



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

16. ožujka 2021.\*

„Žalba – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Državne potpore – Mađarski porez na promet ostvaren oglašavanjem – Elementi za utvrđivanje referentnog sustava – Progresivnost stopa – Prijelazni sustav djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka – Postojanje selektivne prednosti – Teret dokazivanja”

U predmetu C-596/19 P,

povodom žalbe na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesene 6. kolovoza 2019.,

**Europska komisija**, koju zastupaju V. Bottka, P.-J. Loewenthal i K. Herrmann, u svojstvu agenata,

tužitelj,

a druge stranke postupka su:

**Mađarska**, koju zastupaju M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

tužitelj u prvostupanjskom postupku,

**Republika Poljska**, koju zastupa B. Majczyna, u svojstvu agenta,

intervenijent u prvostupanjskom postupku,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadžiev, E. Regan, A. Kumin i N. Wahl, predsjednici vijeća, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb i N. Jääskinen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Šereš, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 1. rujna 2020.,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 15. listopada 2020.,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: mađarski

## Presudu

- 1 Svojom žalbom Europska komisija zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 27. lipnja 2019., Mađarska/Komisija (T-20/17, u daljnjem tekstu: pobijana presuda, EU:T:2019:448), kojom je taj sud poništio Odluku Komisije (EU) 2017/329 od 4. studenoga 2016. o mjeri SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) koju je provela Mađarska u području oporezivanja prihoda od oglašavanja (SL 2017., L 49, str. 36., u daljnjem tekstu: sporna odluka).

### Okolnosti spora

- 2 Okolnosti spora Opći sud izložio je u točkama 1. do 32. pobijane presude. One se mogu sažeti kako slijedi.
- 3 Mađarska je 11. lipnja 2014. donijela Zakon br. 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, s progresivnim poreznim stopama po razredima, na prihode ostvarene oglašavanjem u Mađarskoj (u daljnjem tekstu: predmetna porezna mjera). Tijekom ispitivanja Zakona o porezu na oglašavanje, koje je provela Komisija u okviru nadzora nad državnim potporama, mađarske su vlasti tvrdile da je svrha tog zakona promicanje načela podjele javnih obveza.
- 4 Na temelju tog zakona se na onog tko objavljuje oglase primjenjuje predmetna porezna mjera. Tako su obveznici te mjere gospodarski subjekti koji objavljuju oglase – kao što su tiskovni mediji, audiovizualni mediji ili objavljiivači oglasa na plakatima – osim oglašivača, odnosno naručitelja reklamnih oglasa, i reklamnih agencija, koje su posrednici između oglašivača i nakladnika. Porezna osnovica predmetne porezne mjere je godišnji neto promet od objave oglasa. Ona se primjenjuje uz postojeće poreze na poslovanje poduzeća, među ostalim i porez na dobit. Njezino teritorijalno područje primjene obuhvaća Mađarsku.
- 5 Ljestvica stopa predmetne porezne mjere definirana je kako slijedi:
  - 0 % za poreznu osnovicu u iznosu manjem od 0,5 milijarde mađarskih forinti (HUF) (oko 1 400 000 eura);
  - 1 % za poreznu osnovicu u rasponu od 0,5 do 5 milijardi HUF (oko 14 milijuna eura);
  - 10 % za poreznu osnovicu u rasponu od 5 do 10 milijardi HUF (oko 28 milijuna eura);
  - 20 % za poreznu osnovicu u rasponu od 10 do 15 milijardi HUF (oko 42 milijuna eura);
  - 30 % za poreznu osnovicu u rasponu od 15 do 20 milijardi HUF (oko 56 milijuna eura); i
  - 40 % poreznu osnovicu višu od posljednjeg iznosa, pri čemu je ta stopa povišena na 50 % od 1. siječnja 2015.
- 6 Zakon o porezu na oglašavanje također je predviđao da porezni obveznici čija je dobit prije oporezivanja u 2013. godini bila jednaka nuli ili negativna mogu od svoje porezne osnovice za 2014. odbiti 50 % prenesenih gubitaka iz prethodnih poreznih razdoblja (u daljnjem tekstu: mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka).
- 7 Odlukom od 12. ožujka 2015. Komisija je pokrenula službeni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a, smatrajući da progresivnost predmetne porezne mjere i mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka stvaraju državne potpore. U toj odluci Komisija je ocijenila da se progresivnom poreznom stopom uvodi razlika između poduzetnika koji imaju visoke prihode od

oglašavanja, odnosno većih poduzetnika, i poduzetnika koji imaju niske prihode od oglašavanja, odnosno manjih poduzetnika. Prema mišljenju te institucije, predmetnom poreznom mjerom potonjima je dodijeljena selektivna prednost. Komisija je također smatrala da mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka sadržava selektivnu prednost koja čini državnu potporu.

- 8 U okviru iste odluke Komisija je naložila mađarskim tijelima da obustave predmetnu poreznu mjeru na temelju članka 11. stavka 1. Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 108. [UFEU-a] (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.).
- 9 Nakon toga Mađarska je Zakonom br. LXII iz 2015., donesenim 4. lipnja 2015., izmijenila tu mjeru (u daljnjem tekstu: Zakon iz 2015.). Progresivnu ljestvicu predmetne porezne mjere, koja se sastoji od šest poreznih stopa u rasponu od 0 % do 50 %, zamijenila je sustavom dvostruke porezne stope, kako slijedi:
  - 0 % za poreznu osnovicu do 100 milijuna HUF (oko 280 000 eura) i
  - 5,3 % za poreznu osnovicu veću od tog iznosa.
- 10 Komisija je 4. studenoga 2016. donošenjem sporne odluke okončala formalni istražni postupak.
- 11 U članku 1. te odluke Komisija je zaključila da progresivnost predmetne porezne mjere, uključujući i u verziji koja proizlazi iz Zakona iz 2015., kao i mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka čine državnu potporu. Prema Komisijinu mišljenju, ta je potpora nezakonito uspostavljena, protivno članku 108. stavku 3. UFEU-a, te je usto bila nespojiva s unutarnjim tržištem s obzirom na članak 107. stavak 1. UFEU-a. U skladu s člankom 4. sporne odluke, Komisija je naložila Mađarskoj da od korisnika zatraži povrat potpora proglašanih nespojivima s unutarnjim tržištem.
- 12 Stoga su mađarske vlasti trebale od poduzetnika, koji su ostvarili prihode od oglašavanja u razdoblju od dana stupanja na snagu Zakona o porezu na oglašavanje do dana ukidanja predmetne porezne mjere ili dana njezine zamjene sustavom koji je u potpunosti u skladu s pravom Unije u području državnih potpora, zatražiti povrat iznosa koji odgovaraju razlici između, s jedne strane, iznosa poreza koje su ti poduzetnici trebali platiti na temelju primjene referentnog sustava uz jedinstvenu poreznu stopu od 5,3 %, osim ako mađarska tijela ne odaberu drugu stopu, i, s druge strane, iznosa poreza koje su ti poduzetnici već platili ili su morali platiti. U slučaju da je razlika između ta dva iznosa pozitivna, tada treba vratiti odgovarajući iznos, uvećan za kamate koje teku od dana dospijuća poreza.
- 13 Komisija je međutim navela da povrat ne bi bio potreban ako bi Mađarska ukinula predmetnu poreznu mjeru s retroaktivnim učinkom od dana njezina stupanja na snagu. Mađarska bi nakon toga, primjerice od 2017. godine, mogla uvesti porezni sustav koji nije progresivan i koji ne bi razlikovao između gospodarskih subjekata poreznih obveznika.
- 14 Komisija je u biti smatrala da se predmetna porezna mjera treba kvalificirati kao „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zbog sljedećih razloga.
- 15 Što se tiče pripisivosti predmetne porezne mjere državi i financiranja te mjere iz državnih sredstava, Komisija je ocijenila da se Mađarska zbog donošenja Zakona o porezu na oglašavanje odrekla sredstava koja bi inače trebala prikupiti od poduzetnika s manjim prometom vezanim uz prihode od oglašavanja, odnosno od malih poduzetnika, da su ti poduzetnici podliježali istoj poreznoj obvezi kao i poduzetnici s većim prometom vezanim uz prihode od oglašavanja, odnosno veći poduzetnici.

- 16 Što se tiče postojanja prednosti, Komisija je podsjetila na to da mjere kojima se smanjuju troškovi koje obično snosi poduzetnik daju prednost, upravo kao i pozitivna davanja. U ovom slučaju oporezivanjem po znatno nižoj poreznoj stopi smanjuju se troškovi koje snose poduzetnici s malim prometom u odnosu na troškove koje snose poduzetnici s većim prometom, dajući tako prednost manjim poduzetnicima u odnosu na veće.
- 17 Komisija je dodala da mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka također predstavlja prednost jer dovodi do smanjenja poreznog opterećenja poduzetnika koji imaju prenesene gubitke, a koji u 2013. godini nisu ostvarili dobit, u odnosu na porezno opterećenje drugih poduzetnika koji nisu mogli imati koristi od tog mehanizma.
- 18 U okviru ispitivanja selektivnosti predmetne porezne mjere Komisija je, najprije, navela da je referentni sustav na temelju kojeg valja prosuđivati sustav posebnog poreza na promet ostvaren oglašavanjem. Međutim, prema mišljenju Komisije, progresivna struktura stope poreza na prihode od oglašavanja ne može biti dio tog referentnog sustava. Naime, kako se ne bi smatralo da potonji također predstavlja nezakonitu državnu potporu, ona je navela da mora ispunjavati dva uvjeta, odnosno da se, s jedne strane, mora zasnivati na jedinstvenoj stopi za sve prihode od oglašavanja i da, s druge strane, ne smije sadržavati element na temelju kojeg se određenim poduzetnicima može dodijeliti selektivna prednost.
- 19 Komisija je, potom, ocijenila da u ovom slučaju progresivna struktura oporezivanja predstavlja odstupanje od referentnog sustava, koji se sastoji od poreza na oglašavanje s jedinstvenom poreznom stopom koji se primjenjuje na sve gospodarske subjekte koji se bave oglašavanjem u Mađarskoj, zato što uključuje ne samo granične nego i srednje porezne stope, različite između pojedinih poduzetnika.
- 20 Osim toga, ta je institucija smatrala da mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka, rezerviran za poduzetnike koji nisu ostvarili dobit tijekom 2013. godine, također predstavlja odstupanje od referentnog sustava, koji karakterizira oporezivanje na temelju prometa. U tom okviru, prema Komisijinu mišljenju, troškovi koje snose poduzetnici ne mogu se odbiti od porezne osnovice, suprotno onomu što se primjenjuje u području oporezivanja dobiti. Taj mehanizam stoga uvodi proizvoljno razlikovanje dviju grupa poduzetnika koji se međutim nalaze u usporedivoj pravnoj i činjeničnoj situaciji, odnosno, s jedne strane, poduzetnika koji su imali prenesene gubitke iz prethodnih poreznih razdoblja i nisu ostvarili dobit u 2013. godini i, s druge strane, poduzetnika koji su ostvarili dobit u tom poreznom razdoblju. Mogućnost djelomičnog odbitka postojećih gubitaka u trenutku donošenja Zakona o porezu na oglašavanje nužno je selektivna jer stavlja u povoljniji položaj poduzetnike koji imaju znatne prenesene gubitke, osobito zbog njihova gomilanja tijekom prethodnih godina.
- 21 Naposljetku, Komisija je smatrala da Zakon o porezu na oglašavanje, kako je izmijenjen Zakonom iz 2015., uvodi porez koji se temelji na istim načelima i ima iste značajke kao i njegova prvotna verzija. Iz toga je zaključila da oporezivanje koje proizlazi iz tog izmijenjenog zakona ima značajke istovjetne onima koje su prvotno dovele do utvrđivanja postojanja državnih potpora.
- 22 Mađarska je 16. svibnja 2017. donijela Zakon br. XLVII iz 2017. kojim je izmijenjen Zakon o porezu na oglašavanje. Taj je zakon u biti retroaktivno ukinuo predmetnu poreznu mjeru.

### **Postupak pred Općim sudom i pobijana presuda**

- 23 Mađarska je 16. siječnja 2017. podnijela tužbu protiv sporne odluke. Zasebnim aktom, podnesenim istog dana, podnijela je zahtjev za suspenziju primjene koji je odbijen rješenjem predsjednika Općeg suda od 23. ožujka 2017., Mađarska/Komisija (T-20/17 R, neobjavljeno, EU:T:2017:203).

24. Predsjednik devetog vijeća Općeg suda je odlukom od 30. svibnja 2017. dopustio intervenciju Republike Poljske u potporu zahtjeva koje je iznijela Mađarska.
25. U prilog svojoj tužbi Mađarska je istaknula tri tužbena razloga, koji se temelje, kao prvo, na tome da je predmetna porezna mjera pogrešno kvalificirana kao „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, kao drugo, na povredi obveze obrazlaganja i, kao treće, na postojanju zlouporabe ovlasti.
26. Pobijanom presudom Opći sud prihvatio je prvi od tih tužbenih razloga, presudivši da je Komisija pogrešno smatrala da su predmetna porezna mjera i mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka predstavljali selektivne prednosti. Zbog toga je poništio spornu odluku a da nije odlučivao o ostalim tužbenim razlozima.

### **Postupak pred Sudom i zahtjevi stranaka**

27. Komisija u žalbi od Suda zahtijeva da:
- ukine pobijanu presudu;
  - konačno odluči o sporu tako da odbije drugi i treći tužbeni razlog Mađarske protiv sporne odluke te joj naloži snošenje troškova, i
  - podredno, predmet vrati Općem sudu kako bi odlučio o tužbenim razlozima koje još nije ispitao.
28. Mađarska, koju u svojim zahtjevima podupire Republika Poljska, od Suda zahtijeva da:
- žalbu odbije kao neosnovanu i
  - Komisiji naloži snošenje troškova.

### **O žalbi**

29. Komisija ističe dva žalbena razloga u prilog svojoj žalbi.

#### ***Prvi žalbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a jer je Opći sud presudio da progresivna narav predmetne porezne mjere nije prouzročila selektivnu prednost***

30. Svojim prvim žalbenim razlogom Komisija tvrdi da je Opći sud povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a time što je presudio da progresivnost predmetne porezne mjere ne dovodi do selektivne prednosti u korist poduzetnika s niskim prometom vezanim uz oglašavanje. Prema mišljenju te institucije, Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava prilikom tumačenja i primjene svake od triju faza analize selektivnosti te mjere. U tom pogledu Komisija najprije smatra da je Opći sud pogrešno zaključio da je progresivnost stopa dio referentnog sustava u pogledu kojeg valja ocjenjivati selektivnost predmetne porezne mjere. Nadalje, ističe da Opći sud nije mogao ispitati usporedivost poduzetnika koji su podvrgnuti navedenoj mjeri s obzirom na cilj različit od njezina poreznog cilja. Naposljetku, Komisija tvrdi da je Opći sud u okviru analize opravdanosti te mjere pogrešno utvrdio cilj, to jest cilj preraspodjele, koji nije neodvojivo povezan s navedenom mjerom.
31. Mađarska i Republika Poljska osporavaju tu argumentaciju.
32. Uvodno valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, intervencije država članica u područjima koja nisu bila predmet usklađivanja u pravu Unije nisu isključene iz područja primjene odredbi UFEU-a vezanih uz nadzor nad državnim potporama (vidjeti u tom smislu presudu od

22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81.). Države članice stoga se moraju suzdržati od donošenja svake porezne mjere koja bi mogla činiti državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

- 33 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse Suda također proizlazi da kvalifikacija nacionalne mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva da moraju biti ispunjeni svi sljedeći uvjeti. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Kao četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti osobito presudu 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 navedena sudska praksa).
- 34 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti, koja je sastavni dio kvalifikacije mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, što je jedino što Komisija osporava u okviru ove žalbe, iz isto tako ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da taj uvjet zahtijeva da se utvrdi stavlja li predmetna nacionalna mjera, u okviru predmetnog pravnog sustava, u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (presuda od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 35. i navedena sudska praksa).
- 35 Nadalje, ako je predmetna mjera zamišljena kao sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa prednost općeg doseg, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 49.).
- 36 Kada se radi konkretno o nacionalnim mjerama kojima se dodjeljuju porezne pogodnosti, treba podsjetiti na to da mjera takve naravi, koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji položaj od ostalih poreznih obveznika, može pružiti selektivnu prednost korisnicima i stoga može činiti „državnu potporu” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga se državnom potporom osobito smatra intervencija koja smanjuje troškove koji obično opterećuju proračun poduzetnika i koja je stoga, iako nije subvencija u strogom smislu te riječi, iste naravi i ima jednake učinke (vidjeti u tom smislu presude od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 13. i 14., 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. 71. i 72.). Naprotiv, porezna pogodnost koja proizlazi iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne predstavlja takvu potporu u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 23. i navedenu sudsku praksu).
- 37 U tom kontekstu, u svrhu kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora, kao prvo, utvrditi referentni sustav odnosno „uobičajeni” porezni sustav primjenjiv u predmetnoj državi članici i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog referentnog sustava jer se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36. i navedenu sudsku praksu).
- 38 Pojam „državna potpora” ne obuhvaća, međutim, mjere koje uvode razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog nacionalnog propisa, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada odnosna država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti u tom smislu osobito presude od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija, C-159/01, EU:C:2004:246, t. 42. i 43.; od 29. ožujka 2012., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, t. 40., i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 44.).

- 39 S obzirom na ta razmatranja, treba ispitati je li u ovom slučaju Opći sud povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a, kako ga tumači Sud, kada je u biti presudio da Komisija nije dokazala da je posljedica progresivnosti predmetne porezne mjere pružanje selektivne prednosti „određenim poduzetnicima ili proizvodnjama određene robe”.
- 40 Prvim dijelom svojeg žalbenog razloga Komisija tvrdi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što joj prigovara da je ocijenila eventualno postojanje selektivne prednosti u odnosu na pogrešan referentni sustav i smatrajući da su sastavni dio tog referentnog sustava bile progresivne porezne stope koje je odredio mađarski zakonodavac.
- 41 Prema Komisijinu mišljenju, selektivna prednost uzrokovana predmetnom poreznom mjerom ne temelji se na postojanju oslobođenja na temelju dijela prometa ostvarenog do određenog iznosa jer svi predmetni poduzetnici ostvaruju korist od tog oslobođenja za dio svojeg prometa koji ne prelazi gornju granicu za oslobođeni razred, nego u razlici prosječne porezne stope koja proizlazi iz progresivnosti poreznih stopa. Tom se razlikom poduzetnicima koji ostvaruju niži promet pogoduje neopravdanim smanjenjem njihova poreznog opterećenja u odnosu na opterećenje drugih poduzetnika u okviru referentnog sustava, pri čemu se taj sustav, prema Komisijinu mišljenju, sastoji od poreza na promet po jedinstvenoj stopi od 5,3 %. Stoga se oporezivanje s progresivnim stopama ne razlikuje od situacije u kojoj se grupa poreznih obveznika oporezuje po jednoj stopi, a druga skupina poreznih obveznika po drugoj stopi, što je jednako različitom postupanju prema usporedivim poduzetnicima.
- 42 Stoga se najprije postavlja pitanje je li, kao što to tvrdi Komisija, progresivnost stopa predviđena predmetnom poreznom mjerom trebala biti isključena iz referentnog sustava s obzirom na koji valja ocjenjivati je li se postojanje selektivne prednosti moglo utvrditi ili je, kao što je to Opći sud presudio u točkama 78. do 83. pobijane presude, ona naprotiv sastavni dio te prednosti.
- 43 U području temeljnih sloboda unutarnjeg tržišta, Sud je ocijenio 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 članice (vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, t. 49., i Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, t. 69. i navedenu sudsku praksu). Ta je tvrdnja također valjana u području državnih potpora (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 26. travnja 2018., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 50. i navedenu sudsku praksu).
- 44 Iz toga slijedi da je, izvan područja u kojima je porezno pravo Unije predmet usklađivanja, utvrđivanje bitnih značajki svakog poreza obuhvaćeno diskrecijskom ovlašću država članica, uz poštovanje njihove porezne autonomije, pri čemu se ta ovlast u svakom slučaju mora izvršavati uz poštovanje prava Unije. To osobito vrijedi za izbor porezne stope, koja može biti proporcionalna ili progresivna, ali i za određivanje njegove osnove i oporezivog događaja.
- 45 Te bitne značajke stoga u načelu definiraju referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav s obzirom na koji valja, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 37. ove presude, analizirati uvjet selektivnosti.
- 46 U tom pogledu valja pojasniti da se pravu Unije u području državnih potpora u načelu ne protivi to da države članice odluče odabrati progresivne porezne stope čija je svrha uzeti u obzir sposobnost plaćanja poreznih obveznika. Činjenica da je primjena progresivnog oporezivanja u praksi češća u području oporezivanja fizičkih osoba ne znači da bi im bilo zabranjeno pribjeći tom porezu kako bi se uzela u obzir i sposobnost plaćanja pravnih osoba, osobito poduzetnika.
- 47 Pravo Unije stoga ne sprječava da se progresivno oporezivanje temelji na prometu, uključujući i kad ono nije namijenjeno kompenziranju negativnih učinaka koji bi mogli nastati zbog oporezovane aktivnosti. Naime, suprotno onomu što tvrdi Komisija, iznos prometa općenito predstavlja neutralan kriterij razlikovanja i relevantan pokazatelj sposobnosti plaćanja poreznih obveznika (vidjeti u tom

smislu presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, t. 50., i Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, t. 70.). Ni iz jednog pravila ni načela prava Unije, uključujući u području državnih potpora, ne proizlazi da se progresivne stope mogu primjenjivati samo na porez na dobit. Uostalom, i sama dobit je, upravo kao i promet, samo relativan pokazatelj sposobnosti plaćanja poreza. Okolnost da je ona, kao što to smatra Komisija, mjerodavniji ili precizniji pokazatelj od prometa nevažna je u području državnih potpora s obzirom na to da se pravo Unije u tom području odnosi samo na ukidanje selektivnih prednosti, od kojih bi određeni poduzetnici mogli imati koristi na štetu drugih poduzetnika koji bi se nalazili u usporedivoj situaciji. Isto vrijedi i za postojanje eventualne situacije dvostrukog gospodarskog oporezivanja, povezane s kumuliranjem poreza na promet i poreza na dobit.

- 48 Iz prethodno navedenog proizlazi da bitna obilježja poreza, čiji su dio progresivne porezne stope, u načelu čine referentni ili „uobičajeni” porezni sustav za potrebe analize uvjeta selektivnosti. Međutim, nije isključeno da te značajke u određenim slučajevima mogu otkriti očito diskriminatoran element, što je ipak na Komisiji da dokaže.
- 49 Presuda 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), ne dovodi u pitanje prethodna razmatranja. Naprotiv, kao što je to u biti istaknula nezavisna odvjetnica u točkama 47. do 52. svojeg mišljenja, u predmetu u kojem je donesena ta presuda, porezni sustav bio je uspostavljen prema očito diskriminatornim parametrima koji su namijenjeni zaobilazanju prava Unije u području državnih potpora. Na to je u tom predmetu upućivao izbor kriterija oporezivanja kojima se određena „offshore” društva stavljaju u povoljniji položaj, što izgleda nedosljedno s obzirom na cilj stvaranja općeg oporezivanja koji tereti sve poduzetnike, na koji se pozivao dotični zakonodavac.
- 50 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz točaka 3. do 6. i 9. ove presude, mađarski zakonodavac je Zakonom o porezu na oglašavanje uveo predmetnu poreznu mjeru, koja se sastoji od posebnog, progresivnog poreza po razredima, temeljenog na prihodima ostvarenim oglašavanjem u Mađarskoj, koji se primjenjuje na sve poduzetnike. Ljestvica tog poreza, koji, suprotno onomu što tvrdi Komisija, ima narav izravnog poreza, bila je izmijenjena Zakonom iz 2015., ali su njegove značajke ostale nepromijenjene. Komisija nije dokazala da su te značajke, koje je mađarski zakonodavac uveo koristeći se diskrecijskom ovlašću kojom raspolaze u okviru svoje porezne autonomije, bile očito zamišljene kao diskriminatorne kako bi se zaobišli zahtjevi koji proizlaze iz prava Unije u području državnih potpora. U tim okolnostima progresivnost poreznih stopa predmetne porezne mjere treba smatrati neodvojivom od referentnog sustava ili „uobičajenog” poreznog sustava s obzirom na koji treba ocjenjivati postojanje selektivne prednosti u ovom slučaju.
- 51 Stoga Opći sud nije počinio pogrešku koja se tiče prava kada je u točkama 78. do 83. pobijane presude zaključio da se Komisija, time što je smatrala da progresivna ljestvica predmetne porezne mjere nije bila dio referentnog sustava s obzirom na koji treba ocjenjivati selektivnost te mjere, pogrešno oslonila na nepotpun i fiktivan referentni sustav. Iz toga slijedi da prvi dio prvog žalbenog razloga treba odbiti kao neosnovan.
- 52 Budući da pogreška počinjena prilikom utvrđivanja referentnog sustava nužno čini nevaljanom cijelu analizu uvjeta selektivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 107.), nije potrebno odlučivati o drugom i trećem dijelu prvog žalbenog razloga.
- 53 Iz navedenog proizlazi da prvi žalbeni razlog valja u cijelosti odbiti kao neosnovan.



***Drugi žalbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a jer je Opći sud presudio da mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka nije doveo do selektivne prednosti***

- 54 Svojim drugim žalbenim razlogom Komisija tvrdi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što je smatrao da mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka, koji poduzetnicima čija je dobit prije oporezivanja u 2013. godini bila jednaka nuli ili negativna omogućuje odbitak 50 % njihovih prenesenih gubitaka od porezne osnovice predmetne porezne mjere za 2014. godinu, nema narav selektivne prednosti. Time je povrijedio doseg presude 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.).
- 55 Mađarska i Republika Poljska osporavaju tu argumentaciju.
- 56 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, kao što to proizlazi iz točke 36. ove presude, porezna pogodnost koja proizlazi iz opće mjere, koja se bez razlike primjenjuje na sve gospodarske subjekte, u načelu nema značaj „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 57 Kao što je to navedeno u točkama 34. do 38. ove presude, kako bi se utvrdio selektivni karakter predmetne mjere, valja provjeriti, s obzirom na porezni sustav za koji je utvrđeno da čini referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav, uvodi li ta mjera između gospodarskih subjekata koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići predmetnim nacionalnim propisom, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji razlikovanje koje nije opravdano prirodom i strukturom tog propisa.
- 58 Iz toga osobito slijedi da činjenica, da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu uživati korist od nje, ne znači sama po sebi da mjera ima selektivan karakter (vidjeti u tom smislu osobito presudu 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.). Selektivnost mjere ne može se izvesti ni iz same činjenice da je ona prijelazna s obzirom na to da je odluka o ograničavanju njezine vremenske primjene, kako bi se osigurao postupni prelazak između starog i novog poreznog propisa, obuhvaćena diskrecijskom ovlašću država članica navedenom u točki 44. ove presude.
- 59 U ovom slučaju uvođenjem mehanizma djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka mađarski zakonodavac namjeravao je ublažiti porezno opterećenje ekonomski slabijih poduzetnika za prvu godinu njihova oporezivanja predmetnom poreznom mjerom, osobito s obzirom na to da je ona uvedena tijekom godine. Budući da je najprije bio zamišljen kao prijelazni, za taj mehanizam ne može se smatrati da je dio referentnog sustava ili „uobičajenog” poreznog sustava s obzirom na koji treba provesti analizu njegova selektivnog karaktera, čak i ako je sličan pravilu o određivanju porezne osnovice.
- 60 Stoga valja ispitati uvodi li mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka različito postupanje među gospodarskim subjektima koji se, s obzirom na cilj Zakona o porezu na oglašavanje, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji.
- 61 U tom pogledu tim se mehanizmom uvodi razlikovanje između, s jedne strane, poduzetnika koji su imali prenesene gubitke za prethodne porezne godine, pod uvjetom da nisu ostvarili dobit za 2013. godinu, i, s druge strane, poduzetnika koji su ostvarili dobit u toj potonjoj godini, pri čemu se samo prvonavedeni mogu pozvati na odbitak tih prenesenih gubitaka radi izračuna porezne osnovice predmetne porezne mjere za 2014.
- 62 S obzirom na cilj preraspodjele koji mađarski zakonodavac nastoji postići donošenjem Zakona o porezu na oglašavanje, o čemu svjedoči progresivnost predmetne porezne mjere, te se dvije kategorije poduzetnika ne nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Naime, odabir osnovice izražene s obzirom na promet ne čini nedosljednim, u odnosu na taj cilj, donošenje prijelazne mjere koja uzima

u obzir dobit, pri čemu potonja također čini, kao što to uostalom navodi i Komisija u drugom dijelu svoje argumentacije, pokazatelj – koji je istodobno neutralan i relevantan, iako relativan – sposobnosti plaćanja poduzetnika.

- 63 Kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 109. svojeg mišljenja i kao što je to Opći sud presudio u točki 122. pobijane presude, kriterij koji se odnosi na nepostojanje dobiti u poslovnoj godini 2013. u tom je pogledu objektivan s obzirom na to da predmetni poduzetnici imaju, s tog stajališta, nižu sposobnost plaćanja od drugih na dan stupanja na snagu Zakona o porezu na oglašavanje, tijekom 2014.
- 64 Stoga je mađarski zakonodavac mogao, a da pritom ne povrijedi pravo Unije u području državnih potpora, za prvu godinu primjene tog zakona kombinirati mjeru sposobnosti plaćanja koja proizlazi iz iznosa prometa s mehanizmom koji omogućuje uzimanje u obzir gubitaka koje su prenijeli poduzetnici koji nisu ostvarili dobit u poreznoj godini 2013.
- 65 Okolnost da su poduzetnici koji su mogli imati koristi od mehanizma djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka bili već određivi na dan kada je predmetna porezna mjera uvedena ne može sama po sebi dovesti u pitanje taj zaključak.
- 66 Uostalom, ne može se prihvatiti ni Komisijina argumentacija prema kojoj je Opći sud u točkama 119. do 122. pobijane presude zanemario doseg presude 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), time što je presudio da su mađarska tijela donošenjem mehanizma djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka uvela razlikovanje koje se temelji na objektivnom i nasumičnom kriteriju bez ikakve selektivnosti.
- 67 U tom pogledu valja podsjetiti da je Sud u točkama 77. do 83. potonje presude, među ostalim, presudio da se porezne mjere kojima se uvodi uvjet povezan s uzimanjem u obzir dobiti koju je ostvario porezni obveznik ne mogu samo zbog te činjenice smatrati selektivnima s obzirom na to da je takva dobit posljedica nasumične činjenice da je poslovanje predmetnog gospodarskog subjekta slabo ili, naprotiv, vrlo isplativo tijekom poreznog razdoblja. Međutim, kao što je to u biti presudio Opći sud u točki 120. pobijane presude, iako se to rasuđivanje slijedilo u kontekstu predmeta u kojem se porezna osnovica predmetnih poreznih mjera temeljila na kriterijima različitim od dobiti, kao što su broj zaposlenih osoba i popunjenost poslovnih prostora, on se također primjenjuje kada se predmetna porezna pogodnost, kao u ovom slučaju, temelji na smanjenju porezne osnovice koja se temelji na prometu, uzimajući u obzir nepostojanje dobiti tijekom određenog poreznog razdoblja kao i postojanje prenesenih gubitaka i stoga je dio samog cilja preraspodjele kojemu teži porezni propis kojega je ta prednost dio, izraženog u vidu sposobnosti plaćanja poreza poduzetnika poreznih obveznika.
- 68 Iz toga slijedi, kao što je to pravilno presudio Opći sud u točkama 117. do 123. pobijane presude, da je Komisija pogrešno smatrala da mehanizam djelomičnog odbitka prenesenih gubitaka čini selektivnu prednost koja predstavlja državnu potporu u korist poduzetnika čija je dobit prije oporezivanja porezne godine 2013. bila nula ili negativna i koji su imali prenesene gubitke. Suprotno onomu što tvrdi Komisija, u tom se pogledu ne može prigovoriti Općem sudu da je odlučio *ultra petita*. Drugi žalbeni razlog stoga treba odbiti kao neosnovan.
- 69 Budući da treba odbiti oba žalbena razloga koja je Komisija istaknula u prilog svojoj žalbi, žalbu valja odbiti u cijelosti.

## Troškovi

- 70 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika Suda, koji se na temelju članka 184. stavka 1. tog Poslovnika primjenjuje na žalbeni postupak, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Mađarska zahtijevala da Komisija snosi troškove i da ista nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje troškova.
- 71 Članak 184. stavak 4. Poslovnika predviđa da, kad je stranka koja je intervenirala u prvostupanjski postupak, a nije sama podnijela žalbu, sudjelovala u pisanom ili usmenom dijelu postupka pred Sudom, Sud može odlučiti da snosi vlastite troškove. U ovom slučaju Republika Poljska, koja je bila intervenijent u prvostupanjskom postupku, sudjelovala je u pisanom i usmenom dijelu postupka pred Sudom a da nije podnijela žalbu. Budući da je Republika Poljska intervenirala u potporu zahtjevu Mađarske i zatražila da se Komisiji naloži snošenje troškova, Komisiji valja naložiti snošenje njezinih troškova (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 113. i 114.).

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) proglašava i presuđuje:

- 1. Žalba se odbija.**
- 2. Europskoj komisiji nalaže se snošenje troškova postupka, uključujući troškove Republike Poljske.**

Potpisi