



Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (deveto prošireno vijeće)

16. svibnja 2019.*

„Državne potpore – Porez u sektoru trgovine na malo u Poljskoj – Progresivni porez na promet – Odluka o pokretanju formalnog istražnog postupka – Konačna odluka kojom se mjera kvalificira kao državna potpora nespojiva s unutarnjim tržištem – Pojam državne potpore – Uvjet selektivnosti”

U spojenim predmetima T-836/16 i T-624/17,

Republika Poljska, koju zastupaju B. Majczyna, M. Rzotkiewicz i A. Kramarczyk-Szaładzińska, u svojstvu agenata,

tužitelj,

koju podupire

Mađarska, koju u predmetu T-836/16 zastupaju M. Fehér, G. Koós i E. Tóth, a u predmetu T-624/17 M. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,

intervenijent,

protiv

Europske komisije, koju zastupaju K. Herrmann i P.-J. Loewenthal, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva na temelju članka 263. UFEU-a kojima se traži poništenje, s jedne strane, Odluke Komisije C(2016) 5596 *final* od 19. rujna 2016. o državnoj potpori SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Poljska – Porez u sektoru trgovine na malo u Poljskoj, kojom se u pogledu te mjere pokreće formalni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a i, s druge strane, Odluke Komisije (EU) 2018/160 od 30. lipnja 2017. o državnoj potpori SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je provela Poljska za porez u sektoru trgovine na malo (SL 2018., L 29, str. 38.), kojom se taj postupak okončava i prema kojoj navedena mjera čini državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem te je provedena nezakonito,

OPĆI SUD (deveto prošireno vijeće),

u sastavu: S. Gervasoni, predsjednik, L. Madise (izvjestitelj), R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk i C. Mac Eochaidh, suci,

tajnik: F. Oller, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. rujna 2018.,

* Jezik postupka: poljski

donosi sljedeću

Presudu

Okolnosti spora

- 1 Početkom 2016. poljska je vlada predvidjela novi porez u sektoru trgovine robom na malo. Iako su se o nekim varijacijama tog poreza trebala provesti različita savjetovanja, prihvaćeno je načelo progresivnog poreza čija bi osnovica bio promet.
- 2 Nakon što je obaviještena o tom planu, Europska komisija poslala je poljskim tijelima zahtjeve za pružanje informacija te je, pri upućivanju na stajalište koje je zauzela u srpnju 2015. u pogledu izmjene pristojbe za nadzor prehrambenog lanca u Mađarskoj, kojom je također prihvaćeno načelo progresivnog oporezivanja prometa, navela sljedeće:

„Stope progresivnog poreza na promet koji plaćaju poduzetnici povezane su zapravo s veličinom poduzetnika, a ne s njegovom profitabilnošću ili solventnošću. One dovode do diskriminacije među poduzetnicima i mogu prouzročiti ozbiljne tržišne poremećaje. Budući da dovode do nejednakog postupanja među poduzetnicima, smatrale su se selektivnima. Budući da su ispunjeni svi uvjeti iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, [one čine državne potpore u smislu tog članka].”
- 3 Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Sejm Republike Poljske) donio je 6. srpnja 2016. zakon o porezu u sektoru trgovine na malo, čija su osnovna obilježja naposljetku bila sljedeća. Riječ je o sektoru trgovine na malo robom čiji su potrošači fizičke osobe. Obveznici su plaćanja svi trgovci na malo neovisno o njihovu pravnom statusu. Poreznu osnovicu čini mjesečni promet ostvaren u iznosu većem od 17 milijuna poljskih zlota (PLN), odnosno 4 milijuna eura. Porezna stopa iznosi 0,8 % za kategoriju mjesečnog prometa od 17 do 170 milijuna poljskih zlota i 1,4 % za kategoriju mjesečnog prometa ostvarenog u većem iznosu od toga. Predmetni je zakon stupio na snagu 1. rujna 2016.
- 4 Komisija je, nakon nekoliko razmijenjenih dopisa s poljskim tijelima, u pogledu predmetne mjere pokrenula postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a Odlukom od 19. rujna 2016. o državnoj potpori SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka, odnosno prva pobijana odluka). Tom odlukom Komisija nije samo pozvala zainteresirane osobe da podnesu svoje primjedbe nego je i, na temelju članka 13. stavka 1. Uredbe Vijeća (EU) 2015/1589 od 13. srpnja 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 108. [UFEU-a] (SL 2015., L 248, str. 9.), poljskim tijelima naložila da bez odgađanja suspendiraju „primjenu progresivne porezne stope dok Komisija ne donese odluku o njezinoj spojivosti s unutaršnjim tržištem”.
- 5 Poljska tijela, koja su stvarno suspendirala primjenu predmetne mjere, osporavala su tijekom cijelog postupka njezinu kvalifikaciju kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 6 Poljska je vlada uostalom, istodobno s daljnjim raspravama s Komisijom, od Općeg suda tražila poništenje odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke (predmet T-836/16).
- 7 Komisija je okončala postupak Odlukom (EU) 2018/160 od 30. lipnja 2017. o državnoj potpori SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je provela Poljska za porez u sektoru trgovine na malo (SL 2018., L 29, str. 38.) (u daljnjem tekstu: konačna odluka, odnosno druga pobijana odluka). Komisija je u njoj navela da predmetna mjera čini državnu potporu nespojivu s unutaršnjim tržištem i da je provedena nezakonito. Poljska tijela morala su konačno obustaviti sva plaćanja suspendirana na temelju odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke. Budući da predmetna mjera nije bila konkretno provedena, Komisija je smatrala da nije potrebno zahtijevati povrat elemenata potpore od korisnikâ.

- 8 Poljska je vlada također zahtijevala od Općeg suda da poništi konačnu odluku, odnosno drugu pobijanu odluku (predmet T-624/17).
- 9 U odluci o pokretanju postupka, odnosno prvoj pobijanoj odluci i u konačnoj odluci, odnosno drugoj pobijanoj odluci (u daljnjem tekstu, zajedno nazvane: pobijane odluke), uzimajući u obzir to da je argumentacija o određenim aspektima dopunjena u konačnoj odluci, odnosno drugoj pobijanoj odluci, Komisija je kvalifikaciju predmetne mjere kao državne potpore, s obzirom na definiciju iz članka 107. stavka 1. UFEU-a, u bitnom opravdala na sljedeći način.
- 10 Najprije, što se tiče mogućnosti pripisivanja predmetne mjere državi i financiranja te mjere državnim sredstvima, Komisija je smatrala da se na neke od predmetnih poduzetnika, odnosno one koji ostvaruju mali promet, zbog zakona o porezu u sektoru trgovine na malo primjenjuje povoljniji porezni tretman u odnosu na druge poduzetnike koji su obveznici tog poreza i da odricanje države od poreza koje bi prikupila da se svi poduzetnici oporezuju po istoj prosječnoj efektivnoj stopi ima za posljedicu prijenos državnih sredstava poduzetnicima u povoljnijem položaju.
- 11 Što se tiče postojanja prednosti, Komisija je podsjetila na to da mjere kojima se smanjuju troškovi koje obično snose poduzetnici, kao i pozitivne koristi, omogućuju prednost. U ovom slučaju nulte ili niže prosječne porezne stope za poduzetnike s malim prometom u odnosu na više prosječne porezne stope za poduzetnike s većim prometom prvonavedenima donose prednost. Komisija je u konačnoj odluci, odnosno drugoj pobijanoj odluci dodala da se maloprodajnim lancima koji posluju kao franšizna mreža trgovina daje prednost u odnosu na integrirane maloprodajne lance, s obzirom na to da se u slučaju prvonavedenih promet dijeli na onoliko dijelova koliko ima korisnika franšize, dok se u slučaju drugonavedenih promet gleda u cjelini.
- 12 Što se tiče činjenice da utvrđena prednost određene poduzetnike stavlja u povoljniji položaj (kriterij selektivnosti), Komisija je navela da u pogledu porezne pogodnosti treba provesti analizu u nekoliko koraka. Najprije je potrebno odrediti referentni porezni sustav, zatim utvrditi odstupa li predmetna mjera od tog sustava na način da uvodi razlike među poduzetnicima koji su s obzirom na ciljeve svojstvene sustavu u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji i, naposljetku, u slučaju potvrdnog odgovora, utvrditi je li to odstupanje opravdano prirodom ili općom strukturom referentnog poreznog sustava. Ako je odgovor u drugom koraku negativan ili, ovisno o slučaju, odgovor u trećem koraku potvrđan, može se odbaciti postojanje selektivne prednosti za određene poduzetnike, dok se na temelju potvrdnog odgovora u drugom koraku i negativnog odgovora u trećem koraku može, naprotiv, zaključiti da takva prednost postoji.
- 13 Komisija je u ovom slučaju najprije smatrala da referentni sustav čini porez na promet u sektoru trgovine na malo, pa i u pogledu poduzetnika s prometom manjim od 17 milijuna poljskih zlota, a da pritom progresivna struktura poreza ne čini dio tog sustava (stopa od 0 % – koja odgovara kategoriji neoporeziva prometa, i stope od 0,8 % i 1,4 % i s njima povezane kategorije prometa).
- 14 U tom smislu, Komisija je zatim smatrala da progresivna struktura poreza, s obzirom na to da podrazumijeva ne samo granične porezne stope nego i prosječne porezne stope koje se razlikuju među poduzetnicima, odstupa od referentnog sustava za koji se smatra da se primjenjuje uz jedinstvenu poreznu stopu. Komisija je u konačnoj odluci, odnosno drugoj pobijanoj odluci dala konkretan primjer oporezivanja triju poduzetnika u trgovini na malo, od kojih prvi ostvaruje mjesečni promet od 10 milijuna poljskih zlota, drugi od 100 milijuna poljskih zlota i treći od 750 milijuna poljskih zlota. Prosječna porezna stopa za prvog poduzetnika iznosi nula, za drugog 0,664 % i za trećeg 1,246 %.
- 15 Komisija je naposljetku smatrala da odstupanje progresivne strukture poreza od referentnog sustava nije opravdano prirodom ili općom strukturom sustava. U odluci o pokretanju postupka, odnosno prvoj pobijanoj odluci Komisija je navela da se ciljevi sektorske politike, kao što je regionalna politika, politika zaštite okoliša ili industrijska politika, ne mogu uzeti u obzir u tom pogledu. Nakon što su poljska tijela istaknula da se progresivnom strukturom poreza želi postići cilj preraspodjele, potaknut

činjenicom da poduzetnici s velikim prometom mogu ostvariti korist od ekonomija razmjera, boljih uvjeta nabave ili poreznih strategija nedostupnih manjim poduzetnicima, Komisija je navela da takav cilj preraspodjele nije u skladu s porezom na promet koji se primjenjuje na poduzetnike samo ovisno o njihovu opsegu poslovanja, a ne ovisno o njihovim troškovima, profitabilnosti, sposobnosti plaćanja poreza ili mogućnostima od kojih bi, prema poljskim tijelima, samo veliki poduzetnici mogli ostvarivati koristi. Prema mišljenju Komisije, progresivan porez na promet može se opravdati smanjivanjem ili sprečavanjem nastanka određenih nepovoljnih učinaka koje može prouzročiti predmetna aktivnost (nepovoljni vanjski učinci) i koji su tim veći što je veći promet, ali u ovom slučaju nije nipošto dokazano da je riječ o takvoj situaciji.

- 16 Osim toga, Komisija je navela da predmetna mjera narušava ili bi mogla narušiti tržišno natjecanje te da utječe na trgovinu između država članica. U tom pogledu, također je istaknula da je trgovina na malo u Poljskoj otvorena za tržišno natjecanje, da u njoj sudjeluju poduzetnici iz drugih država članica i da se poduzetnicima na koje se primjenjuju najniže porezne stope time pruža operativna potpora. Budući da su poljska tijela navela da progresivna struktura poreza omogućuje očuvanje male trgovine naspram velikih trgovaca, Komisija smatra da to dokazuje da su nastojala utjecati na strukturu tržišnog natjecanja na tržištu.

Postupak i zahtjevi stranaka

- 17 Republika Poljska podnijela je 30. studenoga 2016. tužbu za poništenje odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke (predmet T-836/16).
- 18 Komisija je 21. veljače 2017. podnijela odgovor na tužbu.
- 19 Mađarska je 17. ožujka 2017. zatražila intervenciju u potporu Republici Poljskoj. Intervencija joj je odobrena odlukom predsjednika devetog vijeća Općeg suda od 27. travnja 2017.
- 20 Republika Poljska, Mađarska i Komisija podnijele su 11. svibnja, 19. lipnja i 2. kolovoza 2017. redom repliku, intervencijski podnesak i odgovor na repliku.
- 21 Republika Poljska podnijela je 13. rujna 2017. tužbu za poništenje konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke (predmet T-624/17).
- 22 Republika Poljska i Komisija podnijele su svaka 20. listopada 2017. očitovanja na intervencijski podnesak Mađarske u predmetu T-836/16.
- 23 Dopisom od 21. studenoga 2017. Republika Poljska zatražila je, uz obrazloženje, da se održi rasprava u predmetu T-836/16.
- 24 Komisija je 29. studenoga 2017. podnijela odgovor na tužbu u predmetu T-624/17.
- 25 Komisija je 30. studenoga 2017. zatražila spajanje predmeta T-836/16 i T-624/17 u svrhu usmenog dijela postupka.
- 26 Mađarska je 15. prosinca 2017. zatražila intervenciju u potporu Republici Poljskoj u predmetu T-624/17. Intervencija joj je odobrena odlukom predsjednika devetog vijeća Općeg suda od 12. siječnja 2018.
- 27 Mađarska je 20. veljače 2018. podnijela intervencijski podnesak u predmetu T-624/17. Republika Poljska i Komisija podnijele su očitovanja na taj intervencijski podnesak 9. travnja odnosno 19. travnja 2018.

- 28 Dopisom od 15. svibnja 2018. Republika Poljska zatražila je, uz obrazloženje, da se održi rasprava u predmetu T-624/17.
- 29 Na temelju izvještaja suca izvjestitelja Opći sud odlučio je otvoriti usmeni dio postupka u predmetima T-836/16 i T-624/17. Opći sud također je odlučio strankama postaviti pitanje na koje su trebale odgovoriti u toj fazi postupka.
- 30 Na prijedlog devetog vijeća Opći sud odlučio je, na temelju članka 28. svojeg Poslovnika, predmete uputiti proširenom sastavu suda.
- 31 Odlukom Općeg suda od 4. srpnja 2018. predmeti T-836/16 i T-624/17 spojeni su u svrhu usmenog dijela postupka, u skladu s člankom 68. stavkom 2. Poslovnika.
- 32 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja koja je postavio Opći sud saslušani su na raspravi 26. rujna 2018. Tom je prilikom, nakon što su saslušane stranke, predsjednik devetog proširenog vijeća Općeg suda odlučio da se predmeti T-836/16 i T-624/17 također spoje u svrhu donošenja odluke kojom se okončava postupak.
- 33 U predmetu T-836/16 Republika Poljska zahtijeva da se:
- poništi odluka o pokretanju postupka, odnosno prva pobijana odluka;
 - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 34 U predmetu T-624/17 Republika Poljska zahtijeva da se:
- poništi konačna odluka, odnosno druga pobijana odluka;
 - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 35 U predmetima T-836/16 i T-624/17 Komisija zahtijeva da se:
- odbiju tužbe;
 - naloži Republici Poljskoj snošenje troškova.
- 36 U predmetima T-836/16 i T-624/17 Mađarska zahtijeva da se prihvate tužbe.
- 37 U predmetu T-836/16 Mađarska usto zahtijeva da se Komisiji naloži snošenje troškova mađarske vlade.

Pravo

- 38 U predmetu T-836/16 poljska vlada ističe četiri tužbena razloga protiv odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke: najprije onaj koji se temelji na postojanju pogreške u pravnoj kvalifikaciji predmetne mjere kao državne potpore u smislu članka 107., stavka 1. UFEU-a, zatim one koji se temelje na povredi članka 13. stavka 1. Uredbe br. 2015/1589 i načela proporcionalnosti zbog naloga da se bez odgađanja suspendira „primjena progresivne porezne stope dok Komisija ne donese odluku o njezinoj spojivosti s unutarnjim tržištem” i naposljetku onaj koji se temelji na pogrešnom i nedostatnom obrazloženju.

- 39 U predmetu T-624/17 poljska vlada ističe dva tužbena razloga protiv konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke: s jedne strane, onaj koji se temelji na postojanju pogreške u pravnoj kvalifikaciji predmetne mjere kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i, s druge strane, onaj koji se temelji na pogrešnom i nedostatnom obrazloženju.
- 40 U ovom slučaju Opći sud smatra da je prikladno najprije ispitati tužbene razloge koji se temelje na postojanju pogreške u pobijanim odlukama u pravnoj kvalifikaciji predmetne mjere kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 41 Poljska vlada tvrdi da je Komisija pogrešno smatrala da porez u sektoru trgovine na malo čini selektivnu mjeru kojom se daje prednost određenim poduzetnicima zbog progresivne prirode stopa koje se primjenjuju na poreznu osnovicu prometa. Riječ je, naprotiv, o općoj mjeri, a ne selektivnoj, ili o mjeri koja se eventualno može na prvi pogled smatrati selektivnom, ali zbog prirode i opće strukture predmetnog poreznog sustava naposljetku nije selektivna.
- 42 U skladu s onim što navodi poljska vlada u prvom nizu argumenata, porez u sektoru trgovine na malo ne može se smatrati *a priori* selektivnim jer njegova struktura, koja je, prema mišljenju Komisije, uzrok njegove selektivnosti, ne odstupa od referentnog sustava kojim je taj porez obuhvaćen, s obzirom na to da čini sastavni dio tog sustava. Konkretnije, poljska vlada tvrdi sljedeće.
- 43 Progresivna priroda poreznih stopa u sektoru trgovine na malo, za koju Komisija smatra da predstavlja selektivnu prednost za određene poduzetnike, jest naprotiv sastavni dio referentnog sustava, koji čini navedeni porez sa svojim obilježjima u pogledu porezne osnovice, poreznih obveznika, oporezivog događaja i strukture poreznih stopa. Ne može se stoga smatrati da progresivna priroda poreznih stopa dovodi do odstupanja od referentnog sustava. Komisija je pogrešno ograničila referentni sustav na predmetni porez bez strukture njegove stope, što dovodi do neobične situacije u kojoj referentni porezni sustav koji je utvrdila ne sadržava „normalnu” poreznu stopu u odnosu na koju se može ocijeniti postoji li selektivna prednost, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 26. i 51. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i uvodnih izjava 47. i 49. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke. Komisija je jedino smatrala da treba postojati samo jedna porezna stopa, koju bi poljska tijela po potrebi mogla odrediti na najvišu graničnu stopu od 1,4 % ili najvišu efektivnu prosječnu stopu za porezne obveznike.
- 44 Međutim, porezne stope, pa i u slučaju progresivne ljestvice, nužno čine dio svakog poreza, kao što je to uostalom navela Komisija u točki 134. Obavijesti o pojmu državne potpore iz članka 107. stavka 1. [UFEU-a] (SL 2016., C 262, str. 1., u daljnjem tekstu: Obavijest o pojmu državne potpore). Komisija je, time što je htjela propisati jedinstvenu poreznu stopu, štoviše zadirala u porezne ovlasti država članica.
- 45 Poljska vlada naglašava da je u ovom slučaju predmetna progresivna ljestvica razumljiva i jasna i da su porezne stope određene na relativno niske razine i linearno, uzimajući u obzir da je viša stopa od 1,4 % samo 1,75 puta veća od prve stope od 0,8 %. Ne stvara se učinak praga s obzirom na to da se na sve predmetne poduzetnike, neovisno o tome koliki je njihov promet, za mjesečni promet manji od 17 milijuna poljskih zlota primjenjuje oslobođenje od poreza, za dio mjesečnog prometa između 17 i 170 milijuna poljskih zlota porezna stopa od 0,8 % te za dio mjesečnog prometa veći od 170 milijuna poljskih zlota porezna stopa od 1,4 %. Sustav nije ni diskriminirajući ni diskrecijski, te ne obuhvaća aspekt odstupanja. Poljska vlada također tvrdi da se struktura poreza u sektoru trgovine na malo ne može izjednačiti s potpunim oslobođenjem od poreza *offshore* društava u Gibraltaru, koje se ispitalo 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), koje je bilo protivno cilju predmetnih poreza da se na sve poduzetnike primjenjuje opći sustav oporezivanja, ali da je ta struktura slična mehanizmima određivanja gornje granice tih poreza za sve poduzetnike na 15 % dobiti, za koje je u toj presudi presuđeno da ne dovode do selektivnih prednosti.

- 46 Poljska vlada dodaje da porez u sektoru trgovine na malo, kako je osmišljen, ima dvostruki cilj da se državi osiguraju prihodi od poreza a da se pritom porezno opterećenje pravedno raspodijeli među poreznim obveznicima ovisno o njihovoj sposobnosti plaćanja poreza, na temelju logike preraspodjele, što je samo po sebi aspekt kojim se nastoji osigurati prikupljanje prihoda od poreza. Suprotno onomu što Komisija tvrdi u uvodnoj izjavi 29. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i u uvodnoj izjavi 49. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke, cilj tog poreza nije ograničen na dobivanje prihoda od poreza, pa ni na to da se „oporezuje promet svih poduzetnika u sektoru trgovine na malo”. To potvrđuje da porezne stope i povezani pragovi oporezivanja čine dio referentnog sustava. Usto, iako odabir organizacije maloprodajnih lanaca može stvarno utjecati na razinu poreza koji su dužni platiti, svaki od njih može odabrati najpovoljniji organizacijski oblik u tom pogledu, među ostalim korištenje franšizom. Konkretno, grupa Carrefour, kao i drugi strani veliki trgovci, pretežno se koristi franšizom, dok su određeni veliki porezni obveznici koji posluju prema integriranom modelu društva u poljskom vlasništvu.
- 47 Komisija najprije odgovara na te argumente uvodnim napomenama. Podsjeća da je smatrala da se svi poduzetnici u trgovini na malo nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji s obzirom na cilj predmetnog poreza i da progresivna struktura njegovih stopa dovodi do diskriminacije među tim poduzetnicima na temelju njihove veličine, koja nije opravdana ni logikom ni prirodom navedenog poreza, s obzirom na to da se na poduzetnike s malim prometom primjenjuje nulta prosječna efektivna stopa ili prosječna efektivna stopa koja je niža od one koja se primjenjuje na poduzetnike s većim prometom. Tako su gotovo svi mali i srednji nezavisni trgovci na malo u praksi oslobođeni od poreza ili se sav njihov promet oporezuje po prosječnoj efektivnoj stopi nižoj od 0,8 %, dok veliki trgovci, primjerice integrirani lanci hipermarketa, podliježu prosječnoj efektivnoj stopi bližoj najvišoj stopi od 1,4 %, koja utječe na velik dio njihove dobiti. Poduzetnici u trgovini na malo u poljskom vlasništvu uglavnom su među onima koji ostvaruju korist od sustava, dok se poduzetnici u stranom vlasništvu naprotiv oporezuju po višoj prosječnoj stopi. Komisija u tom pogledu naglašava da je, prema različitim javnim informacijama, od gotovo 200 000 trgovina ili poduzetnika u trgovini na malo, samo njih stotinjak bilo dužno platiti porez u rujnu 2016., čiji je očekivani prihod bio 114 milijuna poljskih zlota, od čega je 80 milijuna trebalo platiti deset najvećih poduzetnika. Samo je dvanaest poduzetnika ušlo u kategoriju oporezivanja po stopi od 1,4 %. Uostalom, različite političke izjave u Poljskoj jasno pokazuju da se porezom nastoje uravnotežiti uvjeti tržišnog natjecanja između male trgovine i međunarodnih maloprodajnih lanaca. Usto, maloprodajni lanac koji posluje prema modelu franšize podliježe niskom oporezivanju ili mu uopće ne podliježe, dok integrirani maloprodajni lanac koji ostvaruje jednak promet podliježe puno višem oporezivanju. Komisija u tom pogledu navodi primjer grupe Carrefour, koja djelomično posluje prema integriranom modelu i koja se za taj dio oporezuje po prosječnoj stopi od 1,2 %, dok se poljski lanac trgovaca na malo Lewiatan, koji posluje prema modelu franšize i koji je sam podijeljen na šesnaest društava te ostvaruje veći ukupni promet od Carreoura, oporezuje po prosječnoj stopi koja je gotovo jednaka nuli. U tom pogledu, iako se strani lanci, kao što je grupa Carrefour, također koriste franšizom, korisnici su franšize upravo lokalni poljski poduzetnici, koji se predmetnim poreznim sustavom stavljaju u povoljniji položaj. Komisija je na raspravi ipak naglasila da se pobijane odluke, u pogledu dokazivanja selektivnih prednosti do kojih dovodi progresivna struktura poreznih stopa u sektoru trgovine na malo, ne temelje na utvrđivanju diskriminacije na temelju nacionalnog podrijetla poreznih obveznika.
- 48 Komisija dodaje, pri čemu upućuje na 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), da nije dovoljno, kako bi se utvrdilo je li porezna mjera selektivna u korist određenih poduzetnika, ispitati postoji li odstupanje od pravila referentnog sustava koje je utvrdila dotična država članica, nego treba i provjeriti jesu li granice ili struktura referentnog sustava određeni na dosljedan način ili, suprotno tomu, na očito proizvoljan ili pristran način kako bi se te poduzetnike stavilo u povoljniji položaj, što je ovdje slučaj. Komisija navodi da je u toj presudi Sud presudio da selektivna prednost koju imaju određena društva proizlazi iz samog koncepta predmetnog poreza. 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), potvrđuje taj pristup.

- 49 Komisija također tvrdi da, s obzirom na to da poljska vlada opravdava predmetni porezni sustav potrebom da se uzme u obzir sposobnost poduzetnika za plaćanje poreza, porezna osnovica koja odgovara prometu nije relevantna u tom pogledu, jer veliki promet može biti povezan s gubicima u poslovanju ili obrnuto. Činjenica da je riječ o velikom poduzetniku ne znači da on ima veliku sposobnost plaćanja poreza. Ni potreba za borbom protiv porezne optimizacije i izbjegavanja plaćanja poreza, na koju se poljska vlada također poziva, nije relevantna jer se rizik od izbjegavanja plaćanja porezne osnovice ostvaruje samo u okviru porezâ na dobit.
- 50 Komisija pojašnjava da njezina analiza ne dovodi u pitanje poreznu autonomiju država članica. Republika Poljska i dalje samostalno odlučuje u tom području, pod uvjetom da poštuje pravila UFEU-a o državnim potporama.
- 51 Što se tiče konkretnije rasprave o utvrđivanju referentnog sustava, Komisija navodi da, kako bi se utvrdila selektivnost povlaštene porezne mjere, treba odrediti taj sustav, sastavljen od koherentne cjeline pravila koja se općenito primjenjuju na temelju kriterija primjenjivih na sve poduzetnike koji su obuhvaćeni njegovim područjem primjene kako je određeno njegovim ciljem, zatim dokazati da predmetna mjera odstupa od tog sustava jer se njome uvode razlike među poduzetnicima koji se, s obzirom na navedeni cilj, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. U ovom slučaju, budući da se oporezuje promet od prodaje u trgovini na malo i da su porezni obveznici trgovci na malo, s obzirom na cilj tog poreza svi se trgovci na malo, neovisno o njihovoj veličini, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Referentni sustav stoga čini oporezivanje prometa ostvarenog od prodaje u trgovini na malo.
- 52 Međutim, kao i u predmetu u kojem je donesena 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), sam je referentni sustav, kako ga je predstavila poljska vlada, namjerno osmišljen tako da bude selektivan, a da se to ne može opravdati ciljem poreza, odnosno ostvarivanjem prihoda za državu. Komisija nije zanemarila to što se iste stope i kategorije primjenjuju na sve poduzetnike u trgovini na malo, ali su, unatoč tomu, lokalni trgovci u povoljnijem položaju zbog nulte prosječne efektivne stope ili prosječne efektivne stope koja je mnogo niža nego za trgovce na malo s velikim prometom. Komisija u tom pogledu ističe brojčani primjer iz konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke, koji se navodi u točki 14. ove presude. Logika određivanja poreznih kategorija, u nedostatku valjanog opravdanja poljskih tijela, može biti samo ta da se mali trgovci na malo stave u povoljniji položaj i da se plaćanju podvrgnu veliki poduzetnici u sektoru.
- 53 Argument poljske vlade prema kojem je progresivna priroda poreza u sektoru trgovine na malo opravdana dvostrukim ciljem da se državi osiguraju prihodi od poreza, pri čemu se pravedno raspodjeljuje porezno opterećenje među poreznim obveznicima ovisno o njihovoj sposobnosti plaćanja, nije obuhvaćen fazom u kojoj se određuje referentni porezni sustav, nego, ovisno o slučaju, opravdanjem koje treba dati nakon što se utvrdi odstupanje od tog sustava. U svakom slučaju, svojstveni cilj poreza koji treba uzeti u obzir nije ostvarivanje prihoda od poreza, što je cilj svakog poreza, nego oporezivanje prometa u trgovini na malo, jednako kao što je cilj poreza na dobit oporezivanje dobiti. Kao što je to izneseno u točki 49. ove presude, cilj ne može biti ni to da se uzme u obzir sposobnost plaćanja različitih poduzetnika koji se bave trgovinom na malo.
- 54 Prema tome, referentni je sustav u pobijanim odlukama pravilno određen kao oporezivanje prometa ostvarenog od prodaje u trgovini na malo, bez progresivne ljestvice, pri čemu nije prihvaćena nikakva posebna linearna stopa, suprotno onomu što tvrdi mađarska vlada.
- 55 Valja ispitati prethodno navedene argumente.

- 56 Člankom 107. stavkom 1. UFEU-a određuje se da je, osim ako je Ugovorima drukčije predviđeno, svaka potpora koju dodijeli država članica ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku koja narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj, nespojiva s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama.
- 57 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a nisu ograničene na subvencije s obzirom na to da obuhvaćaju ne samo pozitivne činidbe, kao što su same subvencije, već i državne intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji uobičajeno opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, iste naravi i imaju identične učinke (vidjeti u tom smislu presude od 23. veljače 1961., *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Visoka vlast*, 30/59, EU:C:1961:2, str. 39.; od 2. srpnja 1974., *Italija/Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, t. 33.; od 15. ožujka 1994., *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 13. 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.).
- 58 U području poreza iz toga proizlazi da mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presude od 15. ožujka 1994., *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.; 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 21. prosinca 2016., *Komisija/World Duty Free Group i dr.*, C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 56.).
- 59 Za dokazivanje postojanja povoljnijeg poreznog tretmana za određene poduzetnike, odnosno utvrđivanje selektivnosti predmetne mjere, potrebno je utvrditi može li ta mjera u okviru određenog pravnog sustava određene poduzetnike staviti u povoljniji položaj u odnosu na druge koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići navedenim sustavom, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji (vidjeti u tom smislu i po analogiji presudu od 2. srpnja 1974., *Italija/Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, t. 33.; vidjeti i 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. 75. i navedenu sudsku praksu).
- 60 Konkretnije, u skladu s metodom analize utvrđenom u sudskoj praksi, radi kvalifikacije povlaštene porezne mjere kao „selektivne” potrebno je, kao prvo, prethodno utvrditi i ispitati redovni ili „uobičajeni” porezni sustav koji je na snazi (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. 57. i od 28. lipnja 2018., *Andres (stečaj društva Heitkamp BauHolding)/Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 88. i navedenu sudsku praksu).
- 61 U odnosu na taj porezni sustav potrebno je, kao drugo, ocijeniti i, ovisno o slučaju, utvrditi moguću selektivnu prirodu prednosti dodijeljene predmetnom poreznom mjerom te dokazati da ona odstupa od navedenog „uobičajenog” sustava time što uvodi razlikovanje među subjektima koji se, s obzirom na cilj redovnog ili „uobičajenog” sustava koji je na snazi, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji (vidjeti u tom smislu presude od 8. rujna 2011., *Paint Graphos i dr.*, C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49. i 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. 57.). Suprotno tomu, i kada je očito da je porezna pogodnost (drugim riječima, razlikovanje) opravdana prirodom i strukturom sustava čiji je dio, to ne znači da čini selektivnu prednost (vidjeti u tom pogledu presude od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, t. 42.; od 15. prosinca 2005., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, t. 51. i 52.; od 6. rujna 2006., *Portugal/Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 52.; od 22. prosinca 2008., *British Aggregates/Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 83. i 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. i 60.).

- 62 Iz sudske prakse proizlazi da, kada se spominje priroda „uobičajenog” sustava, misli se na njegov cilj, a kada se spominje struktura „uobičajenog” sustava, misli se na pravila oporezivanja (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 81. i od 7. ožujka 2012., British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, t. 84.). Valja naglasiti da se prethodno navedeni pojam cilja ili prirode „uobičajenog” poreznog sustava odnosi na osnovna ili vodeća načela tog poreznog sustava i da se ne odnosi ni na politike koje se, ovisno o slučaju, mogu financirati sredstvima koja taj sustav osigurava (kao u ovom slučaju financiranje mjera obiteljske politike) ni na ciljeve koji se mogu nastojati postići uvođenjem odstupanja od tog poreznog sustava.
- 63 U ovom slučaju valja najprije ispitati pitanje određivanja „uobičajenog” poreznog sustava u odnosu na koji u načelu treba utvrditi postoji li selektivna prednost.
- 64 Valja naglasiti da su, s obzirom na to da Komisija u pobijanim odlukama konkretno upućuje na 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), tri poreza na koja su se odnosili predmeti u kojima je donesena ta presuda zajedno činila opći sustav oporezivanja svih društava sa sjedištem u Gibraltaru, dok u ovom slučaju mjera koju je Komisija kvalificirala kao državnu potporu ulazi u okvir posebnog sektorskog poreza koji se odnosi na sektor trgovine robom na malo namijenjene pojedincima. „Uobičajeni” porezni sustav ne može stoga ni u kojem slučaju izlaziti iz okvira tog sektora (vidjeti u tom smislu i po analogiji presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 54. do 63.).
- 65 Doista, poljska vlada pravilno tvrdi da se porezne stope ne mogu isključiti iz sadržaja poreznog sustava, kao što je to učinila Komisija (vidjeti uvodne izjave 22. i 29. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i uvodne izjave 46. i 49. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke). Neovisno o tome je li stopa jedinstvena ili progresivna, razina porezne obveze čini, kao i porezna osnovica, oporezivi događaj i krug poreznih obveznika, jedno od osnovnih obilježja pravnog sustava oporezivanja. Kao što to naglašava poljska vlada, sama Komisija u točki 134. Obavijesti o pojmu državne potpore navodi da se „[u] slučaju poreza, oblikovanje referentnog sustava temelji [...] na elementima poput porezne osnovice, poreznih obveznika, oporezivog događaja i poreznih stopa”. Ako ne postoji razina porezne obveze na temelju koje se može odrediti struktura „uobičajenog” sustava, nije moguće uostalom ispitati postoji li odstupanje koje određene poduzetnike stavlja u povoljniji položaj (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, t. 56. i od 7. ožujka 2012., British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, t. 52.). Stoga, ako se, ovisno o slučaju, u okviru istog poreza na određene poduzetnike primjenjuju drukčije porezne stope nego na druge, uključujući drukčija izuzeća, valja odrediti koja je „uobičajena” situacija u tom području, koja je dio „uobičajenog” sustava, bez čega se ne može primijeniti metoda navedena u točkama 60. i 61. ove presude.
- 66 Uostalom, iz Komisijinih pobijanih odluka i argumentacije proizlazi da je nastojala odrediti „uobičajeni” sustav sa strukturom oporezivanja na koji bi se moglo uputiti. Iz uvodnih izjava 26. i 32. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i uvodnih izjava 47., 49. i 54. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke proizlazi da, prema Komisijinu mišljenju, to treba biti sustav u kojem se promet trgovaca na malo oporezuje po jedinstvenoj (linearnoj) stopi od prvog zlota. Komisija uostalom izražava žaljenje zbog toga što poljska tijela nisu navela vrijednost te jedinstvene stope (uvodna izjava 26. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i uvodna izjava 47. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke) te je čak predložila da se prihvati najviša stopa od 1,4 % ili najviša prosječna efektivna stopa za porezne obveznike (uvodna izjava 51. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke). Međutim, valja utvrditi da je „uobičajeni” sustav s jedinstvenom stopom na koji je Komisija uputila u nekim odlomcima pobijanih odluka hipotetski sustav koji se nije mogao prihvatiti. Naime, analizu selektivne prirode porezne pogodnosti, koja je dio drugog koraka metode navedene u točkama 60. i 61. ove presude, treba provesti s obzirom na stvarna obilježja „uobičajenog” poreznog sustava kojim je obuhvaćena ta pogodnost, koja su određena u prvom koraku te metode, a ne s obzirom na pretpostavke koje nadležno tijelo nije prihvatilo.

- 67 Prema tome, Komisija je u pobijanim odlukama odredila „uobičajeni” sustav koji je nepotpun, bez porezne stope, ili hipotetski, s jedinstvenom poreznom stopom, što čini pogrešku koja se tiče prava.
- 68 S obzirom na sektorsku prirodu predmetnog poreza i u nedostatku ljestvica porezne stope koje se razlikuju za određene poduzetnike, u ovom se slučaju kao „uobičajeni” sustav mogao prihvatiti samo, kao što to tvrdi poljska vlada, porez u sektoru trgovine na malo sam po sebi, sa strukturom koja sadržava progresivnu ljestvicu porezne stope i kategorije, uključujući ipak, suprotno onomu što tvrdi ta vlada, smanjenje porezne osnovice predviđeno za kategoriju prometa od 0 do 17 milijuna poljskih zlota jer to smanjenje čini *de facto* dio strukture oporezivanja te je odgovarajuća djelatnost, iako je oslobođena od poreza, obuhvaćena njegovim sektorskim područjem primjene.
- 69 Međutim, iako je Komisija počinila pogrešku u određenju relevantnog „uobičajenog” poreznog sustava, valja provjeriti je li zaključak do kojeg je došla opravdan drugim razlozima navedenim u pobijanim odlukama na temelju kojih bi se moglo utvrditi postojanje selektivne prednosti za određene poduzetnike.
- 70 Naime, Komisija nije samo smatrala da progresivna struktura predmetnog poreza odstupa od „uobičajenog” sustava, koji je u ovom slučaju određen nepotpuno ili hipotetski, nego je također u biti obrazložila postojanje selektivne prednosti za poduzetnike s malim prometom, pri čemu se pozvala na 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), koja se odnosila na porezni sustav koji je sam po sebi diskriminirajući s obzirom na cilj koji se njime trebao postići, odnosno s obzirom na njegovu prirodu. Komisija je u ovom slučaju smatrala da je struktura poreza u sektoru trgovine na malo, sa svojim progresivnim stopama i kategorijama, protivna cilju koji se nastoji postići tim porezom i da u tom pogledu stvara diskriminacijske učinke među poduzetnicima u tom sektoru. Stoga valja provjeriti je li ta ocjena osnovana.
- 71 Komisija je tako u uvodnoj izjavi 23. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i u uvodnoj izjavi 46. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke navela da je „[n]užno [...] i ocijeniti je li država članica osmislila granice tog sustava na dosljedan način ili, suprotno tomu, na očito proizvoljan ili pristran način kako bi se određene poduzetnike stavilo u povoljniji položaj od drugih”. U uvodnoj izjavi 47. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke istaknula je da su „poduzeća s manjim prometom podvrgnuta nižoj prosječnoj efektivnoj poreznoj stopi od poduzeća s većim prometom, [...] iako se obje vrste poduzeća bave istom djelatnošću”. U uvodnim izjavama 28. i 29. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke navela je da je „predviđeni cilj poreza prikupiti prihode za opći proračun”, da „[s] obzirom na taj cilj Komisija smatra da su svi trgovci na malo u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji neovisno o [...] njihovu prometu”, da se „[s]toga [...] čini da je Poljska namjerno osmislila porez tako da se na proizvoljan način određeni poduzetnici stave u povoljniji položaj” i da je „sustav namjerno selektivan na način koji nije opravdan ciljem poreza”. Uvodna izjava 49. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke sadržava slične ocjene, ali sada ipak s naznakom, kao i u uvodnoj izjavi 44. te odluke, da je cilj poreza „vesti porez na promet svih gospodarskih subjekata u trgovini na malo”.
- 72 Međutim, kao prvo, cilj utvrđen u uvodnim izjavama 28. i 29. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke, odnosno prikupljanje sredstava za opći proračun, kao što je sama Komisija navela u svojim odgovorima na tužbe, zajednički je svim nenamjenskim porezima koji čine temelj poreznih sustava i sam po sebi nije dovoljan da bi se odredila priroda različitih poreza, na primjer s obzirom na vrstu poreznih obveznika na koje se odnose, s obzirom na to jesu li opći ili se odnose na određeni sektor ili s obzirom na eventualni konkretan cilj koji se njima nastoji postići, na primjer u pogledu poreza kojima se nastoje umanjiti određene štete nanесene okolišu (ekoporezi). Uostalom, progresivna struktura stopa nekog poreza ne može kao takva biti protivna cilju prikupljanja proračunskih prihoda.

- 73 Kao drugo, cilj utvrđen u uvodnim izjavama 44. i 49. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke, odnosno taj da se uvede porez na promet svih gospodarskih subjekata u predmetnom sektoru, također se ne može prihvatiti. Ni na temelju jednog elementa spisa ne može se utvrditi da je poljski zakonodavac imao tu namjeru. Naprotiv, obrazloženje zakona o porezu u sektoru trgovine na malo (vidjeti u tom pogledu dio naslovljen „Porezna obveza i porezne stope”) i primjedbe poljskih tijela tijekom upravnog postupka na temelju kojeg je donesena konačna odluka, odnosno druga pobijana odluka (vidjeti u tom pogledu uvodnu izjavu 27. te odluke) pokazuju da je cilj bio uvesti sektorski porez kojim se poštuje načelo preraspodjele poreza.
- 74 Iz elemenata spisa konkretnije proizlazi da se zakonom o porezu u sektoru trgovine na malo uvodi porez na promet trgovaca na malo za prodaju robe pojedincima, neovisno o njihovu pravnom statusu, koji je povezan s logikom preraspodjele. Predmetnim su se porezom, iako je predstavljen na način da omogućuje financiranje mjera obiteljske politike, trebala prikupljati sredstva za opći proračun. Nije istaknut nijedan drugi poseban cilj, koji bi se, na primjer, odnosio na smanjivanje ili sprečavanje nastanka nepovoljnih učinaka koje bi mogla prouzročiti predmetna aktivnost.
- 75 Osim toga, suprotno onomu što tvrdi Komisija, struktura predmetnog poreza, kojoj je svojstvena progresivnost oporezivanja, bila je *a priori* usklađena s tim ciljem iako je riječ o porezu na promet. Naime, razumno je pretpostaviti da poduzetnik s velikim prometom može, zahvaljujući različitim ekonomijama razmjera, imati razmjerno manje troškove u odnosu na poduzetnika s manjim prometom, s obzirom na to da se fiksni jedinični troškovi (na primjer zgrade, porezi na nekretnine, oprema, troškovi osoblja) i varijabilni jedinični troškovi (na primjer opskrba sirovinama) smanjuju s opsegom poslovanja, i stoga može raspolagati razmjerno većim prihodom koji mu omogućuje da plati razmjerno više na ime poreza na promet.
- 76 Prema tome, valja potvrditi ono što u biti tvrdi poljska vlada, odnosno da je cilj tog poreza bio uvesti sektorsko oporezivanje prometa trgovaca na malo kojim se poštuje logika preraspodjele.
- 77 Komisija je stoga u ovom slučaju počinila još jednu pogrešku time što je kao cilj poreza u trgovini na malo prihvatila cilj drukčiji od onog koji su istaknula poljska tijela.
- 78 Ta je druga Komisijina pogreška, uostalom, povezana s prvom pogreškom koju je počinila jer je cilj oporezivanja prometa „svih poduzetnika” u predmetnom sektoru koji je prihvatila sam po sebi zapravo značio nepostojanje smanjenja osnovice, kao i postojanje jedinstvene stope oporezivanja, što odgovara hipotetskom poreznom sustavu koji je nastojala odrediti, kao što to pokazuju posljednje rečenice uvodne izjave 32. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i uvodne izjave 54. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke, koje su jednake i koje glase kako slijedi:
- „[Referentni sustav] sastoji [se] od uvođenja jedinstvene (paušalne) porezne stope [...] za sva poduzeća uključena u trgovinu na malo u Poljskoj.”
- 79 U ovom se koraku analize postavlja pitanje je li Komisija još mogla, unatoč dvjema prethodno utvrđenim pogreškama u pogledu određenja referentnog sustava i njegovog cilja, pravilno utvrditi elemente koji dokazuju postojanje selektivnih prednosti u porezu u sektoru trgovine na malo s obzirom na referentni sustav i njegov cilj, koji su navedeni u točkama 68. i 76. ove presude, kako proizlaze iz poljskog zakonodavstva. Konkretnije, postavlja se pitanje je li dokazala da je struktura oporezivanja koju su odabrala poljska tijela protivna cilju tog sustava.
- 80 Valja podsjetiti da je sud Unije u više navrata odlučivao o postojanju selektivnih prednosti u poreznim sustavima ili, općenitije, u sustavima obveznih doprinosa, u kojima su postojala pravila o prilagodbi tih doprinosa ovisno o situaciji obveznika doprinosâ. U tom pogledu, činjenica da su značajke poreza progresivna struktura oporezivanja, smanjenje porezne osnovice, određivanje gornje granice ili drugi mehanizmi prilagodbe i da to dovodi do različitih efektivnih razina oporezivanja ovisno o visini

porezne osnovice poreznih obveznika ili ovisno o parametrima navedenih mehanizama prilagodbe ne podrazumijeva nužno, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 58. do 62. ove presude, da za određene poduzetnike postoji selektivna prednost.

- 81 Tu tvrdnju osobito potvrđuju različiti konkretni primjeri povezani s pitanjem postavljenim u točki 79. ove presude, koji omogućuju određivanje okolnosti u kojima se može utvrditi da postoje odstupanja od primjene „uobičajenog” sustava zbog toga što se mjerom prilagodbe predmetnog poreza zanemari priroda navedenog sustava, odnosno njegov cilj.
- 82 Što se tiče slučajeva u kojima je utvrđeno takvo odstupanje, u presudama od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 49. do 55.); od 22. prosinca 2008., *British Aggregates/Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 86. i 87.; od 26. travnja 2018., *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 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. 85. do 108.) i 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. do 94., u vezi s točkom 123.), pri čemu se prva od tih presuda odnosi na određivanje gornje granice, tri sljedeće presude na oslobođenja od poreza i posljednja na smanjenja porezne osnovice, Sud je, s obzirom na ciljeve predmetnih poreza koji su se u prvim trima presudama odnosili na sprečavanje nepovoljnih vanjskih učinaka, osobito u području okoliša, u sljedećoj presudi na uvođenje općeg sustava oporezivanja svih poduzetnika i u posljednjoj presudi na amortizaciju *goodwill* koji proizlazi iz stjecanja imovine poduzetnikâ u određenim okolnostima, u svrhu poreza na dobit, smatrao da su prednosti koje su imali samo određeni poduzetnici, među onima koji se nalaze u usporedivoj situaciji s obzirom na te ciljeve, zbog toga selektivne.
- 83 Iz tih presuda proizlazi da, neovisno o činjenici da cilj poreza uključuje ili ne uključuje svrhu povezanu s utjecajem djelatnosti poduzetnika koji su porezni obveznici, da se prednost odnosi na konkretan gospodarski sektor u odnosu na druge poduzetnike porezne obveznike ili poseban oblik poslovanja poduzetnika, ili pak da prednost potencijalno imaju svi poduzetnici porezni obveznici, ako ta prednost dovodi do različitog postupanja protivnog cilju poreza, ona je selektivna. Međutim, sam cilj poreza može uključivati prilagodbu u svrhu raspodjele poreza ili ograničavanja njegova učinka. Posebne situacije koje određene porezne obveznike razlikuju od drugih mogu se također uzeti u obzir a da se pritom ne zanemari cilj poreza.
- 84 U tom pogledu, u presudi od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 33. do 36.), navedenoj u točki 82. ove presude, Sud je naveo da djelomičan povrat poreza na energiju koju potroše poduzetnici, koji se primjenjuje kada ti porezi prelaze određeni prag neto vrijednosti proizvodnje navedenih poduzetnika, ne čini državnu potporu ako se primjenjuje na sve poduzetnike koji podliježu tim porezima neovisno o predmetu djelatnosti, iako može dovesti do različitih razina oporezivanja poduzetnika koji troše jednaku količinu energije.
- 85 Isto tako, 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. 77. do 83.), navedenoj u točki 82. ove presude, Sud je presudio da su prednosti koje mogu proizaći iz opće gornje granice, u iznosu od 15 % dobiti, dvaju poreza koji se primjenjuju na poduzetnike i čija osnovica nije dobit, što dovodi do toga da poduzetnici s jednakom poreznom osnovicom mogu plaćati različit porez, utvrđene na temelju objektivnih kriterija neovisnih o odabiru predmetnih poduzetnika i da stoga nisu selektivne.
- 86 U presudi od 8. rujna 2011., *Paint Graphos i dr.* (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 48. do 62.) Sud je odlučio da u okviru poreza na dobit društava, koji čini „uobičajeni” sustav u tom predmetu, potpuno oslobođenje koje se primjenjuje na zadruge ne podrazumijeva selektivnu prednost zbog činjenice da pravna i činjenična situacija u kojoj se nalaze nije usporediva s onom trgovačkih društava, pod uvjetom da se provjerilo da djeluju u uvjetima svojstvenima logici zadruge, što osobito podrazumijeva znatno nižu profitnu maržu od one koju ostvaruju društva kapitala.

- 87 U presudi od 29. ožujka 2012., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 37. do 44.), Sud je smatrao, pri čemu je uzeo u obzir i posebnu situaciju određenih poduzetnika, da mehanizam rješavanja starih poreznih sporova plaćanjem paušalnog iznosa, namijenjen poduzetnicima koji ispunjavaju objektivne kriterije na temelju kojih se ne nalaze u činjeničnoj i pravnoj situaciji usporedivoj s onom drugih poduzetnika, ne dovodi do selektivne prednosti, iako može dovesti do toga da korisnici tog mehanizma u jednakim okolnostima plaćaju manje poreza od drugih poduzetnika.
- 88 Isto tako, u presudi od 26. travnja 2018., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), navedenoj u točki 82. ove presude, Sud je naveo da u okviru poreza na velike trgovine, čiju osnovicu u biti čini prodajna površina te mu je cilj ispraviti i smanjiti nepovoljne vanjske učinke u području okoliša i prostornog uređenja, smanjenje od 60 % ili potpuno oslobođenje koje se primjenjuje na trgovine koje obavljaju određene djelatnosti i trgovine čija je prodajna površina manja od određenog praga ne čine državne potpore ako se provjerilo da su te različite trgovine doista u situaciji različitoj od one u kojoj se nalaze druge trgovine porezni obveznici, s obzirom na učinke koji se predmetnim porezom nastoje ispraviti i smanjiti, odnosno s obzirom na ciljeve tog poreza.
- 89 Ti primjeri potvrđuju da postoje porezi čija priroda ne sprečava da se uz njih primjenjuju mehanizmi prilagodbe, koji čak mogu imati oblik oslobođenja od poreza, a da pritom navedeni mehanizmi ne dovedu do davanja selektivnih prednosti. Ukratko, selektivna priroda ne postoji ako te razlike u oporezivanju i pogodnosti koje iz njih mogu proizaći, iako su opravdane samom logikom preraspodjele poreza među poreznim obveznicima, proizlaze iz same primjene „uobičajenog” sustava, koja ne čini odstupanje, ako se u usporedivim situacijama postupa na usporediv način i ako se tim mehanizmima prilagodbe ne zanemaruje cilj predmetnog poreza. Isto tako, posebne odredbe predviđene za određene poduzetnike zbog njima svojstvenih situacija, na temelju kojih podliježu prilagodbi, odnosno oslobađanju od poreza, ne treba analizirati kao da čine selektivnu prednost ako te odredbe nisu protivne cilju predmetnog poreza. U tom pogledu, činjenica da samo porezni obveznici koji ispunjavaju uvjete za primjenu neke mjere mogu uživati korist od te mjere ne znači sama po sebi da mjera ima selektivan karakter (vidjeti 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. i navedenu sudsku praksu). Takvi mehanizmi ispunjavaju uvjet usklađenosti s prirodom i strukturom sustava čiji su dio, naveden u točki 61. ove presude.
- 90 Suprotno tomu, ako poduzetnici koji se nalaze u usporedivoj situaciji s obzirom na cilj poreza ili logiku koja opravdava prilagodbu tog poreza nemaju isti tretman u tom pogledu, ta diskriminacija dovodi do selektivne prednosti koja može činiti državnu potporu ako su ispunjeni ostali uvjeti iz članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 91 Stoga, konkretno, progresivne strukture oporezivanja, uključujući one sa znatnim smanjenjima porezne osnovice, koje nisu iznimne u poreznim sustavima država članica, ne podrazumijevaju same po sebi postojanje elemenata državne potpore. Komisija je u Obavijesti o pojmu državne potpore u tom pogledu navela, u točki 139., da se progresivna priroda poreza na dobit može opravdati svrhom tog poreza u pogledu preraspodjele. Međutim, ništa ne omogućuje da se takva ocjena ograniči na poreze koji se temelje na dobiti, kao što to čini Komisija u uvodnim izjavama 58. i 59. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke, te da se tu ocjenu isključi u slučaju poreza koji se odnose na djelatnost poduzetnika, a ne njihov neto prihod ili dobit. Naime, iz sudske prakse navedene u točkama 58. do 62. ove presude ne proizlazi da država članica, kako bi izbjegla da se mjera prilagodbe poreza kvalificira kao selektivna prednost, može primijeniti samo kriterije prilagodbe ograničene na određene ciljeve, kao što je raspodjela bogatstva ili smanjenje ili sprečavanje nepovoljnih učinaka do kojih predmetna djelatnost može dovesti. U tu je svrhu nužno da željena prilagodba ne bude proizvoljna, suprotno slučaju u predmetu u kojem je donesena presuda od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757), navedena u točki 82. ove presude, da se primjenjuje na nediskriminirajući način i da ostane u skladu s ciljem predmetnog poreza. Primjerice, mehanizmi prilagodbe navedeni u točkama 84., 85. i 87. ove presude, za koje Sud nije presudio da su selektivni, ne slijede logiku oporezivanja proporcionalnog nepovoljnim vanjskim učincima, kao ni logiku

preraspodjele, nego imaju druge ciljeve. Osim toga, kao što je to već navedeno u točki 75. ove presude, nije isključeno da se logikom preraspodjele također može opravdati progresivnost poreza na promet, što u ovom slučaju pravilno tvrdi poljska vlada. Logika preraspodjele uostalom može čak opravdati potpuno oslobođenje za određene poduzetnike kao što to pokazuje predmet naveden u točki 86. ove presude.

- 92 Slijedom toga, što se tiče poreza na promet, kriterij prilagodbe u obliku progresivnog oporezivanja od određenog praga, čak i visokog, koji može odgovarati želji da se djelatnost poduzetnika oporezuje samo kada dosegne određenu vrijednost, ne podrazumijeva sam po sebi postojanje selektivne prednosti.
- 93 Iz točaka 79. do 92. ove presude stoga proizlazi da Komisija nije mogla pravilno zaključiti da postoje selektivne prednosti u primjeni poreza u sektoru trgovine na malo samo na temelju progresivne strukture tog novog poreza.
- 94 Međutim, da je Komisija u pobijanim odlukama dokazala da je konkretno prihvaćena progresivna struktura oporezivanja bila određena na način na koji se uvelike gubi bit cilja predmetnog poreza, moglo bi se smatrati da je prednost koju na temelju toga mogu dobiti poduzetnici, koji podliježu nultom ili niskom oporezivanju u odnosu na druge poduzetnike, selektivna.
- 95 Stoga još valja provjeriti je li Komisija to dokazala u pobijanim odlukama.
- 96 Međutim, valja utvrditi da je Komisija u pobijanim odlukama samo smatrala da sâmo načelo progresivnog oporezivanja dovodi do selektivne prednosti (uvodne izjave 32. i 37. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke, uvodne izjave 47., 49. i 54. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke), a to, s obzirom na ono što je navedeno u točki 92. ove presude, čini pogrešku koja se tiče prava.
- 97 Samo je u uvodnoj izjavi 51. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke Komisija iznijela elemente na temelju kojih bi se moglo dokazati da progresivna struktura prihvaćena u ovom slučaju za porez u sektoru trgovine na malo nije u skladu s njegovim ciljem, koji je naveden u točki 76. ove presude. Naime, Komisija je u njoj navela da je na temelju različitih javno dostupnih podataka u biti zaključila da je u rujnu 2016. samo 109 poreznih obveznika od 200 000 poduzetnika koji posluju u sektoru trgovine na malo prekoračilo prag mjesečnog prometa od 17 milijuna poljskih zlota, što iznosi otprilike 4 milijuna eura, iznad kojeg se oporezivao promet.
- 98 Međutim, taj izdvojeni činjenični element o kojem se, kao što su to glavne stranke potvrdile na raspravi, nije raspravljalo s poljskim tijelima tijekom upravnog postupka, bio je povezan samo s rasuđivanjem koje se odnosilo na sâmo načelo progresivnog oporezivanja i stoga ni u kojem slučaju nije dovoljan da bi se smatrao obrazloženjem na temelju kojeg se može utvrditi da progresivna struktura prihvaćena u ovom slučaju za porez u sektoru trgovine na malo nije u skladu s njegovim ciljem.
- 99 Osim toga, točno je da je Komisija u pobijanim odlukama navela da progresivna struktura oporezivanja poreza u sektoru trgovine na malo dovodi do različitog postupanja prema poduzetnicima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, drugim riječima, da dovodi do diskriminirajućeg postupanja. Međutim, ona je u tom pogledu, iako je iznijela konkretne primjere, u načelu navela samo činjenicu da se prosječna efektivna stopa i granična stopa oporezivanja poduzetnika trebaju razlikovati ovisno o njihovu prometu (uvodne izjave 24., 25., 27., 28., 32. i 37. odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke i uvodne izjave 47., 49., 53. i 54. konačne odluke, odnosno druge pobijane odluke). To razlikovanje prosječne efektivne stope i granične stope s obzirom na visinu porezne osnovice svojstveno je pak svim sustavima oporezivanja s progresivnom strukturom, te taj sustav, kao što je to navedeno u točki 92. ove presude, ne može kao takav i samo zbog toga dovesti

do selektivnih prednosti. Uostalom, kada progresivna struktura oporezivanja nekog poreza odražava cilj tog poreza, ne može se smatrati da se dva poduzetnika s različitim poreznim osnovicama nalaze u usporedivoj činjeničnoj situaciji s obzirom na taj cilj.

- 100 Komisija je u pobijanim odlukama također navela okolnosti da porez u sektoru trgovine na malo *de facto* teže pogađa strane poduzetnike nego poljske poduzetnike i da teže pogađa integrirane maloprodajne mreže nego maloprodajne mreže koje se pretežno koriste franšizom.
- 101 Što se tiče prve od tih okolnosti, koju osporava poljska vlada, dovoljno je utvrditi, kao što je to navedeno u točki 47. ove presude, da je sama Komisija na raspravi podsjetila na to da se pobijane odluke, u pogledu dokazivanja selektivne prirode prednosti do kojih dovodi struktura stopa tog poreza, ne temelje na utvrđivanju diskriminacije na temelju nacionalnog podrijetla poreznih obveznika. Osim toga, valja naglasiti da ako su okolnosti navedene u točki 100. ove presude, čak i ako se dokažu, samo posljedica primjene progresivne strukture oporezivanja koja odgovara cilju i strukturi predmetnog poreza i ako različiti poduzetnici koji se mogu obuhvatiti područjem primjene poreza mogu sami odrediti organizacijski oblik, na temelju tih okolnosti ne može se zaključiti i da se u usporedivim činjeničnim i pravnim situacijama postupa različito, ili obrnuto. Uostalom, kao što je poljska vlada tvrdila u svojim tužbama a da to Komisija nije osporavala, franšizom se u Poljskoj koriste strani maloprodajni lanci i poljski maloprodajni lanci. Usto, situacija trgovine koja je korisnik franšize razlikuje se od situacije integrirane trgovine. Naime, prvonavedena je na pravnom i financijskom planu u načelu neovisna o davatelju franšize, što nije slučaj s integriranom trgovinom s obzirom na poduzetnika koji je nadzire, neovisno o tome je li riječ o društvu kćeri ili podružnici u okviru maloprodajne mreže.
- 102 Prema tome, Komisija u pobijanim odlukama nije uspjela utvrditi postojanje selektivne prednosti kojom se uvodi razlikovanje među gospodarskim subjektima koji se, s obzirom na cilj koji je poljski zakonodavac predvidio za porez u sektoru trgovine na malo, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Zbog pogreški koje je počinila u pogledu određivanja „uobičajenog” poreznog sustava, u pogledu njegova cilja i u pogledu toga da selektivne prednosti, prema njezinu mišljenju, po samoj svojoj prirodi postoje u okviru progresivne strukture oporezivanja prometa, nije mogla provjeriti dovodi li konkretno prihvaćena progresivna struktura, s obzirom na cilj predmetnog poreza, do različitog postupanja prema poduzetnicima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, na primjer provjeriti na prikladan način opterećuje li predmetni sektorski porez zapravo izrazito nedovoljan dio djelatnosti koju je njime trebalo obuhvatiti, pri čemu dolazi do selektivne prednosti za poduzetnike koji nisu uključeni u taj dio iako imaju veliku djelatnost u tom području.
- 103 Stoga valja, a da pritom nije potrebno ispitati druge tužbene razloge i argumente poljske vlade, poništiti konačnu odluku, odnosno drugu pobijanu odluku u okviru tužbenog razloga koji se temelji na postojanju pogreške u pravnoj kvalifikaciji predmetne mjere kao državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.
- 104 U pogledu istog tužbenog razloga, što se tiče odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke, valja podsjetiti da je dosljedno presuđivano da je Komisija, kada ispituje mjere potpore s obzirom na članak 107. UFEU-a kako bi se utvrdilo jesu li spojive s unutarnjim tržištem, dužna pokrenuti postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a ako nakon faze preliminarnog ispitivanja ne može otkloniti sve poteškoće koje onemogućuju donošenje zaključka o spojivosti tih mjera s unutarnjim tržištem. Jednaka se načela primjenjuju kada Komisija ima i dvojbe u pogledu same kvalifikacije ispitivane mjere kao potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga se Komisiji u načelu ne može prigovoriti što je pokrenula navedeni postupak osobito na temelju dvojbi oko toga imaju li mjere na koje se odnosi taj postupak obilježja potpore u prethodno navedenom smislu (vidjeti u tom smislu presudu od 10. svibnja 2005., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, t. 47.).

- 105 Međutim, s obzirom na posljedice pokretanja postupka predviđenog člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u pogledu mjera koje se smatraju novim potporama koje podliježu Komisijinu prethodnom odobrenju na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a (u daljnjem tekstu: nove potpore), ako dotična država članica u fazi preliminarnog ispitivanja navodi da te mjere ne čine potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija treba prije pokretanja tog postupka u dovoljnoj mjeri ispitati pitanje na temelju informacija koje su joj dostavljene u toj fazi, iako to ispitivanje završava ocjenom koja nije konačna (vidjeti u tom smislu presudu od 10. svibnja 2005., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, t. 48.). Naime, uobičajena je posljedica tog pokretanja postupka, među ostalim, suspenzija ispitivanih mjera, osobito ako to, kao u ovom slučaju, Komisija naloži dotičnoj državi članici na temelju članka 13. stavka 1. Uredbe 2015/1589.
- 106 U tom pogledu, iako je Komisijina privremena kvalifikacija mjere kao nove potpore posljedica činjeničnih ili ekonomskih neizvjesnosti u pogledu prirode, sadržaja i učinaka predmetne mjere te njezina konteksta i iako je naposljetku očito da je ta kvalifikacija pogrešna s obzirom na nove elemente koji su naknadno podneseni, odluka o pokretanju postupka ipak je opravdana s obzirom na legitimne dvojbe koje je Komisija iznijela u trenutku donošenja te odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 10. svibnja 2005., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, t. 48. i 49.). U tom pogledu, bilo je presuđeno da nadzor zakonitosti odluke o pokretanju formalnog istražnog postupka koji provodi Opći sud treba nužno biti ograničen i da je, kada tužitelji osporavaju ocjenu Komisije u pogledu kvalifikacije sporne mjere kao državne potpore, nadzor suda Unije ograničen na provjeru toga je li Komisija počinila očite pogreške u ocjeni kad je smatrala da kod prvog ispitivanja dotične mjere ne može riješiti sva pitanja u vezi s tim (presude od 21. srpnja 2011., Alcoa Trasformazioni/Komisija, C-194/09 P, EU:C:2011:497, t. 61. i od 9. rujna 2014., Hansestadt Lübeck/Komisija, T-461/12, EU:T:2014:758, t. 42.).
- 107 Stoga, ako je, s obzirom na elemente kojima je Komisija već raspolagala u trenutku pokretanja postupka, očito da u toj fazi treba odbaciti kvalifikaciju predmetne mjere kao nove potpore, odluku o pokretanju postupka u pogledu te mjere treba poništiti (vidjeti u tom smislu presudu od 10. svibnja 2005., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, t. 48.).
- 108 Isto vrijedi u ovoj situaciji, u kojoj je Komisija svoju privremenu kvalifikaciju mjere kao nove potpore u biti temeljila na analizi elemenata kojima je raspolagala, koja je očito pogrešna. Naime, odluka o pokretanju postupka, odnosno prva pobijana odluka nije bila opravdana, u pogledu pitanja postojanja nove potpore, legitimnim dvojbama s obzirom na stanje spisa, nego stajalištem potkrijepljenim pravnim rasuđivanjem kojim se ne može zakonito opravdati ta odluka, kao što to proizlazi iz točaka 63. do 102. ove presude. Načelnu prirodu Komisijina stajališta, prema kojem, među ostalim, progresivno oporezivanje koje se primjenjuje u okviru poreza na promet samo po sebi dovodi do selektivnih prednosti, potvrđuje uostalom činjenica da se njezino rasuđivanje bez velikih razlika pojavljuje u navedenoj odluci i konačnoj odluci, odnosno drugoj pobijanoj odluci.
- 109 Odluku o pokretanju postupka, odnosno prvu pobijanu odluku stoga također treba poništiti, uključujući nalog za suspenziju „primjene progresivne porezne stope” iz te odluke, jer se takvim nalogom pretpostavlja da je državna mjera na koju se odnosi pravilno kvalificirana kao nezakonita nova potpora na temelju privremene analize pod uvjetima iz točaka 104. do 108. ove presude, kao što to proizlazi iz članka 13. stavka 1. Uredbe br. 2015/1589, u skladu s kojim „[n]akon što dotičnoj državi članici pruži priliku za podnošenje svojih primjedbi, Komisija može usvojiti odluku kojom se od države članice zahtijeva suspenzija svake nezakonite potpore sve dok Komisija ne donese odluku o spojivosti predmetne potpore s načelima unutarnjeg tržišta”. Naime, ta se odredba odnosi samo na nezakonite nove potpore u smislu članka 1. točke (f) te uredbe, odnosno mjere koje osobito trebaju, u okviru prethodno navedene privremene analize, moći odgovarati definiciji državne potpore koja je navedena u članku 107. stavku 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 25. travnja 2018., Mađarska/Komisija, T-554/15 i T-555/15, u žalbenom postupku, EU:T:2018:220, t. 30., 153. i 154.). Stoga se u ovom slučaju ishod naloga za suspenziju ne može odvojiti od ishoda odluke o pokretanju postupka i treba

ga poništiti a da nije potrebno ispitati je li tužbeni razlog poljske vlade koji se temelji na povredi članka 13. stavka 1. Uredbe br. 2015/1589, kad se razmatra zasebno, utemeljen s obzirom na argumente koji ga potkrepljuju.

- 110 S obzirom na prethodno navedeno, nije potrebno ispitati ni druge tužbene razloge i argumente koje je poljska vlada istaknula protiv odluke o pokretanju postupka, odnosno prve pobijane odluke.
- 111 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da dvije tužbe za poništenje koje je podnijela Republika Poljska treba prihvatiti.

Troškovi

- 112 U skladu s člankom 134. stavkom 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da Komisija nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje troškova Republike Poljske, u skladu s njezinim zahtjevom.
- 113 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Mađarska će stoga snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (deveto prošireno vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Poništava se Odluka Komisije C(2016) 5596 *final* od 19. rujna 2016. o državnoj potpori SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Poljska – Porez u sektoru trgovine na malo u Poljskoj.**
- 2. Poništava se Odluka Komisije (EU) 2018/160 od 30. lipnja 2017. o državnoj potpori SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) koju je provela Poljska za porez u sektoru trgovine na malo.**
- 3. Europska komisija snosit će vlastite troškove kao i troškove Republike Poljske u predmetima T-836/16 i T-624/17.**
- 4. Mađarska će snositi vlastite troškove u predmetima T-836/16 i T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgju 16 svibnja 2019.

Potpisi