da bi u sustavu poreza na prihod koji se temelji na dobiti mogućnost uzimanja u obzir gubitaka trebalo nesporno smatrati dijelom sustava oporezivanja. U pogledu poreza na prihod koji se temelji na prometu doista bi mogla biti točna Komisijina tvrdnja da je riječ o odstupanju od sustava. Suprotno tomu, mađarski zakonodavac utvrdio je to „odstupanje” za prvu godinu kao polaznu točku svojeg sustava poreza na prihod koji se temelji na prometu. Stoga je to odstupanje od samog početka i dio sustava.

101. Naposljetku, sporna nacionalna odredba temelji se na tome da se smanje učinci poreza na prihod koji se temelji na prometu za poduzetnike koji su, unatoč visokim prihodima ostvarenim u godini u kojoj se uvodi porez, imali gubitke u prethodnoj godini te se sad u tekućoj godini na njih primjenjuje novi porez koji ne ovisi o dobiti. Kao što to navodi i Mađarska, to nije ništa drugo nego prijelazna odredba kako bi se s gledišta proporcionalnosti u prvoj poreznoj godini ublažili posebni učinci poreza na oglašavanje, osobito zato jer je porez na oglašavanje uveden u tekućoj godini.

102. Ako se pobliže razmotri, ta prijelazna odredba čak manjim dijelom odražava Komisijinu zabrinutost. U pogledu prvog žalbenog razloga (progresivna porezna stopa), Komisija uvijek tvrdi da porez koji se temelji na prometu nije prikladan za oporezivanje poreznih obveznika na temelju financijske sposobnosti jer i poduzetnici s visokim prometom mogu ostvariti samo nisku dobit, a ipak trebaju platiti poreze. U ovom slučaju nedostatak financijske sposobnosti iz prethodne godine djelomično se uzima u obzir u prvoj godini u kojoj se uvodi porez.

103. U konačnici, mogućnost uzimanja u obzir gubitaka, koja se ograničava na prvu poreznu godinu, tijekom određenog razdoblja (odnosno u prijelaznom razdoblju) dovodi do usklađivanja dvaju poreznih sustava, naime poreza na dobit, odnosno poreza na prihod koji se temelji na dobiti i poreza na oglašavanje koji se temelji na prometu (odnosno poreza na oglašavanje koji ne ovisi o dobiti). Međutim, poteškoće vidim u tome da se zakonski predviđeno usklađivanje dvaju poreznih sustava smatra odstupanjem od referentnog sustava. Naprotiv, to je usklađivanje dio (usklađenog) referentnog sustava.

104. Takvo usklađivanje postoji i u Mađarskoj u sustavu poreza na dobit. Kao što je Mađarska navela, porez na oglašavanje u ovom slučaju može se odbiti od porezne osnovice poreza na dobit. Jasno je da od toga „imaju korist” samo poduzetnici koji ostvaruju i dobit. Međutim, očito ne bi bilo točno kada bi se to smatralo odstupanjem u sustavu poreza na dobit koje je potrebno opravdati. Ne vidim zašto bi u sustavu poreza na oglašavanje na odredbu o usklađivanju trebalo primjenjivati nešto drugo, čak i ako proizvodi učinak samo jednu godinu. Osim toga, kao što to ističe Mađarska, mogućnost uzimanja u obzir gubitaka treba nadoknaditi „štetne posljedice” poduzetnicima koji imaju gubitke i koji se upravo u pogledu poreza na oglašavanje zbog nedostatka dobiti ne mogu pozvati na smanjenje dobiti u okviru poreza na dobit ili poreza na prihod.

105. Budući da pitanje treba li mogućnost uzimanja u obzir gubitaka sada smatrati dijelom referentnog sustava ili odstupanjem od referentnog sustava, s jedne strane, značajno ovisi o tumačenju nacionalnog prava i, s druge strane, uvelike ovisi o tome koja se razina upotrebljava kao polazna točka, opseg ispitivanja selektivne prednosti ne bi trebao ovisiti o tom razvrstavanju. Naprotiv, ispitivanje bi trebalo provesti na ujednačen način kako ne bi trebalo odlučivati u pogledu tog razgraničenja.

2. Ispitivanje usklađenosti i u pogledu odstupanja od referentnog sustava

106. Stoga predlažem Sudu da u pogledu općih odredbi u okviru poreznog zakona s obzirom na poreznu suverenost država članica u obama slučajevima (neovisno o tome je li riječ o upravo stvorenom referentnom sustavu ili odstupanju unutar referentnog sustava) provede samo ispitivanje usklađenosti. Naime, opće razlike koje se na sve jednako primjenjuju⁵¹ i koje obuhvaćaju samo porezne obveznike koji također ispunjavaju činjenične uvjete⁵² i koji se nalaze unutar usklađenog poreznog sustava, obično se ne mogu smatrati nikakvom selektivnom prednosti⁵³. U tom pogledu, opće razlike poreznog zakona predstavljaju selektivne mjere isključivo ako se ne temelje na racionalnoj osnovi s obzirom na cilj zakona, i ako se stoga ne mogu objasniti.

107. U skladu s tim smanjenim kriterijem ispitivanja, selektivna prednost moguća je samo ako se, s jedne strane, mjerom (u ovom slučaju mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka) uvode razlike između gospodarskih subjekata koje više nisu razumljive. To je primjerice slučaj kad su porezni obveznici u očigledno usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na zadani cilj poreznog režima te države članice⁵⁴.

108. S druge strane, čak i ako je udovoljeno tom uvjetu, prednost se može opravdati prirodom ili općom strukturom sustava čiji je dio. To je osobito slučaj ako je porezni režim izravno utemeljen na osnovnim načelima ili smjernicama nacionalnog poreznog sustava⁵⁵, koji u okviru ispitivanja usklađenosti trebaju biti tek vjerodostojni zbog porezne autonomije država članica. Osim toga, vjerodostojnim neporeznim razlozima također se mogu opravdati razlike, kako je to potvrđeno u predmetu ANGED, na primjer u pogledu okolišnih i prostornih razloga u vezi s naknadom za maloprodajni prostor⁵⁶.

109. Opći sud naposljetku je proveo takvo ispitivanje usklađenosti. Pravilno je ispitao je li odredba diskriminirajuća ili se može objasniti s obzirom na porezni sustav (i stoga nije protivna cilju spornog poreza). Budući da je postojanje gubitaka u prethodnoj godini objektivni kriterij te da se poduzetnici koji su imali gubitke i poduzetnici koji su ostvarili dobit u prethodnoj godini razlikuju s obzirom na mogućnost plaćanja dodatnog poreza koji ne ovisi o dobiti, Opći sud je u točki 122. pobijane presude pravilno osporio selektivnu prednost.

51 Vidjeti u tom pogledu presude od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i sljedeće), od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.), od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73.) i od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 35.).

52 Vidjeti u tom pogledu, među ostalim, presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36.).

53 Vidjeti u tom pogledu već moje mišljenje u predmetu Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, t. 150.).

54 Vidjeti presude od 21. prosinca 2016., Komisija/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity (C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, t. 51.), od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54.), od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 49. i 58.), od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 35.), od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 19.), od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.) i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.).

55 Vidjeti presude od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.) i od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65. i 69.); vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 9. listopada 2014., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 42. i 43.), od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 145.), od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 42.) i od 2. srpnja 1974., Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, t. 33.).

56 Presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 40. i sljedeće), od 26. travnja 2018., ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 45. i sljedeće) i od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 52. i sljedeće)

110. Suprotno tomu, nije uvjerljivo ako Komisija namjerava zaključiti da je riječ o diskriminirajućem učinku samo zbog toga jer je prilikom donošenja zakona sredinom 2014. već bilo utvrđeno koji su poduzetnici imali gubitke u 2013. S jedne strane, time se pretpostavlja da je u Mađarskoj odgovarajuće porezne prijave trebalo podnijeti već do tog trenutka, što ovisi o nacionalnom poreznom postupovnom pravu i nije poznato Sudu. S druge strane, zakonodavac je u tom slučaju već trebao biti upoznat s tim brojkama, što se čini manje vjerojatnim. U cijelom postupku ništa ne upućuje na to da je tom odredbom ciljano trebalo „dati prednost” određenim poduzetnicima.

111. Također nije uvjerljiv Komisijin argument prema kojem uzimanje u obzir gubitaka nije usklađeno s porezom koji ne ovisi o dobiti i koji se temelji na prometu. U pogledu prijelazne odredbe, koja s gledišta proporcionalnosti u prvoj poreznoj godini za poduzetnike koji su u prethodnoj godini imali gubitke ublažava posebne učinke poreza na oglašavanje koji ne ovisi o dobiti, nije riječ o neusklađenosti. Kao što je već navedeno (vidjeti točku 103. i sljedeće točke ovog mišljenja), riječ je o razumljivom usklađivanju dvaju sustava oporezivanja tijekom prijelaznog razdoblja.

112. Ako se na temelju toga da do uzimanja u obzir gubitaka dolazi samo u prvoj godini primjene poreza na oglašavanje, a ne i u narednim godinama, kao što to pokušava zaključiti Komisija, utvrdi da je riječ o diskriminaciji, to znači da se ne uzima se u obzir svrha prijelazne odredbe. Takva prijelazna odredba odnosi se *sama po sebi* na ograničeno razdoblje. Osim toga, Opći sud u točki 123. pobijane presude pravilno je naveo da se načelom periodičnosti koje se primjenjuje u poreznom pravu doista dopuštaju različite odredbe za različita porezna razdoblja. Situacije koje postoje u različitim poreznim razdobljima već u tom pogledu nisu međusobno usporedive.

113. Također nije uvjerljivo ni Komisijino mišljenje u skladu s kojim su poduzetnici koji su ostvarili dobit i poduzetnici koji su imali gubitke u prethodnoj godini s obzirom na svrhu poreza na oglašavanje usporedivi u svim elementima. Kao što je to navedeno u točki 55. i sljedećim točkama ovog mišljenja, cilj progresivnog poreza na oglašavanje jest određena preraspodjela poreznog opterećenja na temelju financijske sposobnosti koja se određuje s obzirom na promet. Uvjerljiva je pretpostavka mađarskog zakonodavca u skladu s kojom porez koji ne ovisi o dobiti zbog manje likvidnosti, odnosno manjih financijskih rezervi, značajnije utječe na poduzetnike koji su u prethodnoj godine imali gubitke nego na poduzetnike koji su u prethodnoj godini ostvarili dobit. Oni sa stajališta države članice, koje u ovom slučaju očigledno nije pogrešno, nisu u pravno i činjenično usporedivoj situaciji.

3. Podredno: opravdanje mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka

114. Osim toga, bilo bi opravdano i različito postupanje zbog različitih polaznih situacija dviju usporedivih skupina tijekom prve godine u kojoj se uvodi porez na oglašavanje.

115. Presudno je, kao što je Sud naglasio u presudi u predmetu *World Duty Free*⁵⁷, isključivo ispitivanje predmetnog nejednakog postupanja s obzirom na cilj koji se želi postići zakonom. Pritom se ne uzimaju u obzir isključivo ciljevi koji su izričito navedeni u nacionalnom zakonu, nego i ciljevi koji proizlaze iz tumačenja nacionalnog zakona⁵⁸. Inače bi se moralo osloniti isključivo na zakonodavnu tehniku, iako se pravila o državnim potporama moraju ocjenjivati prema njihovim učincima i neovisno o regulatornim tehnikama koje se primjenjuju⁵⁹.

⁵⁷ Presuda od 21. prosinca 2016., Komisija/*World Duty Free Group* i dr. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 54., 67. i 74.)

⁵⁸ To se navodi i u presudi od 19. prosinca 2018., *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 45.), za razliku od presude od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 52., 59. i 61.) – iako se porez temeljio i na ideji oporezivanja na temelju financijske sposobnosti, Sud je ispitao samo neporezne razloge koji su izričito navedeni u preambuli i koji se odnose na „zaštitu okoliša” i „prostorno uređenje”.

⁵⁹ Presude od 28. lipnja 2018., *Andres* (*Insolvenz Heitkamp BauHolding*)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 91.), presuda od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, t. 47.), od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, t. 40.), od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, t. 35.) i od 22. prosinca 2008., *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 89.)

116. Ublažavanje učinaka novog poreza koji ne ovisi o dobiti i koji se primjenjuje na poduzetnike koji u prethodnoj godini nisu ostvarili dobit, objektivno je opravdano s obzirom na ciljeve poreza na oglašavanje. Nije potrebno ispitati treba li to smatrati unutarnjom fiskalnom svrhom ili vanjskom svrhom jer, kao što je navedeno u točki 88. i sljedećim točkama ovog mišljenja, to nije relevantno. Treba ublažiti poteškoće koje su nastale na temelju dodatnog poreza koji se primjenjuje na poduzetnike koji su u prethodnoj godini imali gubitke. Time se u obzir uzima smanjena financijska sposobnost poreznog obveznika da plati dodatni porez koji ne ovisi o dobiti.

4. Zaključak

117. Mogućnost uzimanja u obzir gubitaka u prvoj poreznoj godini razumljiva je i nije proizvoljna. Stoga različito postupanje s poduzetnicima tijekom prve godine u kojoj se uvodi porez na oglašavanje koje je s time povezano nije selektivna prednost. U tom pogledu ne može se utvrditi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava. Zbog toga je neosnovan i Komisijin drugi žalbeni razlog.

VI. Troškovi

118. Na temelju članka 184. stavka 2. Poslovnika Suda, kad žalba nije osnovana, Sud odlučuje o troškovima. U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, koji se na temelju članka 184. stavka 1. primjenjuje na žalbeni postupak, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Komisija nije uspjela u postupku, treba joj naložiti snošenje troškova.

119. U skladu s člankom 184. stavkom 1. u vezi s člankom 140. stavkom 1., Republika Poljska kao intervenijent snosi vlastite troškove.

VII. Zaključak

120. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da odluči na sljedeći način:

1. Komisijina žalba se odbija.
2. Europska komisija snosi vlastite troškove i troškove Mađarske.
3. Republika Poljska snosi vlastite troškove.