



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

16. ožujka 2021.\*

[Tekst izmijenjen rješenjem od 13. travnja 2021.]

„Žalba – Članak 107. stavak 1. UFEU-a – Državne potpore – Poljski porez u sektoru trgovine na malo – Članak 108. stavak 2. UFEU-a – Odluka o pokretanju službenog istražnog postupka – Elementi za utvrđivanje referentnog sustava – Progresivnost stopa – Postojanje selektivne prednosti – Teret dokazivanja”

U predmetu C-562/19 P,

povodom žalbe na temelju članka 56. Statuta Suda Europske unije, podnesene 24. srpnja 2019.,

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

tužitelj,

a druge stranke postupka su:

[Kako je izmijenjeno rješenjem od 13. travnja 2021.] **Republika Poljska**, koju zastupaju B. Majczyna, M. Rzotkiewicz i M. Szydło u svojstvu agenata,

tužitelj u prvostupanjskom postupku,

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

intervenijent u prvostupanjskom postupku,

SUD (veliko vijeće),

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

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Šereš, administratorica,

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

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

\* Jezik postupka: poljski

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Svojom žalbom Europska komisija zahtijeva ukidanje presude Općeg suda Europske unije od 16. svibnja 2019., Poljska/Komisija (T-836/16 i T-624/17, u daljnjem tekstu: pobijana presuda, EU:T:2019:338), kojom je Opći sud poništio, s jedne strane, Odluku Komisije C(2016) 5596 *final* od 19. rujna 2016. o mjeri SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Poljska – Poljski porez u sektoru trgovine na malo, kojom se pokreće službeni istražni postupak predviđen člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u odnosu na tu mjeru i kojom se Republici Poljskoj nalaže da obustavi progresivne porezne stope u sektoru trgovine na malo (u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju službenog istražnog postupka), i, s druge strane, Odluku 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., u daljnjem tekstu: negativna odluka) (u daljnjem tekstu zajedno: sporne odluke).

### Okolnosti spora

- 2 Okolnosti spora Opći sud izložio je u točkama 1. do 16. pobijane presude. One se mogu sažeti kako slijedi.
- 3 Početkom 2016. godine poljska je vlada razmatrala uvođenje novog poreza u sektoru trgovine robom na malo u kojem bi promet bio porezna osnovica i koji bi bio progresivne naravi.
- 4 Obaviještena o tom planu, Komisija je poljskim tijelima uputila zahtjev za pružanje informacija u kojem je navela da su stope progresivnog poreza na promet zapravo povezane s veličinom poduzetnika, a ne s njegovom profitabilnosti, tako da dovode do diskriminacije među poduzetnicima i mogu prouzročiti ozbiljne poremećaje na tržištu. Prema mišljenju te institucije, tim se stopama uvodi nejednako postupanje prema poduzetnicima i stoga ih treba smatrati selektivnima. Smatrajući da su svi uvjeti iz članka 107. stavka 1. UFEU-a ispunjeni, zaključila je da navedene stope stvaraju „državne potpore” u smislu te odredbe.
- 5 Republika Poljska donijela je 6. srpnja 2016. Zakon o porezu u sektoru trgovine na malo, koji se odnosi na maloprodaju robe potrošaču fizičkoj osobi, a stupio je na snagu 1. rujna 2016. (u daljnjem tekstu: predmetna porezna mjera). Obveznici tog poreza su svi trgovci na malo, neovisno o njihovom pravnom statusu, a njegova porezna osnovica sastoji se od mjesečnog prometa ako je on veći od 17 milijuna poljskih zlota (PLN) (oko 3 750 000 eura). Njegova je stopa nula do mjesečnog prometa koji odgovara tom iznosu, a zatim iznosi 0,8 % za razred mjesečnog prometa u rasponu od 17 do 170 milijuna poljskih zlota (oko 37 500 000 eura) i 1,4 % za razred mjesečnog prometa koji prelazi potonji iznos.
- 6 Komisija je 19. rujna 2016. donijela odluku o pokretanju službenog istražnog postupka. Tom odlukom Komisija nije samo pozvala poljska tijela da podnesu svoje primjedbe nego im je 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.) također naložila da bez odgađanja obustave „primjenu progresivne stope [predmetne porezne mjere] do [donošenja] odluke o njezinoj spojivosti s unutarnjim tržištem”. Uzimajući u obzir tu odluku, Republika Poljska obustavila je primjenu predmetne porezne mjere.
- 7 Komisija je 30. lipnja 2017. okončala službeni istražni postupak donijevši negativnu odluku. Ona je u biti smatrala da predmetna porezna mjera predstavlja državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem i da je provedena nezakonito, tako da poljska tijela trebaju konačno poništiti sva plaćanja

obustavljena nakon donošenja odluke o pokretanju službenog istražnog postupka. Budući da predmetna porezna mjera nije bila konkretno provedena, Komisija je smatrala da nije potrebno zahtijevati nikakav povrat dijelova potpore od korisnikâ.

- 8 U spornim odlukama Komisija je u bitnome opravdala kvalifikaciju predmetne porezne mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a na sljedeći način.
- 9 Što se tiče pripisivosti te mjere državi i njezina financiranja putem državnih sredstava, Komisija je smatrala da se Republika Poljska, time što je odabrala progresivni porez na promet, odrekla dijela poreznih sredstava koja bi primila da su svi poduzetnici bili oporezovani po istoj prosječnoj efektivnoj stopi. Stoga predmetna porezna mjera dovodi do prijenosa državnih sredstava u korist određenih poduzetnika.
- 10 Što se tiče postojanja prednosti, Komisija je podsjetila na to da mjere kojima se smanjuju troškovi koje obično snose poduzetnici, upravo kao i pozitivna davanja, omogućuju prednost. Navela je da bi poduzetnici s nižim prometom zbog primjene predmetne porezne mjere imali koristi od povoljnijeg poreznog tretmana u odnosu na druge poduzetnike koji su obveznici tog poreza. Naime, nulte ili niže prosječne porezne stope za poduzetnike s malim prometom u odnosu na više prosječne porezne stope za poduzetnike s većim prometom stavljaju prvonavedene u povoljniji položaj.
- 11 U pogledu ispitivanja uvjeta selektivnosti, namijenjenog utvrđivanju može li predmetna porezna mjera neopravdano pogodovati određenim poduzetnicima, Komisija je smatrala da je relevantan referentni porezni sustav sačinjen od poreza u sektoru trgovine na malo, uključujući i poduzetnike koji ostvaruju promet niži od 17 milijuna PLN (oko 3 750 000 eura), ali da pritom nije riječ o progresivnom karakteru poreza. Budući da ta progresivnost podrazumijeva ne samo granične nego i prosječne porezne stope koje se razlikuju među poduzetnicima, ona odstupa od tog referentnog sustava za koji se smatra da sadržava jedinstvenu poreznu stopu.
- 12 Međutim, to odstupanje nije opravdano prirodom ili općom strukturom navedenog referentnog sustava. Naime, Komisija je smatrala da cilj preraspodjele koji su iznijela poljska tijela nije u skladu s izborom poreza temeljenog na prometu, jer se primjenjuje na poduzetnike ovisno o njihovu opsegu poslovanja, a ne ovisno o njihovim troškovima, profitabilnosti, sposobnosti plaćanja poreza ili mogućnostima od kojih bi, prema tim tijelima, samo veliki poduzetnici mogli ostvarivati koristi.
- 13 Konačno, budući da su poljska tijela navela da progresivnost poreza omogućuje očuvanje male trgovine naspram velikih distributera, Komisija smatra da to dokazuje da su nastojala utjecati na strukturu tržišnog natjecanja na tržištu.

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

- 14 Republika Poljska 30. studenoga 2016. podnijela je Općem sudu tužbu za poništenje odluke o pokretanju službenog istražnog postupka (predmet T-836/16). Odlukom predsjednika devetog vijeća Općeg suda od 27. travnja 2017. Mađarskoj je odobrena intervencija u potporu zahtjevima Republike Poljske.
- 15 Republika Poljska 13. rujna 2017. podnijela je Općem sudu drugu tužbu za poništenje negativne odluke (predmet T-624/17). Odlukom predsjednika devetog vijeća Općeg suda od 12. siječnja 2018. Mađarskoj je također odobrena intervencija u potporu zahtjevima Republike Poljske u okviru te druge tužbe.
- 16 Odlukom od 4. srpnja 2018. Opći sud spojio je predmete T-836/16 i T-624/17 u svrhu usmenog dijela postupka u skladu s člankom 68. svojeg poslovnika.

- 17 U prilog svojoj tužbi protiv odluke o pokretanju službenog istražnog postupka (predmet T-836/16) Republika Poljska istaknula je četiri tužbena razloga. Prvi tužbeni razlog temeljio se na tome da je predmetna porezna mjera bila pogrešno kvalificirana kao „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, drugi i treći tužbeni razlog temeljio se na tome da je nalogom za obustavu koji je donijela Komisija povrijeđen članak 13. stavak 1. Uredbe br. 2015/1589 kao i načelo proporcionalnosti, a četvrti tužbeni razlog se temeljio na tome da je obrazloženje odluke o pokretanju službenog istražnog postupka istodobno pogrešno i nedostatno.
- 18 U prilog svojoj tužbi protiv negativne odluke (predmet T-624/17) Republika Poljska istaknula je dva tužbena razloga, koji se temelje, kao prvo, na tome da je predmetna porezna mjera pogrešno kvalificirana kao „državna potpora” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i, kao drugo, na istodobno pogrešnom i nedostatnom obrazloženju koje je Komisija dala kako bi opravdala tu odluku.
- 19 Pobijanom presudom Opći sud prihvatio je prvi tužbeni razlog koji je istaknula Republika Poljska u predmetu T-624/17, presudivši da je Komisija pogrešno smatrala da uvođenje progresivnog poreza na promet ostvaren prodajom robe na malo dovodi do selektivne prednosti. Također je prihvatio četvrti tužbeni razlog koji je istaknula Republika Poljska u predmetu T-836/16, presudivši da Komisija predmetnu poreznu mjeru nije mogla privremeno kvalificirati kao novu potporu a da pritom nije temeljila svoju odluku na postojanju legitimnih sumnji u tom pogledu, s obzirom na stanje u spisu. Posljedično, poništio je sporne odluke, uključujući nalog za obustavu predmetne porezne mjere donesen uz odluku o pokretanju službenog istražnog postupka, a da nije odlučio o drugim tužbenim razlozima koji su mu podneseni.

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

- 20 Komisija svojom žalbom od Suda zahtijeva da:
- ukine pobijanu presudu;
  - konačno odluči u sporu odbijanjem tužbenih razloga koje je Republika Poljska istaknula protiv spornih odluka u prvostupanjskom postupku i naloži joj snošenje troškova, i
  - podredno, predmet vrati Općem sudu kako bi odlučio o tužbenim razlozima koje još nije ispitao.
- 21 Republika Poljska od Suda zahtijeva da:
- žalbu odbije kao neosnovanu i
  - naloži Komisiji snošenje troškova.
- 22 Mađarska, koja podupire zahtjeve Republike Poljske, od Suda zahtijeva da žalbu odbije kao neosnovanu.

#### **O žalbi**

- 23 Komisija u prilog svojoj žalbi ističe dva žalbena razloga.

#### ***Prvi žalbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 107. stavka 1. UFEU-a***

- 24 Svojim prvim žalbenim razlogom Komisija tvrdi da je Opći sud povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a time što je presudio da progresivnost predmetne porezne mjere ne dovodi do selektivne prednosti u korist poduzetnika koji ostvaruju niži promet povezan s prodajom robe na malo. Prema

mišljenju te institucije, Opći sud počinio je pogrešku koja se tiče prava prilikom tumačenja i primjene svake od triju faza analize selektivnosti te mjere. U tom pogledu Komisija najprije smatra da je Opći sud pogrešno zaključio da je progresivnost poreza dio referentnog sustava s obzirom na koji valja ocjenjivati selektivnost predmetne porezne mjere. Nadalje, ističe da Opći sud nije mogao ispitati usporedivost poduzetnika koji su podvrgnuti navedenoj mjeri s obzirom na cilj različit od njezina poreznog cilja. Naposljetku, Komisija tvrdi da je Opći sud u okviru analize opravdanosti te mjere pogrešno utvrdio cilj, to jest cilj preraspodjele, koji nije neodvojivo povezan s navedenom mjerom.

- 25 Republika Poljska i Mađarska osporavaju tu argumentaciju.
- 26 Uvodno valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, intervencije država članica u područjima koja nisu bila predmet usklađivanja u pravu Unije nisu isključene iz područja primjene odredbi UFEU-a vezanih uz nadzor nad državnim potporama (vidjeti u tom smislu presudu od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, t. 81.). Države članice stoga se moraju uzdržati od donošenja svake porezne mjere koja bi mogla činiti državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.
- 27 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse Suda također proizlazi da kvalifikacija određene nacionalne mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a zahtijeva da svi sljedeći uvjeti moraju biti ispunjeni. Kao prvo, mora biti riječ o državnoj intervenciji ili intervenciji putem državnih sredstava. Kao drugo, ta intervencija mora biti takva da može utjecati na trgovinu među državama članicama. Kao treće, ona mora pružati selektivnu prednost svojem korisniku. Kao četvrto, mora narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje (vidjeti osobito presudu od 21. prosinca 2016., Komisija/World Duty Free Group i dr., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, t. 53. i navedena sudska praksa).
- 28 Što se tiče uvjeta koji se odnosi na selektivnost prednosti, koja je sastavni dio kvalifikacije mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, jedinog koji Komisija osporava u okviru prvog žalbenog razloga iz predmetne žalbe, iz isto tako ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da taj uvjet zahtijeva utvrđivanje stavlja li predmetna nacionalna mjera, u okviru određenog pravnog sustava, u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe” u usporedbi s drugima koji se, s obzirom na cilj koji se želi postići tim sustavom, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koji na taj način doživljavaju različit tretman koji bi se u biti mogao okvalificirati kao diskriminatoran (presuda od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 35. i navedena sudska praksa).
- 29 Nadalje, ako je predmetna mjera zamišljena kao sustav potpore, a ne kao pojedinačna potpora, na Komisiji je da utvrdi pruža li ona, iako predviđa prednost općeg doseg, isključivu korist određenim poduzetnicima ili sektorima djelatnosti (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 30. lipnja 2016., Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, t. 49.).
- 30 Kada se radi konkretno o nacionalnim mjerama kojima se dodjeljuju porezne pogodnosti, treba podsjetiti na to da mjera takve naravi koja, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, korisnike stavlja u povoljniji položaj od ostalih poreznih obveznika, može pružiti selektivnu prednost korisnicima i stoga može činiti „državnu potporu” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Stoga se državnom potporom osobito smatra intervencija koja smanjuje troškove koji obično opterećuju proračun poduzetnika i koja je stoga, iako nije subvencija u strogom smislu te riječi, iste naravi i ima identične učinke (vidjeti u tom smislu presude od 15. ožujka 1994., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, t. 13. i 14., i od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 71. i 72.). Naprotiv, porezna pogodnost koja proizlazi iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte ne predstavlja takvu potporu u smislu te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 23. i navedenu sudska praksu).

- 31 U tom kontekstu, u svrhu kvalificiranja nacionalne porezne mjere kao „selektivne”, Komisija mora, kao prvo, utvrditi referentni sustav odnosno „uobičajeni” porezni sustav primjenjiv u predmetnoj državi članici i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog referentnog sustava jer se njome uvodi razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se, s obzirom na cilj tog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 36. i navedenu sudsku praksu).
- 32 Pojam „državna potpora” ne obuhvaća, međutim, mjere koje uvode razlikovanje između poduzetnika koji se, s obzirom na cilj predmetnog pravnog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji i koje su stoga *a priori* selektivne, kada odnosna država članica uspije dokazati da je to razlikovanje opravdano jer proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojeg su te mjere dio (vidjeti u tom smislu osobito presude od 29. travnja 2004., Nizozemska/Komisija, C-159/01, EU:C:2004:246, t. 42. i 43.; od 29. ožujka 2012., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, t. 40., i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 44.).
- 33 S obzirom na ta razmatranja, treba ispitati je li u ovom slučaju Opći sud povrijedio članak 107. stavak 1. UFEU-a, kako ga tumači Sud, kada je u biti presudio da Komisija nije dokazala da je posljedica progresivnosti predmetne porezne mjere pružanje selektivne prednosti „određenim poduzeticima ili proizvodnjama određene robe”.
- 34 Prvim dijelom svojeg prvog žalbenog razloga Komisija tvrdi da je Opći sud počinio pogrešku koja se tiče prava time što joj prigovara da je ocijenila eventualno postojanje selektivne prednosti s obzirom na pogrešan referentni sustav i smatrajući da su sastavni dio tog referentnog sustava bile progresivne porezne stope koje je utvrdio poljski zakonodavac.
- 35 Prema Komisijinu mišljenju, selektivna prednost uzrokovana predmetnom poreznom mjerom ne temelji se na postojanju oslobođenja na temelju dijela prometa ostvarenog do određenog iznosa jer svi predmetni poduzetnici od tog oslobođenja imaju korist za dio svojeg prometa koji ne prelazi gornju granicu za oslobođeni razred, nego u razlici prosječne porezne stope koja proizlazi iz progresivnosti stopa. Tom se razlikom poduzeticima koji ostvaruju niži promet pogoduje neopravdanim smanjenjem njihova poreznog opterećenja u odnosu na opterećenje drugih poduzetnika u okviru referentnog sustava, pri čemu se taj sustav, prema Komisijinu mišljenju, sastoji od poreza na promet s jedinstvenom poreznom stopom. Stoga se oporezivanje s progresivnim stopama ne razlikuje od situacije u kojoj se jedna skupina poreznih obveznika oporezuje po jednoj stopi, a druga skupina poreznih obveznika po drugoj stopi, što je jednako različitom postupanju prema usporedivim poduzeticima.
- 36 Stoga se najprije postavlja pitanje je li, kao što to tvrdi Komisija, progresivnost stopa predviđena predmetnom poreznom mjerom trebala biti isključena iz referentnog sustava s obzirom na koji valja ocjenjivati je li se moglo utvrditi postojanje selektivne prednosti ili je, kao što je to Opći sud presudio u točkama 63. do 67. pobijane presude, ono naprotiv njegov sastavni dio.
- 37 U području temeljnih sloboda unutarnjeg tržišta, Sud je ocijenio da su države članice slobodne, prema sadašnjem stanju harmonizacije poreznog prava Unije, uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju najprikladnijim, tako da primjena progresivnog oporezivanja ulazi u diskrecijske ovlasti svake države članice (vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, t. 49., i Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, t. 69. i navedenu sudsku praksu). Ta je tvrdnja također valjana u području državnih potpora (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 26. travnja 2018., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

- 38 Iz toga slijedi da je, izvan područja u kojima je porezno pravo Unije predmet usklađivanja, utvrđivanje bitnih značajki svakog poreza obuhvaćeno diskrecijskom ovlašću država članica, uz poštovanje njihove porezne autonomije, pri čemu se ta ovlast u svakom slučaju mora izvršavati uz poštovanje prava Unije. To osobito vrijedi za izbor porezne stope, koja može biti proporcionalna ili progresivna, ali i za određivanje porezne osnovice i oporezivog događaja.
- 39 Te bitne značajke stoga u načelu definiraju referentni sustav ili „uobičajeni” porezni sustav s obzirom na koji valja, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 31. ove presude, analizirati uvijek selektivnosti.
- 40 U tom pogledu valja pojasniti da se pravu Unije u području državnih potpora u načelu ne protivi to da države članice odluče odabrati progresivne porezne stope čija je svrha uzeti u obzir sposobnost plaćanja poreznih obveznika. Činjenica da je primjena progresivnog oporezivanja u praksi češća u području oporezivanja fizičkih osoba ne znači da bi im bilo zabranjeno pribjeći tom porezu kako bi se uzela u obzir i sposobnost plaćanja poreza pravnih osoba, osobito poduzetnika.
- 41 Pravo Unije stoga ne sprječava da se progresivno oporezivanje temelji na prometu, uključujući kada ono nije namijenjeno kompenziranju negativnih učinaka koji bi mogli nastati zbog oporezovane aktivnosti. Naime, suprotno onomu što tvrdi Komisija, iznos prometa općenito predstavlja neutralan kriterij razlikovanja i relevantan pokazatelj sposobnosti plaćanja poreznih obveznika (vidjeti u tom smislu presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, t. 50. i Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, t. 70.). Ni iz jednog pravila ni načela prava Unije, uključujući u području državnih potpora, ne proizlazi da se progresivne stope mogu primjenjivati samo na poreze na dobit. Uostalom, i sama dobit, upravo kao i promet, je samo relativni pokazatelj sposobnosti plaćanja. Okolnost da je ona, kao što to smatra Komisija, mjerodavniji ili precizniji pokazatelj od prometa nevažna je u području državnih potpora s obzirom na to da se pravo Unije u tom području odnosi samo na ukidanje selektivnih prednosti od kojih bi određeni poduzetnici mogli imati koristi na štetu drugih poduzetnika koji bi se nalazili u usporedivoj situaciji. Isto vrijedi i za postojanje eventualne situacije dvostrukog gospodarskog oporezivanja, povezane s kumuliranjem poreza na promet i poreza na dobit.
- 42 Iz prethodno navedenog proizlazi da bitna obilježja poreza, čiji su dio progresivne porezne stope, u načelu čine referentni ili „uobičajeni” porezni sustav za potrebe analize uvjeta selektivnosti. Međutim, nije isključeno da te značajke u određenim slučajevima mogu otkriti očito diskriminatoran element, što je ipak na Komisiji da dokaže.
- 43 Presuda od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), ne dovodi u pitanje prethodna razmatranja. Naprotiv, kao što je to u biti istaknula nezavisna odvjetnica u točkama 40. do 45. svojeg mišljenja, u predmetu u kojem je donesena ta presuda porezni sustav bio je uspostavljen prema očito diskriminatornim parametrima koji su namijenjeni zaobilaženju prava Unije u području državnih potpora. Na to je u tom predmetu upućivao izbor kriterija oporezivanja kojima se određena *offshore* društva stavljaju u povoljniji položaj, što izgleda nedosljedno s obzirom na cilj stvaranja općeg oporezivanja koji tereti sve poduzetnike, na koji se pozvao dotični zakonodavac.
- 44 U ovom slučaju, kao što to proizlazi iz točaka 3. do 5. ove presude, poljski je zakonodavac predmetnom poreznom mjerom uveo porez u sektoru trgovine na malo, zasnovan na mjesečnom prometu ostvarenom tom djelatnošću, što je, suprotno onomu što tvrdi Komisija, izravan porez. Njegova stopa iznosi nula do 17 milijuna PLN (oko 3 750 000 eura), a zatim iznosi 0,8 % između 17 i 170 milijuna PLN (oko 37 500 000 eura) i 1,4 % iznad potonjeg iznosa. Komisija nije dokazala da je ta progresivnost stopa, koju je poljski zakonodavac uveo koristeći se diskrecijskom ovlašću kojom raspolaže u okviru svoje porezne autonomije, bila zamišljena očito diskriminatorno kako bi se zaobišlo zahtjeve koji

proizlaze iz prava Unije u području državnih potpora. U tim okolnostima progresivnost poreznih stopa predmetne porezne mjere treba smatrati neodvojivom od referentnog sustava ili „uobičajenog” poreznog sustava s obzirom na koji treba ocijeniti postojanje selektivne prednosti u ovom slučaju.

- 45 Stoga Opći sud nije počinio pogrešku koja se tiče prava kada je u točkama 63. do 67. pobijane presude zaključio da se Komisija, time što je smatrala da progresivna ljestvica predmetne porezne mjere nije dio referentnog sustava s obzirom na koji treba ocijeniti selektivnost te mjere, pogrešno oslonila na nepotpun i fiktivan referentni sustav. Iz toga slijedi da prvi dio prvog žalbenog razloga treba odbiti kao neosnovan.
- 46 Budući da pogreška počinjena prilikom utvrđivanja referentnog sustava nužno čini nevaljanom cijelu analizu uvjeta selektivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 107.), nije potrebno odlučiti o drugom i trećem dijelu prvog žalbenog razloga.
- 47 Iz navedenog proizlazi da žalbeni razlog valja u cijelosti odbiti kao neosnovan.

***Drugi žalbeni razlog, koji se temelji na povredi članka 108. stavka 2. UFEU-a i članka 13. Uredbe 2015/1589***

- 48 Svojim drugim žalbenim razlogom Komisija tvrdi da je Opći sud, time što je poništio odluku o pokretanju službenog istražnog postupka, uključujući nalog za obustavu, povrijedio članak 108. stavak 2. UFEU-a i članak 13. Uredbe 2015/1589. Konkretnije, Komisija tvrdi, s jedne strane, da je Opći sud nad tom odlukom pogrešno proveo nadzor istog intenziteta kao što je onaj koji je proveo nad negativnom odlukom, iako je trebao ispitati samo očitu pogrešku u ocjeni, koja u ovom slučaju nije bila značajna. S druge strane, prigovara Općem sudu da je poništio nalog za obustavu koji je Komisija donijela na temelju članka 13. stavka 1. Uredbe 2015/1589 slijedom poništenja odluke o pokretanju službenog istražnog postupka, zbog toga što njegov ishod nije bio odvojiv od ishoda te odluke, iako predstavlja odluku različitu od potonje odluke, čija se zakonitost morala ocijeniti samostalno.
- 49 Republika Poljska i Mađarska osporavaju tu argumentaciju.
- 50 Valja podsjetiti na to da je Komisija dužna pokrenuti službeni istražni postupak ako se nakon prethodnog ispitivanja iz članka 4. Uredbe 2015/1589 nije mogla uvjeriti da je prijavljena mjera spojiva s unutarnjim tržištem. Isto vrijedi kada ima dvojbe u pogledu same kvalifikacije te mjere kao „potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti u tom smislu osobito presude od 10. svibnja 2005., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, t. 47.; od 21. srpnja 2011., Alcoa Trasformazioni/Komisija, C-194/09 P, EU:C:2011:497, t. 60., i od 24. siječnja 2013., 3F/Komisija, C-646/11 P, neobjavljena, EU:C:2013:36, t. 27.).
- 51 Osim toga, u skladu s člankom 13. stavkom 1. Uredbe 2015/1589, Komisija može, nakon što dotičnoj državi članici pruži priliku da iznese svoje primjedbe, naložiti suspenziju isplate svake nezakonite potpore dok ona ne donese konačnu odluku o njezinoj spojivosti s unutarnjim tržištem. Takav nalog razlikuje se od odluke o pokretanju službenog istražnog postupka, a može se, uostalom, donijeti i u isto vrijeme kao i nakon njega (vidjeti u tom smislu presude od 9. listopada 2001., Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2001:528, t. 47., i od 4. lipnja 2020., Mađarska/Komisija, C-456/18 P, EU:C:2020:421, t. 35.).
- 52 Imajući na umu načela navedena u točki 50. ove presude, nadzor zakonitosti odluke o pokretanju službenog istražnog postupka koji obavlja sud Unije kada tužitelj osporava Komisijinu ocjenu u odnosu na kvalifikaciju dotične mjere kao „državne potpore” u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a ograničen je na provjeru je li ta institucija u stadiju prethodnog ispitivanja predviđenog u članku 4.



Uredbe 2015/1589 počinila očitu pogrešku u ocjeni (vidjeti u tom smislu osobito presude od 21. srpnja 2011., *Alcoa Trasformazioni/Komisija*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, t. 61., i od 21. prosinca 2016., *Komisija/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, t. 78.). Isto vrijedi za nadzor zakonitosti naloga za obustavu donesenog na temelju članka 13. stavka 1. te uredbe, s obzirom na privremenu narav kvalifikacije mjere kao državne potpore koju je u toj fazi utvrdila Komisija.

- 53 Međutim treba precizirati da, s obzirom na pravne posljedice pokretanja postupka predviđenog člankom 108. stavkom 2. UFEU-a u pogledu mjera koje se smatraju novim potporama, koje se odnose na obvezu trenutne obustave njihove provedbe, kada dotična država članica navodi da te mjere ne čine potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija treba u dovoljnoj mjeri ispitati pitanje na temelju informacija koje joj je navedena država dostavila u toj fazi, iako to ispitivanje završava ocjenom koja nije konačna (presuda od 10. svibnja 2005., *Italija/Komisija*, C-400/99, EU:C:2005:275, t. 48.). Stoga, ako je, s obzirom na informacije kojima je Komisija već raspolagala u trenutku pokretanja postupka, očito da je već u toj fazi trebalo odbaciti kvalifikaciju predmetne mjere kao nove potpore, odluku o pokretanju postupka u pogledu te mjere treba poništiti.
- 54 U ovom je slučaju Opći sud u točki 108. pobijane presude u biti presudio da je Komisija privremenu kvalifikaciju predmetne porezne mjere kao nove potpore temeljila na očito pogrešnoj analizi. Konkretnije, on joj je prigovorio da se uglavnom oslonila na ideju prema kojoj uvođenje poreza na promet s progresivnim stopama u načelu predstavlja državnu potporu, a morala je provesti detaljnu analizu čija je svrha potvrditi postojanje, prema njezinu mišljenju, legitimnih dvojbi u pogledu kvalifikacije predmetne porezne mjere kao takve, uzimajući u obzir elemente kojima raspolaže. Iz toga je zaključio da je istovremeno trebalo poništiti i odluku o pokretanju službenog istražnog postupka i nalag za obustavu koji je uz nju bio priložen.
- 55 Odlučujući na taj način, nakon što je podsjetio na načela iz točke 52. ove presude, Opći je sud samo izvršio nadzor nad očitom pogreškom u ocjeni privremene kvalifikacije državne potpore koju je Komisija primijenila u odluci o pokretanju službenog istražnog postupka, kao što je i bilo na njemu da to učini. Naime, iz točke 108. pobijane presude proizlazi da je nepostojanje detaljnih informacija kojima bi se u ovom slučaju dokazalo postojanje Komisijinih legitimnih sumnji u pogledu kvalifikacije predmetne porezne mjere kao državne potpore opravdalo poništenje odluke o pokretanju službenog istražnog postupka od strane Općeg suda, a ne, u svakom slučaju, ponavljanje razloga na temelju kojih je prethodno presudio da negativnu odluku treba poništiti, koje je samo usputno naveo.
- 56 Osim toga, suprotno onomu što tvrdi Komisija, Opći sud nije poništio odluku kojom se nalaže obustava predmetne porezne mjere samo zbog poništenja odluke o pokretanju službenog istražnog postupka. Opći sud je u točki 109. pobijane presude samo presudio da razlozi koji opravdavaju poništenje potonje odluke, koji se temelje na očitom pogrešci u ocjeni koju je Komisija počinila u pogledu privremene kvalifikacije predmetne porezne mjere kao državne potpore, u ovom slučaju opravdavaju i poništenje naloga za obustavu te mjere, čije je donošenje također bilo podvrgnuto takvoj privremenoj kvalifikaciji.
- 57 U tim okolnostima drugi žalbeni razlog treba u cijelosti odbiti kao neosnovan.
- 58 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da žalbu treba u cijelosti odbiti.

### **Troškovi**

- 59 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika Suda, koji se na temelju članka 184. stavka 1. tog Poslovnika primjenjuje na žalbeni postupak, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Republika Poljska zahtijevala da Komisija snosi troškove i da ista nije uspjela u postupku, valja joj naložiti snošenje troškova.

<sup>60</sup> Članak 184. stavak 4. Poslovnika Suda predviđa da, kad stranka koja je intervenirala u prvostupanjski postupak, a nije sama podnijela žalbu, sudjeluje u pisanom ili usmenom dijelu postupka pred Sudom, Sud može odlučiti da sama snosi vlastite troškove. U ovom slučaju Mađarska koja je kao intervenijent u prvostupanjskom postupku sudjelovala u pisanom i usmenom dijelu postupka pred Sudom, iako sama nije podnijela žalbu, nije zatražila da se Komisiji naloži snošenje troškova. U tim okolnostima valja odlučiti da će ona snositi vlastite troškove vezane uz žalbeni postupak (vidjeti u tom smislu presudu od 28. lipnja 2018., Andres (stečaj Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 113. i 114.).

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

- 1. Žalba se odbija.**
- 2. Europskoj komisiji nalaže se snošenje troškova postupka.**
- 3. Mađarska snosi vlastite troškove.**

Potpisi