



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 27. junija 2019 *

„Državne pomoči – Madžarski davek od prometa od oglaševanja – Progresivnost davčnih stopenj – Zmanjšanje davčne osnove za 50 % prenesenih izgub za družbe, ki v letu 2013 niso izkazale dobička – Sklep, s katerim so ukrepi pomoči razglašeni za nezdružljive z notranjim trgom in je odrejeno njihovo vračilo – Pojem državne pomoči – Pogoj v zvezi s selektivnostjo“

V zadevi T-20/17,

Madžarska, ki jo zastopajo M.-Z. Fehér, G. Koós in E.-Zs.Tóth, agenti,

tožeča stranka,

ob intervenciji

Republike Poljske, ki jo zastopajo B. Majczyna, M. Rzotkiewicz in A. Kramarczyk-Szaładzińska, agenti,

intervenientka,

proti

Evropski komisiji, ki jo zastopata V. Bottka in P.-J. Loewenthal, agenta,

tožena stranka,

zaradi predloga na podlagi člena 263 PDEU za razglasitev ničnosti Sklepa Komisije (EU) 2017/329 z dne 4. novembra 2016 o ukrepu SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ki ga je Madžarska izvedla v zvezi z obdavčenjem prometa od oglaševanja (UL 2017, L 49, str. 36).

SPLOŠNO SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi S. Gervasoni, predsednik, L. Madise (poročevalec) in R. da Silva Passos, sodnika,

sodna tajnica: N. Schall, administratorka,

na podlagi pisnega dela postopka in obravnave z dne 10. januarja 2019

izreka naslednjo

* Jezik postopka: madžarščina.

Sodbo

Dejansko stanje

- 1 Madžarski parlament je 11. junija 2014 sprejel zakon št. XXII o davku na oglaševanje iz leta 2014 (v nadaljnjem besedilu: zakon o davku na oglaševanje). S tem zakonom, ki je začel veljati 15. avgusta 2014, je bil na Madžarskem uveden nov poseben davek od prometa od oglaševanja, progresiven po razredih (v nadaljevanju: davek na oglaševanje), ki ga morajo podjetja plačevati poleg obstoječih davkov, zlasti davka od dohodkov pravnih oseb. Med preiskavo v zvezi z davkom na oglaševanje, ki jo je Evropska komisija izvedla v okviru nadzora nad državnimi pomočmi, so madžarski organi zatrjevali, da je bil namen tega davka spodbujati načelo javne porazdelitve bremena.
- 2 Zakon o davku na oglaševanje določa, da je vsak založnik oglasov zavezan k plačilu davka na oglaševanje. K plačilu davka so tako zavezani založniki oglasov (v časopisih, avdiovizualnih medijih, na plakatih), in ne oglaševalci (za katere se izvaja oglaševanje) ali oglaševalske agencije, ki so posredniki med oglaševalci in založniki oglasov. Davčna osnova so čisti prihodki poslovnega leta, ustvarjeni z oglaševanjem. Ozemlje, na katerem se pobira navedeni davek, je Madžarska.
- 3 Lestvica progresivnih davčnih stopenj je naslednja:
 - 0 % za delež davčne osnove, ki ne presega 0,5 milijarde madžarskih forintov (HUF) (približno 1.562.000 EUR);
 - 1 % za delež davčne osnove, ki znaša od 0,5 HUF do 5 milijard HUF (približno 15.620.000 EUR).
 - 10 % za delež davčne osnove, ki znaša od 5 do 10 milijard HUF (približno 31.240.000 EUR).
 - 20 % za delež davčne osnove, ki znaša od 10 do 15 milijard HUF (približno 47.000.000 EUR).
 - 30 % za delež davčne osnove, ki znaša od 15 do 20 milijard HUF (približno 62.500.000 EUR).
 - 40 % za delež davčne osnove, ki znaša več kot 20 milijard HUF (približno 94.000.000 EUR). (Ta zadnjenavedeni davek se je 1. januarja 2015 zvišal na 50 %).
- 4 Davčni zavezanci, katerih dobiček pred obdavčitvijo je bil za davčno leto 2013 enak nič ali negativen, so lahko od svoje davčne osnove odbili 50 % izgub, prenesenih iz prejšnjih let.
- 5 Komisija je po izmenjavi dopisov z madžarskimi organi s sklepom z dne 12. marca 2015 začela formalni postopek preiskave na področju državnih pomoči, določen v členu 108(2) PDEU, v zvezi z zakonom o davku na oglaševanje, ker je menila, da progresivnost davčne stopnje in določbe o odbitku prenesenih izgub od davčne osnove pomenijo državne pomoči. Komisija je v tem sklepu menila, da se pri progresivni davčni stopnji razlikuje med podjetji z velikim prometom od oglaševanja (torej večjimi podjetji) in podjetji z majhnim prometom od oglaševanja (torej manjšimi podjetji), pri čemer se selektivna prednost daje zadnjenavedenim. Komisija je tudi menila, da je bila z odbitkom 50 % izgub za podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, zagotovljena selektivna prednost, ki pomeni državno pomoč.
- 6 Komisija je v okviru tega sklepa izdala odredbo o začasnem odlogu zadevnega ukrepa na podlagi člena 11(1) Uredbe Sveta (ES) 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 [PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339).

- 7 Nato je Madžarska na lastno pobudo brez predhodnega obvestila Komisiji ali njene odobritve spremenila davek na oglaševanje z zakonom št. LXII iz leta 2015 z dne 4. junija 2015, s katerim je bila lestvica šestih davčnih stopenj, ki so segale od 0 % do 50 %, zamenjana z dvostopenjskim sistemom:
- 0 % za delež davčne osnove, ki ne presega 100 milijonov HUF (približno 312.000 EUR);
 - 5,3 % za delež davčne osnove, ki presega 100 milijonov HUF.
- 8 Z zakonom št. LXII iz leta 2015 je bila uvedena tudi možnost retroaktivne uporabe njegovih določb od začetka veljavnosti davka na oglaševanje v letu 2014. Tako je lahko davkoplačevalec za nazaj izbral, ali bo za njegov promet v preteklem davčnem letu veljala nova ali stara lestvica.
- 9 Komisija je končala formalni postopek preiskave s Sklepom (EU) 2017/329 z dne 4. novembra 2016 o ukrepu SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ki ga je Madžarska izvedla v zvezi z obdavčenjem prometa od oglaševanja (UL 2017, L 49, str. 36, v nadaljevanju: izpodbijani sklep). Komisija je v členu 1 izpodbijanega sklepa ugotovila, da davčni sistem, ki ga sestavljajo progresivne stopnje in določbe, v skladu s katerimi je treba znižati znesek davčne obveznosti v obliki odbitka prenesenih izgub za podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, ter je bil uveden z zakonom št. XXII iz leta 2014 o davku na oglaševanje, vključno s spremenjeno različico z dne 4. junija 2015, pomeni državno pomoč, ki jo je Madžarska nezakonito uvedla v nasprotju s členom 108(3) PDEU in je poleg tega nezdružljiva z notranjim trgov glede na člen 107 PDEU.
- 10 Komisija je v členih 2 in 3 izpodbijanega sklepa vseeno navedla, da nekatere posamične pomoči, dodeljene na podlagi tega sistema, ne pomenijo državne pomoči, nezdružljive z notranjim trgov, če izpolnjujejo določene pogoje.
- 11 V členu 4 izpodbijanega sklepa je Komisija Madžarski naložila, naj od upravičencev izterja vračilo pomoči, ki so bile razglašene za nezdružljive z notranjim trgov.
- 12 V zvezi s tem bi morali madžarski organi od podjetij, ki so imela prihodke od oglaševanja v obdobju od začetka veljavnosti davka na oglaševanje v letu 2014, do dneva njegove ukinitve ali nadomestitve s shemo, ki bi bila povsem v skladu s pravili o državni pomoči, izterjati znesek razlike med: na eni strani zneskom davka (1), ki bi ga podjetje moralo plačati po referenčnem sistemu v skladu s pravili o državni pomoči (davčna ureditev z enotno davčno stopnjo v višini 5,3 %, razen če madžarski organi izberejo drugo stopnjo, brez odbitka prenesenih izgub), in na drugi strani zneskom davka (2), ki ga je podjetje moralo plačati ali ga je že plačalo. Če bi bila razlika med zneskom davka (1) in zneskom davka (2) pozitivna, bi bilo treba znesek pomoči izterjati, vključno z obrestmi od dneva, ko je davek zapadel v plačilo. Izterjava ne bi bila potrebna, če bi Madžarska odpravila zadevni davčni sistem z retroaktivnim učinkom od dneva, ko je davek na oglaševanje v letu 2014 začel veljati. To Madžarski ne bi preprečilo, da bi v prihodnje, na primer v letu 2017, uvedla davčni sistem, ki ne bo progresiven in ne bo razlikoval med gospodarskimi subjekti, za katere velja davek.
- 13 Komisija je v bistvu v izpodbijanem sklepu na naslednji način utemeljila opredelitev zadevnega sistema kot državne pomoči glede na opredelitev iz člena 107(1) PDEU.
- 14 Najprej, Komisija je v zvezi z možnostjo pripisovanja zadevnega ukrepa državi in njegovim financiranjem iz državnih sredstev menila, da se je Madžarska s tem, da je madžarski parlament sprejel zakon o davku na oglaševanje, odpovedala sredstvom, ki bi jih sicer morala prejeti od podjetij z manjšim upoštevanim prometom (in torej manjših podjetij), če bi zanje veljala enaka stopnja davka kot za podjetja z večjim prometom (in torej večja podjetja).
- 15 Komisija je v zvezi z obstojem prednosti opozorila, da se z ukrepi, s katerimi se znižujejo običajni stroški podjetij, kot tudi s pozitivnimi dajatvami dodeli prednost. V obravnavanem primeru naj bi se zaradi obdavčitve po tej bistveno nižji povprečni davčni stopnji stroški podjetij z majhnim prometom

znižali v primerjavi s stroški podjetij z velikim prometom, kar pomeni prednost v korist manjših podjetij pred večjimi podjetji. Komisija je dodala, da tudi možnost, ki izhaja iz zakona o davku na oglaševanje, da podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, od svoje davčne osnove odbijejo 50 % izgub, prenesenih iz prejšnjih let, pomeni prednost, ker zmanjšuje davčno breme teh podjetij v primerjavi s podjetji, ki tega odbitka niso mogla izkoristiti.

- 16 Kar zadeva dejstvo, da bi opredeljene prednosti dajale prednost nekaterim podjetjem (merilo selektivnosti), je Komisija pojasnila, da je treba, ker gre za davčno ugodnost, analizo izvesti v več fazah. Najprej je treba opredeliti referenčni davčni sistem, nato je treba ugotoviti, ali zadevni ukrep pomeni odstopanje od tega sistema, kadar različno obravnava gospodarske subjekte, ki so z vidika ciljev, ki so lastni sistemu, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, nazadnje, če je odgovor pritrdilen, je treba ugotoviti, ali je bilo to odstopanje utemeljeno z naravo ali splošno shemo referenčnega davčnega sistema. Če je v drugi fazi odgovor nikalen ali morebiti v tretji fazi pritrdilen, je mogoče ovreči obstoj selektivne prednosti v korist nekaterih podjetij, medtem ko bi bilo, nasprotno, mogoče v primeru pritrdilnega odgovora v drugi in nikalnega v tretji fazi sklepati na njen obstoj.
- 17 Komisija je v obravnavanem primeru najprej navedla, da je referenčni sistem ustrezal sistemu posebnega prometnega davka, ki izhaja iz zagotavljanja oglaševalskih storitev. Vendar pa Komisija meni, da struktura progresivnih stopenj davka na promet od oglaševanja ne more biti del navedenega sistema. Da bi bil namreč sam referenčni sistem izvzet iz državne pomoči, je Komisija navedla, da bi moral izpolnjevati dva pogoja, in sicer:
- za ves promet bi morala veljati enotna davčna stopnja, in
 - obstajati ne bi smel noben element, ki bi nekaterim podjetjem omogočil selektivno prednost.
- 18 Komisija je v tem smislu še menila, da progresivnost obdavčitve pomeni odstopanje od referenčnega sistema, ki nalaga davek na oglaševanje po enotni stopnji za vse gospodarske subjekte, ki oglašujejo na Madžarskem, ker ni prinesla le mejnih davčnih stopenj, ampak tudi povprečne davčne stopnje, ki se razlikujejo med podjetji.
- 19 Poleg tega je Komisija menila, da tudi možnost odbitka 50 % prenesenih izgub od davčne osnove za leto 2014, ponujena samo podjetjem, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, pomeni odstopanje od referenčnega sistema, in sicer od pravila obdavčitve na podlagi prometa od oglaševanja. Komisija meni, da ker se davek na oglaševanje nanaša na promet, stroškov v nasprotju s tem, kar velja za davek od dobička, ni mogoče odbiti od davčne osnove.
- 20 Komisija tudi meni, da odstopanje od referenčnega sistema, ki ga predstavlja progresivnost obdavčitve, ni bilo utemeljeno z naravo ali splošno shemo navedenega sistema. Ker so madžarski organi trdili, da davek na oglaševanje sledi porazdelitvenemu namenu ter da se v prometu in velikosti podjetja kaže njegova zmožnost plačevanja, tako da ima podjetje z večjim prometom od oglaševanja večjo zmožnost plačevanja kot podjetje z manjšim prometom od oglaševanja, je Komisija menila, da informacije, ki jih je predložila Madžarska, niso dokazovale niti tega, da promet podjetij kaže njihovo zmožnost plačevanja, niti tega, da je struktura progresivnosti davka utemeljena z naravo in splošno shemo davčnega sistema. Po mnenju Komisije se lahko progresivni prometni davek utemelji samo, če se z njim prepreči ali odvrne pojav nekaterih negativnih učinkov, ki bi lahko nastali zaradi zadevne dejavnosti, kar je še toliko pomembnejše pri večjem prometu, vendar pa naj v obravnavanem primeru tak položaj ne bi bil dokazan.
- 21 Poleg tega je Komisija zanikala, da bi bilo mogoče odbitek 50 % prenesenih izgub utemeljiti kot ukrep za preprečevanje davčnih utaj in izogibanja davkom, kot so trdili madžarski organi. Komisija meni, da se je z ukrepom uvedlo samovoljno razlikovanje med dvema skupinama podjetij, ki so v primerljivem

pravnem in dejanskem položaju, in sicer na eni strani podjetij, ki so prenesla izgube in v letu 2013 niso ustvarila dobička, ter na drugi strani podjetij, ki so v letu 2013 ustvarila dobiček, vendar bi lahko prenesla izgube iz preteklih davčnih let.

- 22 Poleg tega določba izgub, ki jih je mogoče prenesti, ni omejevala na izgube iz leta 2013, temveč je podjetjem, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, omogočala tudi uporabo izgub prenesenih iz prejšnjih let. Posledica odbitka izgub, ki so ob sprejetju zakona o davku na oglaševanje že obstajale, bi lahko bila selektivnost, saj bi omogočanje navedenega odbitka lahko dajalo prednost nekaterim podjetjem s precejšnjimi prenesenimi izgubami.
- 23 Različno obravnavanje bi tako bilo samovoljno in ne bi bilo v skladu z naravo prometnega davka ter zanj ne bi bilo mogoče šteti, da prispeva k boju proti davčnim utajam in izogibanju davkom, kar bi upravičilo različno obravnavanje.
- 24 Glede na navedeno je Komisija ugotovila, da zadevni ukrepi, ki dajejo selektivno prednost na eni strani oglaševalskim družbam z manjšim prometom (in s tem manjšim podjetjem) ter na drugi strani podjetjem, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička in so lahko od davčne osnove za leto 2014 odbila 50 % svojih prenesenih izgub, niso utemeljeni z naravo in splošno sistematiko referenčnega sistema.
- 25 Nazadnje je Komisija ugotovila, da je zadevni ukrep izkrivljajal ali bi lahko izkrivljajal konkurenco in je vplival na trgovino med državami članicami. V zvezi s tem je med drugim navedla, da je madžarski oglaševalski trg odprt za konkurenco, da je zanj značilna prisotnost gospodarskih subjektov iz drugih držav članic in da so torej podjetja, ki so bila upravičena do najnižjih davčnih stopenj, prejemale pomoč za tekoče poslovanje.
- 26 Kar zadeva spremenjeno različico davka na oglaševanje iz leta 2015, je Komisija navedla, da je ta temeljil na enakih načelih in značilnostih, kot so bili upoštevani za davek na oglaševanje iz leta 2014.
- 27 Prvič, Komisija je poudarila, da je nova struktura davčnih stopenj še vedno določala oprostitve davka za podjetja s prometom, manjšim od 100 milijonov HUF (0-odstotna davčna stopnja), ostala podjetja z večjim prometom pa morajo plačati 5,3 % davka. Komisija naj bi Madžarski dala možnost, da po logiki davčnega sistema (na primer ob upoštevanju upravnega bremena) utemelji 0-odstotno davčno stopnjo, ki se uporablja za promet od oglaševanja, manjši od 100 milijonov HUF. Vendar pa naj Madžarska ne bi predložila argumentov, ki bi dokazali, da stroški pobiranja davka (upravno breme) presegajo znesek pobranega davka (do približno 17.000 EUR davkov na leto).
- 28 Drugič, Komisija meni, da možnost retroaktivnega učinka spremenjenega davka na oglaševanje podjetjem omogoča, da se izognejo plačilu davka, naloženega s to retroaktivnostjo, in zagotavlja gospodarsko prednost podjetjem, ki se ne bodo odločila za 5,3-odstotno stopnjo, ampak bodo obdržala prejšnjo 0 ali 1-odstotno stopnjo.
- 29 Tretjič, Komisija je v zvezi z možnostjo odbitka 50 % prenesenih izgub od davčne osnove za leto 2014, ki v spremembah iz leta 2015 ni bila odpravljena in ki je omejena le na družbe, ki v letu 2013 niso ustvarile dobička, menila, da nov sistem ne prenaša sprememb.
- 30 Glede na navedeno je Komisija ugotovila, da je zakon o davku na oglaševanje, kakor je bil spremenjen leta 2015, obdržal enake elemente, kot so bili tisti, ki jih je opredelila kot državo pomoč v okviru sistema iz leta 2014.
- 31 Madžarski parlament je 16. maja 2017 sprejel zakon št. XLVII iz leta 2017 o spremembi davka na oglaševanje. S tem zakonom je bil v bistvu retroaktivno odpravljen davek na oglaševanje.

32 V zvezi s tem Komisija v svojih pisanjih pred Splošnim sodiščem navaja, da Madžarska ni izkoristila možnosti iz točke 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa, s katero je bilo mogoče določiti enotno davčno stopnjo z retroaktivnim učinkom, ki bo veljala za nazaj, v dveh mesecih od sprejetja izpodbijanega sklepa. Ker pa Komisija ugotavlja, da je Madžarska z retroaktivnim učinkom odpravila davek na predhodno plačano oglaševanje („ki se šteje za preplačilo“) in da je bila ta določba izrecno sprejeta z namenom njenega izvajanja, navaja, da obveznosti vračila predhodno ugotovljenih pomoči ni več.

Postopek in predlogi strank

33 Madžarska je 16. januarja 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila to tožbo.

34 Z ločenim aktom, vloženim istega dne, pa je vložila predlog za odložitev izvršitve izpodbijanega sklepa (zadeva T-20/17 R).

35 Predsednik Splošnega sodišča je s sklepom z dne 23. marca 2017, Madžarska/Komisija (T-20/17 R, neobjavljen, EU:T:2017:203) zavrnil predlog za izdajo začasne odredbe in pridržal odločitev o stroških.

36 Komisija je 27. marca 2017 vložila odgovor na tožbo.

37 Republika Poljska je 19. maja 2017 v sodnem tajništvu Splošnega sodišča vložila predlog za intervencijo v tej zadevi v podporo predlogom Madžarske. Predsednik devetega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 30. maja 2017 to intervencijo dovolil.

38 Madžarska je 15. maja 2017 vložila repliko, Komisija 28. junija 2017 dupliko in Republika Poljska 26. julija 2017 intervencijsko vlogo.

39 Madžarska in Komisija sta 7. novembra 2017 predložili svoja stališča o intervencijski vlogi Republike Poljske.

40 Madžarska je z dopisom z dne 15. decembra 2017 obrazložila predlog za obravnavo.

41 Splošno sodišče (deveti senat) je na podlagi predloga sodnika poročevalca odločilo, da začne ustni del postopka. Splošno sodišče se je tudi odločilo, da bo Madžarski postavilo tri vprašanja, da nanje odgovori na obravnavi.

42 Stranke so na obravnavi 10. januarja 2019 podale ustne navedbe in odgovorile na vprašanja Splošnega sodišča.

43 Madžarska ob intervenciji Republike Poljske predlaga Splošnemu sodišču, naj:

- izpodbijani sklep razglasi za ničen;
- podredno, razglasi delno ničnost izpodbijanega sklepa v delu, v katerem je kot prepovedana državna pomoč opredeljena različica predpisov po spremembi iz leta 2015;
- plačilo stroškov naloži Komisiji.

44 Komisija Splošnemu sodišču predlaga, naj:

- tožbo zavrne kot neutemeljeno;
- plačilo stroškov naloži Madžarski in Republiki Poljski.

Pravo

- 45 Madžarska v podporo svoji tožbi navaja tri tožbene razloge, pri čemer prvi tožbeni razlog temelji na napačni pravni opredelitvi zadevnih ukrepov kot državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, drugi tožbeni razlog temelji na neizpolnitvi obveznosti obrazložitve in tretji na zlorabi pooblastil.
- 46 Splošno sodišče v obravnavani zadevi meni, da je primerno najprej preučiti prvi tožbeni razlog, ki temelji na napačni pravni opredelitvi zadevnih ukrepov kot državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU.
- 47 Uvodoma je treba poudariti, da čeprav je Komisija v obrazložitvi izpodbijanega sklepa menila, da je možnost retroaktivne veljave davka na oglaševanje v spremenjeni različici iz leta 2015 omogočila prednost nekaterim podjetjem, kot je bilo navedeno v točki 28 zgoraj, pa se ta ocena ne odraža v izreku izpodbijanega sklepa in da, kot je na obravnavi potrdil predstavnik Komisije, ta element ni bil opredeljen kot državna pomoč. Zato ni treba preučiti trditev Komisije v zvezi s to oceno.
- 48 V preostalem Madžarska trdi, da je Komisija napačno menila, da davek na oglaševanje vključuje selektivne ukrepe v korist nekaterih podjetij. Po navedbah Madžarske niti progresivna struktura davka niti zmanjšanje davčne osnove za podjetja, ki so v letu 2013 ustvarila izgube, ne pomeni državne pomoči.

Progresivna struktura davka

- 49 Madžarska uvodoma trdi, da progresivne strukture obdavčitve, da ne bi bila opredeljena kot državna pomoč, ni treba upravičiti kot take. Med davki na dobiček, pri katerih Komisija sprejema progresivnost, na eni strani in davki, ki so odvisni od prometa, na drugi strani naj namreč ne bi bilo razlike, saj naj bi ti vrsti obdavčitve, če je zanj značilna lestvica progresivnih stopenj, imeli enake značilnosti glede meril za opredelitev državne pomoči. Fiskalna raznolikost bi nacionalnim zakonodajalcem omogočila, da imajo na voljo številne instrumente za doseganje optimalne porazdelitve javnih bremen. Madžarska meni, da ker so države članice v sedanjem stanju prava Unije še vedno pristojne za določitev davčnih stopenj neposrednih davkov, torej niso bili potrebni posebni razlogi za utemeljitev pravil v zvezi z davkom na oglaševanje, zlasti za uporabo lestvice progresivnih stopenj. Analiza obstoja državne pomoči v okviru posameznega davka naj ne bi bila odvisna od razlogov, zaradi katerih je uvedena njegova temeljna struktura.
- 50 Madžarska se za ponazoritev svojih navedb sklicuje na sodbe z dne 9. maja 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185); z dne 17. septembra 1987, Feldain (433/85, EU:C:1987:371); z dne 27. oktobra 2005, Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657), ter z dne 5. februarja 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) in navaja, da v nobenem od primerov, ki se nanašajo na davčne ureditve v državah članicah z lestvico progresivnih stopenj po razredih, ki jih je preučilo Sodišče, ni bilo razsojeno, da bi zadevni sistem sam po sebi pomenil državno pomoč ali kršil pravo Unije, ker je bila lestvica stopenj progresivna po razredih. Tako naj bi sodna praksa Sodišča državam članicam omogočila uporabo progresivne obdavčitve v primeru davka, katerega davčna osnova ne temelji na dobičku, ne da bi to načeloma pomenilo državno pomoč.
- 51 Madžarska meni, da če bi se nasprotno štelo, da je Komisija pravilno opredelila davek na oglaševanje kot državno pomoč, bi lahko ta institucija izpodbijala kateri koli progresivni davčni sistem z vidika državne pomoči, kar bi povzročilo samovoljno prepoved uporabe takega davčnega ukrepa.
- 52 Natančneje, Madžarska glede meril državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU trdi naslednje.

- 53 Kar zadeva merila, ki se nanašajo na uporabo državnih sredstev in obstoj prednosti, nasprotuje trditvi Komisije iz točke 42 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da „se je Madžarska odpovedala sredstvom, ki bi jih sicer morala pobrati od podjetij z manjšim upoštevним prometom (in torej manjših podjetij), če bi zanje veljala enaka stopnja davka kot za podjetja z večjim prometom (in torej večja podjetja).“ Davek na oglaševanje naj namreč „podjetij z manjšim prometom“ ne bi oprostil katere koli davčne obveznosti, ker njihova davčna osnova ne bi dosegla razredov, za katere se uporablja višja stopnja davka. Posledično bi ta podjetja plačala davek v „nižjih“ razredih njihove davčne osnove, ki pa bi bil enak znesku davka, kot ga plačajo „podjetja z večjim prometom“ za isti davčni razred.
- 54 Kar zadeva primerjavo različnih stopenj, izvedeno v izpodbijanem sklepu (točke od 50 do 59 obrazložitve izpodbijanega sklepa), Madžarska trdi, da Komisija ne more niti ustvariti fiktivnega referenčnega sistema z enotno ali določeno povprečno davčno stopnjo, niti ne more preveriti zakonitosti davčnega sistema države članice tako, da ga primerja s takim fiktivnim sistemom. Na podlagi sodne prakse Sodišča naj za opredelitev prednosti ne bi bilo mogoče ugotoviti obstoja odstopanja od referenčnega sistema na podlagi drugega samovoljno opredeljenega referenčnega sistema.
- 55 Tako naj ne bi bilo ustrezno dokazano, da so s progresivno strukturo davka na oglaševanje dodeljene selektivne prednosti. Kot je poudarila tudi poljska vlada, naj ta struktura, ki naj bi bila po mnenju Komisije vzrok za njeno selektivnost, ne bi odstopala od referenčnega sistema, v katerega se umešča, saj naj bi bila njegov sestavni del.
- 56 Madžarska poudarja, da ni nobenega razlikovanja glede davčne osnove davka na oglaševanje in da se v sistemu progresivne obdavčitve po razredih uporablja enaka povprečna stopnja za vse subjekte z enako davčno osnovo, tako da je davek, izračunan na tej osnovi, enak. Zato naj ne bi bilo odstopanja od referenčnega sistema.
- 57 Madžarska tudi trdi, da v nasprotju z davčno ureditvijo, ki je bila obravnavana v sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), in katere namen je bil dati prednost določeni skupini podjetij, v tem primeru *offshore* podjetjem (ki so bila zaradi neobstoja zaposlenih in poslovnih prostorov dejansko oproščena plačila davkov), davek na oglaševanje vsak zavezanec plača od svojega prometa na podlagi stopenj, ki veljajo enotno za vsak razred. Zato naj zadevi ne bi bili primerljivi.
- 58 Madžarska dodaja, da položaj v obravnavanem primeru ne ustreza niti položaju, v katerem se lahko šteje, da je davek sestavni del ukrepa državne pomoči, kot je opredeljen v sodbi z dne 27. oktobra 2005, *Distribution Casino France* in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657), če je prihodek od tega davka nujno dodeljen financiranju pomoči. V zvezi s tem poudarja, da ker so bili prihodki od davka na oglaševanje vključeni v splošni državni proračun, ni bilo mogoče natančno določiti, kateri odhodki so se financirali iz teh prihodkov.
- 59 Madžarska vlada ugotavlja, da ker je bil v skladu s prvotnimi pravili, ki urejajo davek na oglaševanje, in tistimi, ki so bila uvedena ob spremembi iz leta 2015, znesek davka na oglaševanje za isto davčno osnovo enak, progresivna lestvica tega davka po razredih ni vključevala niti selektivnosti niti denarne koristi.
- 60 Poljska vlada dodaja, da tudi ob domnevi, da progresivne davčne stopnje niso del posebnega referenčnega sistema davka na oglaševanje, te ne dajejo prednosti podjetjem, ki so glede na glavni cilj davka v primerljivem dejanskem in pravnem položaju z drugimi podjetji. Če bi namreč struktura teh stopenj temeljila na progresivnosti po razredih, in ne na splošni progresivnosti, bi bilo spoštovano načelo enakosti. Vsa podjetja v istem razredu po ustvarjenem prometu bi bila namreč obravnavana popolnoma enako, saj bi zanje veljala ista davčna stopnja in nobene kategorije podjetij ne bi bilo mogoče opredeliti kot privilegirano.

- 61 Komisija na te trditve, da progresivnost davka na oglaševanje ne pomeni državne pomoči, odgovarja, da položaja, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), ter z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981), ustrezata primeru davka na oglaševanje.
- 62 Zlasti iz sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), naj bi izhajalo, da za ugotovitev, ali je davčni ukrep selektiven v korist nekaterih podjetij, ni dovolj preučiti, ali obstaja odstopanje od pravil referenčnega sistema, kot jih opredeli sama zadevna država članica, ampak je treba tudi preveriti, ali so bile omejitve ali struktura tega referenčnega sistema dosledno opredeljene, ali pa so bile, nasprotno, opredeljene očitno samovoljno ali pristransko, da bi imela prednost ta podjetja ob upoštevanju običajnega cilja tega sistema, kar naj bi veljalo v obravnavanem primeru. Komisija navaja, da je Sodišče v navedeni sodbi razsodilo, da je bila selektivna prednost, ki so jo deležne nekatere družbe, ki so bile oproščene davka, posledica same zasnove zadevnega davka, medtem ko je bil njegov cilj uvedba splošne obdavčitve.
- 63 Za podoben položaj naj bi bilo v točkah od 50 do 54 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovljeno, da naj bi Madžarska že od začetka namerno oblikovala sistem progresivnega obdavčevanja po razredih, ki se uporablja za davek na oglaševanje kot selektiven referenčni sistem, da bi dala prednost nekaterim podjetjem pred drugimi.
- 64 Komisija dodaja, da je sodba z dne 27. oktobra 2005, Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657), na podlagi katere želi Madžarska dokazati, da neobstoj povezave med davkom na oglaševanje in financiranjem posebnih ukrepov omogoča ovrženje obstoja elementov državne pomoči, neupoštevna, saj v obravnavanem primeru ne gre za ukrep pomoči, ki bi se financiral iz davka, temveč za pomoč, ki jo zaradi svoje zasnove zagotavlja davek sam.
- 65 Komisija tudi trdi, da enotna stopnja obdavčitve v vsakem razredu lestvice ne pomeni, da so davčni zavezanci obravnavani enako, saj v višje razrede pridejo le zavezanci z večjim prometom in so obdavčeni po višji stopnji. Za davčnega zavezanca bi bila pomembna povprečna efektivna stopnja in skupni znesek obdavčenja, ne pa to, ali je stopnja v danem razredu enotna ali ne. V primerjavi s prometnim davkom z enotno davčno stopnjo, pri katerem so vsi davčni zavezanci enako obdavčeni, bi progresivni davek na oglaševanje na splošno pomenil večjo davčno obremenitev za podjetja, ki spadajo v najvišje davčne razrede.
- 66 V nasprotju s tem, kar je navedla Madžarska, Komisija navaja, da ni opredelila novega referenčnega sistema „na podlagi povprečne stopnje“. Povprečna stopnja, na katero se je sklicevala, naj bi bila specifična za vsako podjetje, vendar naj bi v točkah 48 in 56 obrazložitve izpodbijanega sklepa opisala, da bi po njenem mnenju lahko le davek na oglaševanje po enotni stopnji, pri katerem ni niti razredov niti progresivne stopnje in ki bi ga bilo treba uporabljati kot referenčni sistem, preprečil diskriminacijo med podjetji, ki so glede na cilj davka na oglaševanje v primerljivem položaju. To razlogovanje naj bi bilo v skladu s tistim, ki ga je razvilo Sodišče v svoji sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732). Komisija pojasnjuje, da če se je v izpodbijanem sklepu sklicevala na davek na oglaševanje po enotni stopnji, ki ne vključuje državne pomoči, pa je višino te stopnje prepustila Madžarski. To bi kazalo na dejstvo, da na davčnem področju ni omejila suverenosti Madžarske, ampak je samo uporabila pravila o državni pomoči.
- 67 Komisija s sklicevanjem na točke od 46 do 71 obrazložitve izpodbijanega sklepa natančneje opozarja na tristopenjsko analizo, ki jo je izvedla za oceno selektivnosti davka na oglaševanje.

- 68 Kar zadeva selektivnost dodeljene prednosti, naj bi Komisija v izpodbijanem sklepu dokazala, da progresivne davčne stopnje vodijo v razlikovanje med podjetji z velikim prometom od oglaševanja (torej večjimi podjetji, kot je Magyar RTL) in podjetji z majhnim prometom od oglaševanja (torej manjšimi podjetji) ter zadnjenavedenim podeljujejo selektivno prednost na podlagi njihove velikosti (točke od 49 do 56). Nediskriminatoren prometni davek z enotno stopnjo pa bi pomenil, da mora podjetje plačati toliko več, kolikor večji je njegov promet, saj bi bili vsi deli njegovega prometa obdavčeni po enotni stopnji. Pri prometnih davkih v nasprotju z davki od dobička ni namen upoštevati stroške, ki nastanejo pri ustvarjanju zadevnega prometa – in dejansko se ti ne upoštevajo. Razlog za to je dejstvo, da velik promet ne pomeni nujno visokega dobička in da sam promet ne odraža zmožnosti za plačevanje.
- 69 Komisija opozarja, da sta po njenem mnenju v primeru prometnih davkov obstoj več razredov in uporaba progresivnih davčnih stopenj, ki je povezana s temi razredi, z naravo sistema utemeljena le v izjemnih primerih, in sicer če naj bi se z njima dosegel poseben cilj, ki se želi doseči z davkom, ki dejansko zahteva progresivne stopnje. Progresivne prometne davke bi bilo na primer mogoče upravičiti, če se s prometom progresivno, to je bolj kot sorazmerno povečujejo tudi zunanji negativni učinki, ki nastanejo zaradi dejavnosti in ki naj bi bili z davkom odpravljeni. Vendar pa naj Madžarska ne bi dokazala, da je progresivnost davka na oglaševanje upravičena s kakršnimi koli negativnimi zunanjimi učinki, ki izhajajo iz oglaševanja.
- 70 Preučiti je treba trditve, ki so bile povzete zgoraj.
- 71 Člen 107(1) PDEU določa, da razen če Pogodbi ne določata drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgov, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.
- 72 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da pomoči iz člena 107(1) PDEU niso omejene na subvencije, ker zajemajo ne le aktivna ravnanja, kot so subvencije, ampak tudi državne ukrepe, ki v različnih oblikah zmanjšujejo obremenitve, ki jih po navadi nosijo podjetja in ki torej imajo, ne da bi bile subvencije v strogem smislu besede, enako naravo in enake učinke (glej v tem smislu sodbe z dne 23. februarja 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité*, 30/59, EU:C:1961:2, str. 39; z dne 2. julija 1974, *Italija/Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, točka 33; z dne 15. marca 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, točka 13, ter z dne 15. novembra 2011, *Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo*, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 71).
- 73 Na davčnem področju iz tega izhaja, da ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu sodbe z dne 15. marca 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14; z dne 15. novembra 2011, *Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo*, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 72, ter z dne 21. decembra 2016, *Komisija/World Duty Free Group in drugi*, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 56).
- 74 Za dokazovanje obstoja ugodne davčne obravnave nekaterih podjetij, oziroma opredelitev selektivnosti zadevnega ukrepa, je treba ugotoviti, ali lahko ta ukrep v okviru določene pravne ureditve daje prednost posameznim podjetjem v primerjavi z drugimi, ki bi bila glede na cilj, ki se želi doseči z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu in po analogiji sodbo z dne 2. julija 1974, *Italija/Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, točka 33; glej tudi sodbo z dne 15. novembra 2011, *Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo*, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 75 in navedena sodna praksa).

- 75 Natančneje, v skladu z metodo analize, potrjeno v sodni praksi, je treba za to, da bi bil ukrep, ki daje prednost, „selektiven“, najprej opredeliti in preučiti veljavni skupni ali „običajni“ davčni sistem (glej v tem smislu sodbi z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57, ter z dne 28. junija 2018, Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 88 in navedena sodna praksa).
- 76 Glede na ta skupni ali „običajni“ davčni sistem je treba nato presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega „običajnega“ skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, določen za veljavni skupni ali „običajni“ davčni sistem, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbi z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49, ter z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 57). Če pa se, nasprotno, dokaže, da je davčna prednost, to pomeni diferenciacija, upravičena z naravo in sistematiko sistema, katerega del je, ne more pomeniti selektivne prednosti (glej v tem smislu sodbe z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, točka 42; z dne 15. decembra 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, točki 51 in 52; z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 52; z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 83, ter z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točki 58 in 60).
- 77 Iz sodne praksa izhaja, da kadar je navedena narava „običajnega“ sistema, se to nanaša na cilj, ki mu je dodeljen, medtem ko se pri navedbi splošne sheme „običajnega“ sistema to nanaša na pravila o obdavčitvi (glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 81, in z dne 7. marca 2012, British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, točka 84). Poudariti je treba, da se pojem cilja ali narave zgoraj navedenega „običajnega“ davčnega sistema nanaša na temeljna ali vodilna načela tega davčnega sistema in se ne nanaša niti na politike, ki se lahko po potrebi financirajo iz virov, ki jih zagotavlja (kot je v obravnavani zadevi financiranje ukrepov družinske politike), niti na namene, ki bi jih želel doseči z uvedbo odstopanj od tega davčnega sistema.
- 78 V obravnavanem primeru je treba najprej preučiti vprašanje določitve „običajnega“ davčnega sistema, glede na katerega je treba ugotavljati, ali selektivna prednost obstaja ali ne.
- 79 Ker se Komisija v izpodbijanih sklepih sklicuje zlasti na sodbo z dne 15. novembra 2011 Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), je treba poudariti, da so trije davki, ki so bili obravnavani v zadevah, v katerih je bila izdana ta sodba, skupaj sestavljali splošen davčni sistem za vse družbe s sedežem v Gibraltarju, medtem ko v obravnavanem primeru ukrep, ki ga je Komisija opredelila kot državno pomoč, spada na področje posebnega sektorskega davka na oglaševanje. Zato „običajen“ davčni sistem nikakor ne more biti zunaj okvirjev tega sektorja (glej v tem smislu po analogiji sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točke od 54 do 63).
- 80 Vendar pa Madžarska upravičeno trdi, da davčnih stopenj ni mogoče izključiti iz vsebine davčnega sistema, kot je to storila Komisija (glej točko 48 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Ne glede na to, ali za obdavčitev velja enotna ali progresivna stopnja, so stopnja dajatve, davčna osnova, obdavčljivi dogodek in davčni zavezanci med temeljnimi značilnostmi pravne ureditve davčnih dajatev. Kot poudarja poljska vlada, Komisija v točki 134 obvestila o pojmu „državne pomoči“ iz člena 107(1) [PDEU] (UL 2016, C 262, str. 1) navaja: „[v] primeru davkov je referenčni sistem določen na podlagi elementov, kot so davčna osnova, davčni zavezanci, obdavčljivi dogodek in davčne stopnje.“ Ker ni stopnje dajatve, ki bi omogočala določitev „običajne“ sheme sistema, namreč ni mogoče preučiti, ali obstaja odstopanje v korist nekaterih podjetij (glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, točka 56, in z dne 7. marca 2012, British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, točka 52). Zato je treba po potrebi, če se

v okviru istega davka za nekatera podjetja uporabljajo davčne stopnje, ki se razlikujejo od drugih, vključno z oprostitvami, ki se razlikujejo od drugih, določiti, kakšen je „običajen“ položaj na tem področju, ki je del „običajnega“ sistema, brez opredelitve katerega ni mogoče uporabljati metode, navedene v točkah 75 in 76 zgoraj.

- 81 Poleg tega je iz izpodbijanega sklepa in trditev, ki jih je v obrambo navedla Komisija, razvidno, da je poskušala opredeliti „običajen“ sistem, ki vključuje strukturo obdavčitve, na katerega bi se bilo mogoče sklicevati. Zlasti iz točk 52 in 53 obrazložitve izpodbijanega sklepa izhaja, da bi za Komisijo ta sistem moral biti sistem, pri katerem je promet podjetij obdavčen po enotni stopnji, neodvisno od njegovega zneska. Komisija tudi obžaluje, da ji madžarski organi niso navedli vrednosti te enotne stopnje (točka 52 obrazložitve izpodbijanega sklepa), in je celo predlagala, naj se stopnja 5,3 % uporabi za ves promet od oglaševanja (točki 91 in 93 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Vendar pa je treba ugotoviti, da je „običajen“ sistem po enotni stopnji, na katerega se je Komisija sklicevala v nekaterih delih izpodbijanega sklepa, hipotetičen sistem, ki ga ni mogoče sprejeti. Analiza selektivnosti ali neselektivnosti davčne ugodnosti, ki nastopi v drugi fazi metode, navedene v točkah 75 in 76 zgoraj, mora biti opravljena glede na dejanske značilnosti „običajnega“ davčnega sistema, katerega del je, in ki so bile opredeljene v prvi fazi te metode, in ne glede na predpostavke, ki jih pristojni organ ni uporabil.
- 82 Zato je Komisija v izpodbijanem sklepu opredelila „običajen“ sistem, ki je bil bodisi nepopoln, brez davčne stopnje, bodisi hipotetičen, z enotno davčno stopnjo, kar pomeni napačno uporabo prava.
- 83 Glede na progresivno naravo zadevnega davka in neobstoje različnih stopenj za nekatera podjetja bi bil, kot trdi madžarska vlada, edini „običajni“ sistem, ki bi se lahko v obravnavanem primeru uporabil, sam davek na oglaševanje s svojo strukturo, ki obsega enotno lestvico progresivnih stopenj in njene razrede.
- 84 Čeprav je Komisija pri opredelitvi ustreznega „običajnega“ davčnega sistema napačno uporabila pravo, je treba preveriti, ali sklep, ki je bil sprejet, ni utemeljen z drugimi razlogi iz izpodbijanega sklepa, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti selektivno prednost v korist nekaterih podjetij.
- 85 Komisija namreč ni samo štela, da zadevna struktura progresivne obdavčitve odstopa od „običajnega“ sistema, ki je bil v obravnavanem primeru nepopoln in hipotetično opredeljen, ampak je v bistvu tudi utemeljila obstoj selektivne prednosti v korist podjetij z majhnim prometom na podlagi sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), ki se je nanašala na davčni sistem, ki je bil sam po sebi diskriminatoren glede na zastavljeni cilj ali, drugače povedano, glede na njegovo naravo. V obravnavanem primeru je Komisija štela, da je bila struktura davka na oglaševanje s svojimi progresivnimi stopnjami in razredi v nasprotju s ciljem, ki si ga s tem davkom želi doseči, in je imela v tem pogledu diskriminatorne učinke na podjetja v tem sektorju. Zato je treba preveriti, ali je ta presoja utemeljena.
- 86 Tako je Komisija v točki 49 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da je „[o]ceniti [...] treba tudi, ali je država članica meje navedenega sistema oblikovala dosledno ali pa, v nasprotnem primeru, očitno samovoljno ali pristransko, da bi dala nekaterim podjetjem prednost pred drugimi.“ V točki 51 obrazložitve izpodbijanega sklepa je navedla, da je bil „[u]činek strukture progresivnih stopenj, uvedene z zakonom, [...] torej ta, da za različna podjetja veljajo različne stopnje obdavčitve (izražene kot delež ustvarjenega skupnega letnega prometa podjetij od oglaševanja), ki so odvisne od njihove velikosti, saj je [bil] znesek prometa, ki ga podjetje ustvari z oglaševanjem, deloma povezan z njegovo velikostjo.“ V točki 54 obrazložitve izpodbijanega sklepa je poleg tega navedla, da je bil „[r]eferenčni sistem [...] torej po zasnovi selektiven, saj ni [bil] upravičen ob upoštevanju cilja davka na oglaševanje, tj. spodbujanje načela javne porazdelitve bremena in zbiranje sredstev za državni proračun“.

- 87 Vendar pa je cilj zagotovitve proračunskih prihodkov, ki ga navaja Komisija, skupen vsem nenamenskimi davkom, ki so bistveni del davčnih sistemov, in sam po sebi ne zadostuje za določitev narave različnih davkov, na primer glede na vrsto davčnih zavezancev, na katere se nanašajo, ne glede na to, ali gre za splošne ali sektorske davke ali kakršen koli poseben cilj, ki se želi doseči, na primer v zvezi z davki za zmanjšanje določene okoljske škode (ekološki davki). Poleg tega struktura progresivnih davčnih stopenj kot taka ne more biti v nasprotju s ciljem zbiranja proračunskih prihodkov. Podobno je cilj spodbujanja pravične obdavčitve zelo splošen in bi se lahko uporabil za večino davkov. Zato ne more ustrezati posebnemu cilju davka.
- 88 Iz informacij v spisu je razvidno, da je bil z zakonom o davku na oglaševanje uveden davek na promet založnikov oglasov, ki so ga madžarski organi želeli združiti s porazdelitvenim namenom, kot je navedeno v točki 33 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Ker ni bil naveden noben drug poseben namen, ki bi se na primer nanašal na preprečevanje morebitnih škodljivih učinkov, nastalih zaradi zadevne dejavnosti, ali odvracanje od njih, je treba šteti, da je to cilj, za katerega si prizadeva nacionalni zakonodajalec. Vendar je Komisija v izpodbijanem sklepu menila prav to, da je porazdelitveni namen, ki se izraža v strukturi progresivne obdavčitve, nezdržljiv s prometnim davkom in da tega cilja ni mogoče upoštevati za analizo obstoja selektivnih prednosti.
- 89 Vendar je bila v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, sistematika davka na oglaševanje, za katero je značilna progresivna struktura obdavčitve, že *a priori* v skladu s ciljem madžarskih organov, čeprav je bil zadevni davek prometni davek. Upravičeno je namreč domnevati, da ima lahko podjetje z velikim prometom zaradi različnih ekonomij obsega sorazmerno nižje stroške kot podjetje s skromnejšim prometom – ker se fiksni stroški na enoto (npr. nepremičnine, davki na nepremičnine, oprema, stroški zaposlenih) in spremenljivi stroški na enoto (na primer dobava surovin) nižajo z obsegom dejavnosti – in lahko tako izkoristi sorazmerno večji razpoložljivi dohodek, zaradi katerega je sposobno plačati sorazmerno višji prometni davek.
- 90 Zato je Komisija storila še eno napako pri opredelitvi cilja davka na oglaševanje, ki je bil, kot so pojasnili madžarski organi, prav uvedba sektorskega prometnega davka, pri katerem se upošteva porazdelitveni namen.
- 91 V tej fazi analize se postavlja vprašanje, ali je Komisija kljub zgoraj opredeljenima napakama v zvezi z določitvijo referenčnega sistema in njegovega cilja še vedno lahko upravičeno odkrila, da obstajajo selektivne prednosti pri davku na oglaševanje ob upoštevanju referenčnega sistema in njegovega cilja, navedenih v točkah 83 in 88 zgoraj, kot izhajata iz zakona o davku na oglaševanje. Natančneje, vprašanje je, ali je dokazala, da je struktura obdavčitve, ki so jo izbrali madžarski organi, v nasprotju s ciljem tega sistema.
- 92 Opozoriti je treba, da je sodišče Unije večkrat razsojalo o obstoju ali neobstoju selektivnih prednosti v okviru davčnih sistemov ali na splošno sistemov obveznih prispevkov, za katere je bilo značilno, da so vsebovali pravila o prilagoditvi teh prispevkov položaju zavezancev. V zvezi s tem dejstvo, da so za davek značilni progresivna struktura obdavčitve, znižanje davčne osnove, določitev zgornje meje ali drugi mehanizmi prilagoditve in da to privede do različnih dejanskih stopenj obdavčitve glede na višino davčne osnove davčnih zavezancev ali parametre navedenih mehanizmov prilagoditve, ne odraža nujno obstoja selektivne prednosti v korist določenih podjetij, kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točkah od 73 do 77 zgoraj.
- 93 Ta navedba je zlasti ponazorjena z različnimi konkretnimi primeri, povezanimi z vprašanjem iz točke 91 zgoraj, na podlagi katerih se lahko določi, v katerih okoliščinah je mogoče ali ni mogoče opredeliti, ali obstaja odstopanje od uporabe „običajnega“ sistema zaradi dejstva, da se z ukrepom prilagoditve zadevnega davka ne upošteva vrsta zadevnega sistema, in sicer njegov cilj.

- 94 Zato je v primerih, ko je bilo tako odstopanje ugotovljeno v sodbah z dne 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, točke od 49 do 55); z dne 22. decembra 2008, *British Aggregates/Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točki 86 in 87); z dne 26. aprila 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); z dne 15. novembra 2011, *Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo* (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke od 85 do 108), ter z dne 21. decembra 2016, *Komisija/World Duty Free Group in drugi* (C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točke od 58 do 94, v povezavi s točko 123), v zvezi z zgornjo mejo v prvi od teh sodb, oprostitvami v naslednjih treh sodbah in znižanju davčne osnove v zadnji sodbi, Sodišče v zvezi z zadevnimi cilji davkov, katerih namen je bil boj proti negativnim zunanjim učinkom, zlasti okoljskim, v zvezi s prvimi tremi sodbami, uvedba splošnega davčnega sistema v vseh podjetjih, kar zadeva naslednjo sodbo, ter amortizacija dobrega imena od nakupa poslovnega premoženja pri davku od dohodka pravnih oseb, kar zadeva zadnjo sodbo, štelo, da so prednosti, ki so bile pridržane nekaterim podjetjem, ne pa drugim podjetjem v primerljivem položaju glede na te cilje, zato selektivne.
- 95 Iz teh sodb izhaja, da je ne glede na okoliščino, ali cilj davka vključuje namen, povezan z vplivom dejavnosti podjetij, ki so davčni zavezanci, ali ne, ta prednost, bodisi da se nanaša na določen gospodarski sektor glede na druga podjetja, ki so davčni zavezanci, ali posebno obliko poslovne dejavnosti, bodisi da imajo vsa podjetja, ki so davčni zavezanci, morebitno pravico do te prednosti, selektivna, če privede do različnega obravnavanja, ki je v nasprotju s ciljem davka. Vendar lahko sam cilj davka vključuje prilagoditev za porazdelitev davčnega bremena ali omejitev njegovega učinka. Posebne okoliščine, na podlagi katerih se nekateri davčni zavezanci razlikujejo od drugih, se lahko upoštevajo tudi brez poseganja v cilj davka.
- 96 V zvezi s tem je Sodišče v sodbi z dne 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, točke od 33 do 36), navedeni v točki 94 zgoraj, navedlo, da delno vračilo davkov na energijo, ki jo porabijo podjetja, ki velja, če so ti davki presegali določen prag neto vrednosti tega, kar so navedena podjetja proizvedla, ni državna pomoč, če koristi vsem podjetjem, ki morajo plačati te davke, ne glede na namen njihove dejavnosti, tudi če bi to lahko privedlo do različnih stopenj obdavčitve med podjetji, ki porabijo enako količino energije.
- 97 Podobno je Sodišče v sodbi z dne 15. novembra 2011, *Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo* (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke od 77 do 83), navedeni v točki 94 zgoraj, razsodilo, da so bile prednosti, ki bi lahko izhajale iz splošne zgornje meje 15 % od dobička dveh davkov na pravne osebe, katerih davčna osnova ni bila dobiček, kar bi privedlo do tega, da morajo podjetja z enako davčno osnovo plačati različen davek, oblikovane na podlagi objektivnih meril, neodvisnih od izbire zadevnih podjetij, in torej niso selektivne.
- 98 Sodišče je v sodbi z dne 8. septembra 2011, *Paint Graphos in drugi* (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točke od 48 do 62) razsodilo, da v okviru davka od dobička družbi, ki je bil v tej zadevi „običajen“ sistem, popolna oprostitve, ki so je bile deležne zadrage, ne pomeni selektivne prednosti, ker niso bile v pravnem in dejanskem položaju, ki bi bil primerljiv s položajem gospodarskih družb, če je bilo preverjeno, da delujejo na način, ki je neločljivo povezan z logiko zadrug, ki med drugim vključuje bistveno nižjo stopnjo dobička od stopnje dobička kapitalskih družb.
- 99 Sodišče je v sodbi z dne 29. marca 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, točke od 37 do 44), ob upoštevanju posebnega položaja nekaterih podjetij štelo, da mehanizem pavšalnega reševanja starih davčnih sporov, ki ga imajo na voljo nekatera podjetja, ki izpolnjujejo objektivna merila, zaradi katerih njihov dejanski in pravni položaj ni bil primerljiv s položajem drugih podjetij, ne daje selektivne prednosti, tudi če bi lahko privedel do tega, da upravičenci do tega mehanizma ob vseh drugih enakih okoliščinah plačajo nižji davek kot druga podjetja.

- 100 Podobno je Sodišče v sodbi z dne 26. aprila 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), navedeni v točki 94 zgoraj, navedlo, da v zvezi z davkom, naloženim trgovskim centrom, katerih davčna osnova je bila načeloma določena glede na prodajno površino, in katerega namen je popraviti in izravnati negativne zunanje učinke na področju okolja in prostorskega načrtovanja, znižanje davčne osnove za 60 % ali popolna oprostitve, do katere so bili upravičeni centri, ki izvajajo določene dejavnosti, in centri, katerih prodajna površina je bila pod določenim pragom, ne pomeni državne pomoči, če je bilo preverjeno, da so bili ti centri v drugačnem položaju od tistih v drugih organizacijah, ki so davčni zavezanci, glede na učinke, ki naj bi jih zadevni davek popravil in izravnal, to je z vidika ciljev tega davka.
- 101 Ti primeri potrjujejo, da obstajajo davki, katerih narava ne preprečuje, da bi jih spremljali mehanizmi prilagoditve, ki lahko vključujejo tudi oprostitve, ne da bi navedeni mehanizmi privedli do odobritve selektivnih prednosti. Če povzamemo, taki davki niso selektivni, če te razlike v obdavčitvi in prednosti, ki bi lahko izhajale iz njih, tudi če so utemeljene le z logiko, ki ureja porazdelitev davkov med davčnimi zavezanci, izhajajo zgolj iz uporabe „običajnega“ sistema brez odstopanja, če se primerljivi položaji obravnavajo podobno in če s temi mehanizmi prilagoditve niso kršeni cilji zadevnega davka. Podobno se za posebne določbe za nekatera podjetja, ki so zaradi svojega posebnega položaja upravičena do prilagoditve, in sicer oprostitve davka, ne bi smelo šteti, da pomenijo selektivno prednost, če te določbe niso v nasprotju s ciljem zadevnega davka. V zvezi s tem dejstvo, da imajo lahko samo davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo ukrepa, od njega korist, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven (glej sodbo z dne 21. decembra 2016, *Komisija/World Duty Free Group* in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 59 in navedena sodna praksa). Taki mehanizmi izpolnjujejo pogoj, naveden v točki 76 zgoraj, in sicer ta, da so v skladu z naravo in sistematiko sistema, katerega del so.
- 102 Če pa se, nasprotno, podjetja v primerljivem položaju glede na cilj davka ali logiko, ki upravičuje njegovo prilagoditev, glede tega ne obravnavajo enako, ta diskriminacija pomeni selektivno prednost, ki lahko pomeni državno pomoč, če so izpolnjeni drugi pogoji iz člena 107(1) PDEU.
- 103 Prav tako zlasti progresivne strukture obdavčitve, vključno z velikimi znižanji davčne osnove, ki v davčnem sistemu držav članic niso izjemne, same po sebi še ne pomenijo obstoja državne pomoči. Komisija v obvestilu o pojmu državne pomoči (glej točko 80 zgoraj) v točki 139 v zvezi s tem navaja, da bi bila lahko selektivnost davka od dohodka utemeljena z logiko porazdelitvenega namena, ki spremlja tak davek. Vendar pa nič ne dopušča, da se, kakor je to storila Komisija v točkah 68 in 69 obrazložitve izpodbijanega sklepa, tovrstna ocena omeji na davek od dohodka ali na davke, katerih namen je odprava in odvrčanje nekaterih negativnih učinkov, za katere je verjetno, da bodo nastali zaradi zadevne dejavnosti, in izključiti davke, povezane z dejavnostjo podjetij, in ne njihovim neto prihodkom ali dobičkom. Iz sodne prakse, navedene v točkah od 73 do 77 zgoraj, ni razvidno, da bi lahko država članica, da bi se izognila opredelitvi, da ukrep prilagoditve davka pomeni selektivno prednost, uporabila le merila prilagoditve, ki so omejena na nekatere namene, kot sta prerazdelitev premoženja ali odprava negativnih zunanjih učinkov in odvrčanje od njih. Za ta namen je potrebno, da želena prilagoditev ni samovoljna, v nasprotju s primerom v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 22. decembra 2008, *British Aggregates/Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), ki je navedena v točki 94 zgoraj, ter da se uporablja na nediskriminatoren način in ostaja v skladu s ciljem zadevnega davka. Mehanizmi prilagoditve, navedeni v točkah 96, 97 in 99 zgoraj, za katere je Sodišče štelo, da niso selektivni, na primer niso ustrezali logiki obdavčenja, ki je sorazmerna z negativnimi zunanjimi učinki, niti porazdelitvenemu namenu, ampak drugim namenom. Poleg tega, kot je že bilo navedeno v točki 89 zgoraj, ni izključeno, da bi lahko porazdelitveni namen upravičil tudi progresivno stopnjo prometnega davka, kar v obravnavanem primeru upravičeno trdi madžarska vlada. Porazdelitveni namen lahko prav tako upraviči celo popolno oprostitve za nekatera podjetja, kot je prikazano v zadevi, navedeni v točki 98 zgoraj.

- 104 Zato v primeru prometnega davka merilo prilagoditve, ki ima obliko progresivne obdavčitve na podlagi enega samega določenega praga, tudi če je ta visok, in ki lahko izhaja iz želje, da se dejavnost podjetja obdavči samo, če ta dejavnost doseže neko raven, samo po sebi ne pomeni obstoja selektivne prednosti.
- 105 Iz točk od 91 do 104 zgoraj izhaja, da Komisija ni mogla pravilno sklepati o obstoju selektivnih prednosti, ki spremljajo davek na oglaševanje, le na podlagi progresivne strukture tega novega davka.
- 106 Če pa bi Komisija v izpodbijanem sklepu dokazala, da je bila konkretno sprejeta struktura progresivne obdavčitve določena tako, da je cilju zadevnega davka v veliki meri odvzela bistvo, bi se lahko štelo, da je morebitna prednost za podjetja, ki ne plačajo nobenega davka ali so obdavčena po nižji davčni stopnji kot druga podjetja, selektivna.
- 107 Zato je treba preveriti še, ali je Komisija v izpodbijanem sklepu predložila tak dokaz.
- 108 V zvezi s tem je Komisija v točki 60 obrazložitve izpodbijanega sklepa navedla, da poleg tega iz podatkov o vnapijšnjih plačilih davka, ki so jih 17. februarja 2015 predložili madžarski organi, izhaja, da sta se v letu 2014 davčni stopnji 30 % in 40 %, ki spadata v najvišja razreda, dejansko uporabljali le za eno podjetje, ki je plačalo približno 80 % teh vnapijšnjih plačil. Navedeni podatki kažejo dejanske učinke različne obravnave podjetij na podlagi zakona o davku od oglaševanja in selektivno naravo njegovih progresivnih stopenj.
- 109 Vendar je bila ta ugotovitev dejanskega stanja povezana le z razlogovanjem, ki se nanaša na načelo progresivne obdavčitve in zato nikakor ne zadostuje za obrazložitev, s katero bi se lahko dokazalo, da progresivna struktura, uporabljena pri zadevnem davku v obravnavani zadevi ni bila v skladu z njegovim ciljem.
- 110 Poleg tega je Komisija v izpodbijanem sklepu res navedla, da je struktura progresivne obdavčitve davka na oglaševanje privedla do različne obravnave podjetij v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, z drugimi besedami, da je privedla do diskriminatornega obravnavanja. Vendar se je Komisija v zvezi s tem sklicevala le na dejstvo, da se morata efektivna povprečna stopnja in mejna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb razlikovati glede na njihov promet in velikost (točke 50, 51, 58 in 59 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Kljub temu je to spreminjanje povprečne efektivne obrestne mere in mejne obrestne mere, ki je odvisno od velikosti davčne osnove, vključeno v kateri koli sistem obdavčitve s progresivno strukturo in ta sistem, kot je bilo pojasnjeno v točki 104 zgoraj, kot tak in samo zaradi tega dejstva ne ustvarja selektivne prednosti. Poleg tega, kadar struktura progresivne obdavčitve odraža cilj tega davka, ni mogoče šteti, da sta dve podjetji z različno davčno osnovo v primerljivem dejanskem položaju glede na ta cilj.
- 111 Zato Komisija glede na napake, ki jih je storila v zvezi z opredelitvijo „običajnega“ davčnega sistema, njegovim ciljem in po njenem mnenju obstojem selektivnih prednosti v okviru strukture progresivne obdavčitve prometa, v izpodbijanem sklepu ni uspela dokazati obstoja selektivnih prednosti in torej državne pomoči zaradi strukture progresivnega davka na oglaševanje, bodisi v zvezi z njegovo prvotno različico bodisi različico, ki izhaja iz njegove spremembe v letu 2015.

Znižanje davčne osnove za leto 2014 zaradi odbitka 50 % prenesenih izgub za podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička

- 112 Po navedbah Madžarske znižanje zadevne davčne osnove ne pomeni selektivne prednosti za nobeno podjetje. To bi bilo enako znižanju davčne osnove davka od dohodkov od pravnih oseb zaradi izgube iz prejšnjih let, do katerih bi bila poleg tega lahko upravičena podjetja, ki so v letu 2013 ustvarila dobiček. Tako naj bi znižanje davčne osnove zaradi izgub obstajalo brez razlikovanja za vse davčne zavezanke za davek na oglaševanje, ne glede na to, ali je imel v letu 2013 dobiček ali ne. Možnost znižanja davčne osnove novega davka na oglaševanje naj bi izpolnila cilj omiliti obremenitev podjetij

za prvo leto obdavčitve, ki že poslujejo z izgubo, kar naj bi madžarski organi pojasnili v fazi predhodne preučitve tega davka, ki ga je izvedla Komisija, in kot je navedeno v točki 33 obrazložitve izpodbijanega sklepa. V zvezi s tem Madžarska trdi, da podjetja, ki so leta 2013 poslovala z izgubo, glede svojih davčnih obveznosti za poslovno leto 2014 niso bila v primerljivem položaju kot podjetja, ki so leta 2013 ustvarila dobiček.

- 113 Poleg tega Madžarska meni, da zadevi, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732), in z dne 21. maja 2015, Pazdziiej (C-349/14, EU:C:2015:338), upravičujeta njeno stališče. Sodišče je v drugi sodbi štelo, da je z vidika prava Unije ureditev, ki je v okviru davka z davčno osnovo, ki ni dohodek, uporabila obdavčitev, ki je vseeno upoštevala dohodek, v skladu z zakonodajo EU sprejemljiva. Madžarska na podlagi tega sklepa, da ni izključeno, da se vzpostavi pravilo, ki daje prednost na podlagi meril, ki niso povezana z davčno osnovo zadevnega davka, pri čemer pa se ne odobri državna pomoč. Prva sodba naj bi tudi ponazarjala možnost prilagoditve davka na podlagi meril, ki niso povezana z davčno osnovo, in omogočila tudi trditev, da je zadevna davčna osnova splošni davčni ukrep, saj bi se brez razlikovanja uporabljala za vsa podjetja na podlagi objektivnega merila, povezanega z njihovo donosnostjo.
- 114 Komisija v odgovor na te trditve navaja, da je treba selektivnost glede na referenčni sistem preučiti v zvezi z davkom na oglaševanje in ne glede na celoten madžarski davčni sistem, pri katerem se upošteva davek od dobička pravnih oseb. Zadevni ukrep bi pomenil selektivno prednost, saj bi omogočal znižanje davčne osnove davka na oglaševanje in s tem davčno breme zadevnih podjetij v primerjavi s tistimi, ki tega znižanja ne morejo izkoristiti. V zvezi s tem Komisija meni, da odbitek predhodnih izgub ob sprejetju zakona o davku na oglaševanje pomeni selektivnost na eni strani, ker ga ni mogoče šteti kot del referenčnega sistema, kot je določeno v točki 55 obrazložitve izpodbijanega sklepa, in na drugi strani, ker lahko daje prednost nekaterim podjetjem s precejšnjimi prenesenimi izgubami, s čimer se odstopa od referenčnega sistema, kot je navedeno v točkah od 62 do 64 obrazložitve izpodbijanega sklepa. Uvedba davka na oglaševanje med letom s ciljem omiliti davčna bremena v prvem letu obdavčitve, ki jo Madžarska tudi navaja, da bi upravičila ukrep, naj ne bi vplivala le na finančne načrte davčnih zavezancev, ki so v letu 2013 poslovali z izgubo, ampak tudi na finančne načrte davčnih zavezancev, ki so v tem letu ustvarili dobiček. Obe skupini podjetij naj bi bili v primerljivem položaju glede na cilj davka. Poleg tega Komisija poudarja, da davek na oglaševanje v nasprotju z davkom na dobiček temelji na obdavčitvi prometa. Vendar pa stroškov, torej izgub običajno ni mogoče odbiti od davčne osnove, kot je to navedeno v točki 62 obrazložitve izpodbijanega sklepa.
- 115 Po mnenju Komisije sodbe, na katere se sklicuje Madžarska, ne podpirajo njenih trditev. Komisija zlasti pojasnjuje, da madžarski sistem davka na oglaševanje ni podoben francoskemu stanovanjskemu davku v sodbi z dne 21. maja 2015, Pazdziiej (C-349/14, EU:C:2015:338), ki je po njenem mnenju davek na premoženje. Ker je osnova davka na oglaševanje promet, naj odbitek prenesenih izgub ne bi bil povezan s to davčno osnovo, ampak s popolnoma drugačnim elementom, dobičkom. Notranja logika davka naj torej ne bi upravičila odbitka izgub.
- 116 Komisija dodaja, da je selektivnost tega ukrepa v vsakem primeru dokazana z dejstvom, da je bil odbitek izgub s časovnega vidika omejen na davek, ki ga je treba plačati leta 2014, in opozarja, da je bil z osebnega vidika pridržan samo za podjetja, ki so v letu 2013 ustvarjala izgubo.
- 117 Najprej je treba zavrniti trditve Madžarske, ki se nanašajo na možnost vzporejanja zadevnega odbitka in možnosti, da podjetja, ki so v letu 2013 ustvarila dobiček, odbijejo svoje prejšnje izgube od davčne osnove davka na dobiček. Ti argumenti so neupoštevni za ugotavljanje, ali obstaja selektivna prednost v okviru edinega referenčnega sistema, ki ga je treba upoštevati, in sicer davka na oglaševanje z njegovimi progresivnimi stopnjami (glej v tem smislu sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 54 in 55). Gre samo za to, ali se

z znižanjem davčne osnove za podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, v ta sistem uvaja element, ki je v nasprotju z njim in diskriminatoren, ker daje selektivno prednost, kot to zatrjuje Komisija po opravljeni analizi v točkah od 62 do 65 obrazložitve izpodbijanega sklepa.

- 118 V zvezi s tem je treba v zvezi s točkama 95 in 101 zgoraj opozoriti, da tudi če nekatere prilagoditve davka ob upoštevanju posebnih okoliščin ne izhajajo iz same narave – povedano drugače, iz cilja – referenčnega davčnega sistema, zanje ni mogoče šteti, da dajejo selektivno prednost, če te določbe niso v nasprotju s ciljem zadevnega davka in niso diskriminatorne.
- 119 V obravnavanem primeru je, prvič, napačno šteti, kot je to v bistvu storila Komisija v točki 62 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da bi lahko znižanje davčne osnove načeloma pomenilo selektivno prednost, ker glede na to, da gre za obdavčenje prometa, „stroškov običajno ni mogoče odbiti od davčne osnove prometnega davka.“
- 120 Kot je bilo navedeno v točki 97 zgoraj, je namreč Sodišče v sodbi z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke od 77 do 83), razsodilo, da zgornja meja obdavčitve na podlagi objektivnih meril, ki so neodvisna od odločitev zadevnih podjetij, z drugimi besedami naključna dejstva, ni bila selektivna, tudi če so bila ta merila izključena iz zadevne davčne osnove, kot je razvidno zlasti iz točk 81 in 83 navedene sodbe. Mogoče je ugotoviti, da je bilo eno od meril zgornje meje davka, ki je bilo v tej sodbi proučeno in za katerega je bilo ugotovljeno, da ni selektivno, prav to, da ni bil ustvarjen dobiček, medtem ko je bila zadevna davčna osnova drugačna. Logično bi moralo enako veljati, kadar ne gre za zgornjo mejo, ampak za znižanje davčne osnove kot v obravnavani zadevi. Poleg tega ni mogoče šteti, da je težava, ki jo je madžarski zakonodajalec skušal rešiti in ki jo je Komisija navedla v izpodbijanem sklepu ter je navedena v točki 112 zgoraj, v nasprotju s ciljem davka na oglaševanje, navedenim v točki 90 zgoraj. Zadnjenavedeni namreč vključuje porazdelitveni namen, s katerim je usklajeno znižanje davčne osnove, sprejeto za zmanjšanje davčnega bremena podjetij, ki so v prejšnjem davčnem letu ustvarila izgubo.
- 121 Drugič, iz sodbe z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke od 77 do 83), izhaja, da Komisija v točki 63 obrazložitve izpodbijanega sklepa zmotno trdi, da se z ukrepom v zadevnem primeru uvaja samovoljno razlikovanje med različnimi skupinami podjetij v primerljivem pravnem in dejanskem položaju, ker je bila možnost, da se od davčne osnove za leto 2014 odšteje 50 % prenesenih izgub, pridržana podjetjem, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička.
- 122 Merilo za razlikovanje – da v letu 2013 ni bil ustvarjen dobiček – ki so ga izbrali madžarski organi, je namreč objektivno. Od naključja je odvisno, ali zadevna podjetja izpolnijo to merilo. Nazadnje, glede cilja madžarskega zakonodajalca, da uvede sektorsko obdavčitev, ki upošteva porazdelitveni namen, to merilo, katerega cilj je za prvo leto uvedbe davka na oglaševanje omiliti davčne obremenitve za davčne zavezance v neugodnem položaju, uvaja različno obravnavanje podjetij, ki niso v podobnem položaju, na eni strani tistih, ki so v letu 2013 ustvarjala dobiček, in na drugi strani tistih, ki v istem letu niso imela dobička. Seveda je mogoče šteti, da lahko merilo razlikovanja, ki ga je sprejel madžarski zakonodajalec, glede na nekatere posebne okoliščine podjetij, ki so imela enake izgube v letu 2013 in prejšnjih letih, privede do obstoja tako imenovanih učinkov „praga“, če so bila poleg tega ta podjetja blizu ravnovesju v letu 2013, vendar pa so ti učinki neločljivo povezani s številnimi mehanizmi prilagoditve, ki nujno vsebujejo omejitve, in samo iz tega dejstva ni mogoče sklepati, da taki mehanizmi dajejo selektivne prednosti.
- 123 Nazadnje, dejstvo, da je bila zadevna prednost določena le v zvezi z davkom, ki se nanaša na prvo davčno leto veljavnosti zadevnega davka, in ne za naslednja davčna leta, ne omogoča ocene, da so bila podjetja, ki naj bi jo izkoristila to prvo leto, deležna pomoči v primerjavi s podjetji, ki bi lahko to isto

prednost izkoristila, če bi jo obdržala v naslednjih letih. Zakonodajalec ni zavezan ohraniti davčne ugodnosti in v zvezi s tem položaji med dvema različnima davčnima letoma niso primerljivi. Poleg tega Komisija v izpodbijanem sklepu te zamisli ni zagovarjala, ampak jo je v dupliki le navedla.

- 124 Zato je treba ugotoviti, da Komisija v znižanju davčne osnove v prvem davčnem letu zaradi odbitka 50 % prenesenih izgub za podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, ni pravilno opredelila, da gre za diskriminatoren element, ki je v nasprotju s ciljem tega davka, ki pomeni selektivno prednost, značilno za državno pomoč.
- 125 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba izpodbijani sklep razglasiti za ničen v celoti, pri čemer ni treba preučiti drugih tožbenih razlogov in trditev madžarske vlade.

Stroški

- 126 V skladu s členom 134(1) Poslovnika Splošnega sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker Komisija ni uspela, ji je treba v skladu s predlogi Madžarske naložiti plačilo njenih stroškov, vključno s stroški postopka za izdajo začasne odredbe.
- 127 V skladu s členom 138(1) Poslovnika države članice, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Republika Poljska torej nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠČE (deveti senat)

razsodilo:

- 1. Sklep Komisije (EU) 2017/329 z dne 4. novembra 2016 o ukrepu SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ki ga je Madžarska izvedla v zvezi z obdavčenjem prometa od oglaševanja, se razglasi za ničen.**
- 2. Evropska komisija nosi svoje stroške in stroške Madžarske, vključno s stroški postopka za izdajo začasne odredbe.**
- 3. Republika Poljska nosi svoje stroške.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 27. junija 2019.

Podpisi