Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 15. oktobra 2020 [1]

**Zadeva C-596/19 P**

**Evropska komisija**
**proti**

**Madžarski**

„Pritožba – Državne pomoči – Davek na oglaševanje, ki temelji na prometu – Člen 107(1) PDEU – Prednost in selektivnost – Merilo za presojo pri določanju referenčnega okvira – Doslednost referenčnega sistema – Prednost v primeru progresivne davčne stopnje – Merilo za presojo v primeru izjeme od referenčnega sistema – Prednost zaradi možnosti upoštevanja izgub v prvem davčnem letu – Različno obravnavanje – Razlogi, s katerimi se utemelji različno obravnavanje – Prehodna ureditev kot državna pomoč“

## I. Uvod

1. Obravnavana pritožba daje Sodišču možnost, da ponovno [2] preizkusi na novo pripravljen davčni zakon z vidika prava državnih pomoči. Madžarska je v skladu z mednarodnim trendom izbrala neposredni davek za podjetja, ki se naloži na promet, ne na dobiček, pri čemer je izbrala progresivno strukturo obdavčitve. S tem naj bi bila – podobno kot pri davku na digitalne storitve v Uniji, ki ga je predlagala Komisija – [3] zajeta in obdavčena predvsem podjetja z visokim prometom (torej velika podjetja). Zakon je prehodno za prvo davčno leto določal še eno sorazmerno upoštevanje morebitnih izgub iz preteklega leta.

2. Ker povprečna davčna stopnja raste z velikostjo prometa, pride s tem do določenih olajšav za „manjša“ podjetja oziroma prerazporeditve davčnega bremena v njihovo korist. Čeprav sta si načrtovani davek na digitalne storitve na ravni Unije in davek na oglaševanje na Madžarskem v tem smislu podobna, vidi Komisija v madžarskem davku pomoč v korist „premalo obdavčenih“ manjših podjetij. Tudi možnost upoštevanja izgub v letu uvedbe davka naj bi dajala prednost podjetjem, ki so v preteklem letu imela izgube, v primerjavi s podjetji, ki takih izgub niso imela. Zato je Komisija od Madžarske zahtevala, naj s tem povezano pomoč zahteva nazaj in naj nato naknadno naloži davek po davčni stopnji 5,3 %. Madžarska je nato davek na oglaševanje retroaktivno odpravila, vendar v ravnanju Komisije – podobno kot Poljska v vzporednem postopku – [4] vidi poseg v svojo davčno avtonomijo.

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Prvič je do tega prišlo 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), kjer je Komisija ukrepala proti novemu zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb za Gibraltar. Podobno dejansko stanje je bilo v sodbah z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Predlog direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

4 Ta teče pred Sodiščem pod opravilno številko C-562/19 P.

3. Zato se v tem pritožbenem postopku ne odpira le vprašanje, ali je progresivno obdavčenje podjetij sploh lahko selektivna prednost v smislu člena 107(1) PDEU. Postavlja se tudi vprašanje, ali je pravo državnih pomoči pravo orodje, da se nacionalna davčna zakonodaja tako poglobljeno preizkuša in, kot se je zgodilo tu, za več let blokira. S tem je povezano vprašanje, ali ne bi moralo biti v pravu državnih pomoči drugačno merilo za presojo v zvezi s splošnimi davčnimi zakoni kot v zvezi z individualnimi pomočmi.

4. Pomisliti je treba tudi na to, da se nad temeljnimi svoboščinami že izvaja intenziven nadzor z vidika diskriminacije. Tu je Sodišče že razsodilo, da sta dva podobna neposredna davka, s katerima se obdavčijo podjetja na podlagi njihovega prometa, na Madžarskem s svojo logiko prerazporeditve združljiva s temeljnimi svoboščinami.[5] Primerjalne skupine so sicer različne, na kar je Komisija pravilno opozorila na obravnavi. Temeljne svoboščine prepovedujejo, da se v davčnem pravu tuja podjetja postavljajo v slabši položaj, prepoved državne pomoči pa dajanje prednosti „določenim podjetjem“. Namen obeh prepovedi diskriminacije pa je uresničevanje notranjega trga. Če je ukrep združljiv s prepovedjo diskriminacije v okviru temeljnih svoboščin, praviloma ne bi smel biti niti pomoč, ki bi bila v nasprotju z notranjim trgom.

5. Splošno sodišče[6] ni v splošnem madžarskem davčnem zakonu videlo nobene selektivne prednosti za druga podjetja – niti v progresivni davčni stopnji niti v možnosti upoštevanja izgub. Komisija to s svojo pritožbo izpodbija in Sodišče mora zdaj preizkusiti, ali je v tem treba videti državno pomoč.

## II. Pravni okvir

6. Pravni okvir tvorijo člen 107 in naslednji PDEU. Postopek v zvezi z nezakonito pomočjo je urejen v poglavju III Uredbe (EU) 2015/1589 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 PDEU[7] (v nadaljevanju: Uredba 2015/1589).

## III. Ozadje spora

7. Madžarska je 11. junija 2014 sprejela zakon št. XXII o davku na oglaševanje iz leta 2014 (v nadaljevanju: zakon o davku na oglaševanje). S tem zakonom, ki je začel veljati 15. avgusta 2014, je bil na Madžarskem uveden nov poseben davek od dohodkov, ki so bili ustvarjeni na Madžarskem z oglaševanjem, s progresivnimi davčnimi stopnjami (v nadaljevanju: davek na oglaševanje). Ta davek se je naložil poleg že obstoječih davkov, s katerimi so bila obdavčena podjetja, zlasti davka od dohodkov pravnih oseb. Med preiskavo v zvezi z davkom na oglaševanje, ki jo je Komisija izvedla v okviru nadzora nad državnimi pomočmi, so madžarski organi zatrjevali, da je bil namen tega davka spodbujati načelo javne porazdelitve bremena.

8. 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 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.

5 Sodbi z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), in z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Sodba z dne 27. junija 2019, Madžarska/Komisija (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Uredba Sveta z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 Pogodbe o delovanju Evropske unije (UL 2015, L 248, str. 9).

9. 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 milijarde 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 zadnjenavedena davčna stopnja se je 1. januarja 2015 zvišala na 50 %).

10. Davčni zavezanci, katerih dobiček pred davki je bil za davčno leto 2013 enak nič ali negativen, so lahko od svoje davčne osnove za leto 2014 odbili 50 % izgub, prenesenih iz prejšnjih let (v nadaljevanju: možnost upoštevanja izgub).

11. Komisija je 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 možnost upoštevanja izgub pomenita državno pomoč. 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). Zadnjim naj bi bila zaradi njihove velikosti dana selektivna prednost. Komisija je tudi menila, da je bila z možnostjo upoštevanja izgub podjetjem, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, zagotovljena selektivna prednost, ki pomeni državno pomoč.

12. Komisija je v okviru tega sklepa izdala odredbo o začasnem odlogu zadevnega ukrepa. Nato je Madžarska z zakonom št. LXII iz leta 2015 z dne 4. junija 2015 spremenila davek na oglaševanje. Progresivna lestvica šestih davčnih stopenj, ki so segale od 0 % do 50 %, je bila zamenjana z lestvico, ki sta jo sestavljali dve davčni stopnji:

– 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.

13. 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 [8] (v nadaljevanju: negativni sklep).

14. Komisija je v členu 1 negativnega sklepa ugotovila, da davčni sistem, ki je bil uveden z zakonom št. XXII iz leta 2014 o davku na oglaševanje, vključno s spremenjeno različico z dne 4. junija 2015, in ga sestavljajo progresivne davčne stopnje in določbe, v skladu s katerimi imajo podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila dobička, možnost upoštevanja izgub, pomeni državno pomoč. To naj bi Madžarska protipravno dodelila v nasprotju s členom 108(3) PDEU. Z vidika člena 107 PDEU naj tudi ne bi bila združljiva z notranjim trgom. V členu 4 negativnega sklepa je Komisija Madžarski naložila, naj od upravičencev izterja vračilo pomoči, ki so bile razglašene za nezdružljive z notranjim trgom.

8 UL 2017, L 49, str. 36.

15. V zvezi s tem naj bi 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, izterjali 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 ne izberejo druge stopnje, 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.

16. 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. V prihodnje, na primer v letu 2017, bi lahko Madžarska nato uvedla davčni sistem, ki ne bo progresiven in ne bo razlikoval med gospodarskimi subjekti, za katere velja davek.

17. Komisija je v bistvu na naslednji način utemeljila opredelitev zadevnega sistema kot državne pomoči:

18. Madžarska se je z izdajo zakona o oglaševanju odpovedala sredstvom, ki bi jih sicer morala pobrati od podjetij z manjšim upoštevnim prometom (in torej manjših podjetij), če bi zanje veljala enaka stopnja davka kot za podjetja z večjim prometom (in torej večja podjetja).

19. Komisija je pri tem 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 manjših podjetij pred večjimi podjetji.

20. Tudi dejstvo, da zakon o oglaševanju za podjetja, ki v letu 2013 niso ustvarila nobenega dobička, določa možnost upoštevanja izgub, naj bi pomenilo prednost. Davčno breme teh podjetij je v primerjavi s podjetji, ki te davčne olajšave niso mogli izkoristiti, zmanjšano.

21. Komisija je pri preizkusu selektivnosti 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 referenčni sistem izvzet iz državne pomoči, je Komisija navedla, da bi moral izpolnjevati dva pogoja. Ves promet od oglaševanja bi moral biti obdavčen z enotno davčno stopnjo (1) in ne bi smel obstajati noben element, ki bi nekaterim podjetjem omogočil selektivno prednost (2).

22. 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.

23. Tudi to, da je bila možnost upoštevanja izgub 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 se davek na oglaševanje nanaša na promet, zato stroškov v nasprotju s tem, kar velja za davek od dobička, ni mogoče odbiti od davčne osnove. Z ukrepom naj bi se 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. 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.

24. Glede spremenjene različice 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. 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.

25. Madžarska je 16. januarja 2017 vložila tožbo zoper negativni sklep. Predlog za odlog izvršitve negativnega sklepa, ki ga je Madžarska vložila istega dne, je bil zavrnjen s sklepom z dne 23. marca 2017. [9]

26. Madžarska je 16. maja 2017 sprejela zakon št. XLVII o spremembi davka na oglaševanje iz leta 2017. S tem zakonom je bil v bistvu retroaktivno odpravljen davek na oglaševanje.

27. Predsednik devetega senata Splošnega sodišča je s sklepom z dne 30. maja 2017 Republiki Poljski dovolil intervencijo v podporo Madžarski.

28. Splošno sodišče je na podlagi tožbe Madžarske z izpodbijano sodbo z dne 27. junija 2019 negativni sklep Komisije razglasilo za ničen.

## IV. Postopek pred Sodiščem

29. Komisija je zoper sodbo Splošnega sodišča 6. avgusta 2019 vložila obravnavano pritožbo. Komisija Sodišču predlaga, naj:

– izpodbijano sodbo razveljavi;

– zavrne drugi in tretji tožbeni razlog Madžarske glede izpodbijanih sklepov in ji naloži stroške postopka;

– podredno, zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, da odloči o tožbenih razlogih, ki jih še ni preizkusilo.

30. Madžarska ob intervenciji Republike Poljske Splošnemu sodišču predlaga, naj:

– pritožbo zavrne kot neutemeljeno;

– plačilo stroškov postopka naloži Komisiji.

31. Madžarska, Poljska in Komisija so predložile pisna stališča in se 1. septembra 2020 udeležile obravnave v zvezi s pritožbo.

## V. Pritožbeni razlogi

32. Komisija navaja dva pritožbena razloga. V okviru prvega pritožbenega razloga Komisija trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo člen 107(1) PDEU, ker je zanikalo, da daje madžarski davek na oglaševanje selektivno prednost podjetjem z nižjim prometom. Glede na drugi pritožbeni razlog naj bi Splošno sodišče napačno uporabilo člen 107(1) PDEU, ker je možnost upoštevanja izgub v nasprotju s stališčem Splošnega sodišča selektivna prednost.

9 Sklep z dne 23. marca 2017, Madžarska/Komisija (T-20/17 R, neobjavljen, EU:T:2017:203).

## A. Prvi pritožbeni razlog: napačna razlaga člena 107(1) PDEU

33. S prvim pritožbenim razlogom Komisija trdi, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri razlagi člena 107(1) PDEU. Splošnemu sodišču skratka očita, da je napačno ugotovilo, da ne gre za selektivno prednost in s tem za pomoč. To utemelji v treh delih, in sicer, da je Splošno sodišče izbralo napačni referenčni okvir (v zvezi s tem glej točko 1.a), primerljivost podjetij preizkusilo glede na nedavčni cilj (v zvezi s tem glej točko 2.a) in je pri preizkusu selektivnosti upoštevalo cilj, ki ni nujno povezan z davkom na oglaševanje (v zvezi s tem glej točko 2.b).

34. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča – iz katere je Splošno sodišče tudi izhajalo – se za opredelitev kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU zahteva, prvič, da mora biti intervencija državna ali iz državnih sredstev. Drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njo mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrtič, izkrivljati mora konkurenco ali bi lahko izkrivljala konkurenco.[10] Tu je treba preizkusiti pravno pojmovanje Splošnega sodišča glede pogoja selektivne prednosti.

35. V skladu z običajnim merilom za presojo je odločilno, ali so bili pogoji za pridobitev davčne prednosti po merilih nacionalnega davčnega sistema izbrani nediskriminatorno.[11] Za to je treba najprej preučiti splošno ali „običajno“ davčno ureditev (tako imenovani referenčni okvir), ki se uporablja v zadevni državi članici. Nato je treba na podlagi te splošne ali „običajne“ davčne ureditve presoditi, ali je prednost, ki jo daje zadevni davčni ukrep, neupravičena izjema in torej selektivna.[12]

### *1. Obstoj selektivne prednosti oziroma prave izbire referenčnega okvira (prvi del prvega pritožbenega razloga)*

36. Komisija Splošnemu sodišču zlasti očita, da je pri preizkusu, ali obstaja selektivna prednost, izbralo napačen referenčni okvir. Medtem ko je Komisija izhajala iz davka, ki temelji na prometu in ima enotno (proporcionalno) stopnjo (očitno v višini 5,3 %), naj bi se Splošno sodišče napačno oprlo na progresivno stopnjo, za katero se je odločil madžarski zakonodajalec.

#### *a) Selektivna prednost zaradi splošnega davčnega zakona: pristop k določanju referenčnega okvira*

37. Ker člen 107(1) PDEU sploh ne vsebuje značilnosti referenčnega okvira in njegov preizkus vedno znova povzroča velike težave – v zvezi s tem naj napotim na pomisleke, ki so jih med tem izrazili številni generalni pravobranilci –[13] je treba o tem povedati nekaj več.

10 Sodbe z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 38); 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 53), in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 40).

11 Glej v tem smislu tudi 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 54), in z dne 14. januarja 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 53); zunaj davčnega prava izrecno glej sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 53 in 55).

12 V zvezi s tem glej med drugim sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36).

13 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca H. Saugmandsgaarda Øeja v zadevi A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, točka 61 in naslednje), sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, točka 88 in naslednje), ter moje sklepne predloge v zadevi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, točka 151 in naslednje), v zadevi Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, točka 163 in naslednje), v zadevi ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, točka 76 in naslednje), v združenih zadevah ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2017:853, točka 74 in naslednje), in v združenih zadevah ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2017:854, točka 76 in naslednje).

38. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se za državne pomoči štejejo intervencije v kateri koli obliki, ki lahko neposredno ali posredno dajejo prednost podjetjem ali ki jih je treba razumeti kot gospodarsko korist, ki je podjetje, ki je prejemnik pomoči, v normalnih tržnih razmerah ne bi prejelo. [14]

39. Ta sodna praksa je bila prenesena na davčno pravo. Davčni ukrep, ki sicer ne zajema prenosa državnih sredstev, vendar upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezance, lahko spada v člen 107(1) PDEU. [15] Tako se za pomoč štejejo zlasti ukrepi, ki v različnih oblikah zmanjšujejo stroške, ki jih mora podjetje *običajno* nositi, in ki torej sicer niso subvencije v pravem pomenu besede, vendar so enake narave in imajo enake učinke. [16]

40. V ozadju te sodne prakse so bile davčnopravne izjeme, v skladu s katerimi je bilo posamezno podjetje oproščeno davčne bremenitve, ki je sicer veljala, oziroma je dobilo olajšavo. [17] Ker imajo v obravnavani zadevi vsa podjetja korist od oproščenega zneska (do 0,5 milijarde HUF oziroma v spremenjeni različici do 100 milijonov HUF) in od nižjih davčnih stopenj od 1 % do 30 % za razred prometa med 0,5 milijarde in 20 milijardami HUF na leto, to ne more biti selektivna prednost. Le različna povprečna davčna stopnja, ki je posledica progresivne strukture obdavčitve, bi lahko pomenila dajanje selektivne prednosti davčnemu zavezancu z nižjim prometom.

*1) Načelo: ali „običajno“ obdavčitev določi Komisija ali država članica?*

41. Na koncu Komisija s svojim prvim pritožbenim razlogom načne pravno vprašanje glede pristojnosti, in sicer, kdo določa, kakšno davčno breme mora podjetje običajno nositi, tako da bi bila neobdavčitev drugih njihova prednost. Po mnenju Komisije je „običajna“ obdavčitev davek od dohodkov, ki temelji na prometu in ima proporcionalno davčno stopnjo (v neznani višini oziroma v višini 5,3 %). Po mnenju madžarskega zakonodajalca je „običajna“ obdavčitev davek od dohodkov, ki temelji na prometu, s progresivno davčno stopnjo v spremenjeni različici od 0 % do skoraj 5,3 %. Različne povprečne davčne stopnje, ki so rezultat progresivne davčne lestvice, so nujna posledica in torej običajna obdavčitev. Madžarska se v zvezi s tem sklicuje na svojo davčno suverenost.

42. Tudi v sodni praksi Sodišča se davčna avtonomija držav članic vedno znova poudarja in upošteva. Tako je veliki senat Sodišča še pred kratkim ponovno odločil, da lahko države članice v trenutnem stanju harmonizacije davčnega prava Unije svobodno določijo sistem obdavčitve, za katerega menijo, da je najprimernejši, tako da je uporaba progresivne obdavčitve prepuščena izbiri vsake države članice. [18] V tem okviru se po mnenju velikega senata „v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, […] progresivna obdavčitev lahko določi na podlagi prometa, ker je znesek prometa po eni strani nevtralno razlikovalno merilo in ker je po drugi strani upoštevan kazalnik zmožnosti prispevanja davčnih zavezancev“. [19]

14 Sodbi z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 65), in z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21); podobno sodba 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 – „po navadi nosijo“).

15 Glej med drugim sodbe z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23); 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), in z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14).

16 Sodbe z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 66); z dne 19. marca 2013, Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 101); 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), in z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 13).

17 Glej sodbe z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 28); z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 97); 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 68); z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), in z dne 10. januarja 2006, Cassa di Risparmio di Firenze in drugi (C-222/04, EU:C:2006:8, točka 132).

18 Sodbi z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 69), in z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 49).

19 Sodbi z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 70), in z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 50).

43. Ta sodna praksa, ki je bila izdana v okviru temeljnih svoboščin, velja enako v pravu državnih pomoči. Tudi tu je Sodišče že odločilo, da ob neobstoju ureditve Unije na tem področju v davčno pristojnost držav članic spada določitev davčnih osnov ter razdelitev davčnega bremena na različne proizvodne dejavnike in različne gospodarske sektorje.[20] Načeloma se lahko torej z vidika prava državnih pomoči preveri šele izjema od tega avtonomno določenega davčnega sistema, ne pa sama vzpostavitev davčnega sistema.

44. Komisija to načeloma prizna v točki 156 svojega Obvestila o pojmu državne pomoči po členu 107(1) Pogodbe o delovanju Evropske unije,[21] ko tam navede, da „[je] državam članicam prepuščeno, da oblikujejo najustreznejšo ekonomsko politiko, in zlasti, da davčno obremenitev po lastni presoji porazdelijo po različnih proizvodnih dejavnikih skladno z zakonodajo Unije […]“.

45. Sicer pa ne poznam nobenega predpisa prava Unije, ki bi državam članicam – razen usklajenih davkov – nalagal konkretno strukturo njihovih nacionalnih davkov. Zatorej iz prava Unije ni mogoče izpeljati nobene „običajne“ obdavčitve. Izhodiščna točka je vedno lahko le odločitev posameznega nacionalnega zakonodajalca, kaj on šteje za običajno obdavčitev. V obravnavanem primeru je to progresivni davek od dohodkov za oglaševalska podjetja, ki ima za davčno osnovo promet.

46. Nacionalni zakonodajalec lahko torej določi predvsem predmet obdavčitve, davčno osnovo in davčno stopnjo. Madžarska je to pooblastilo uporabila, tako da je za oglaševalska podjetja uvedla davek od dohodkov, ki temelji na prometu, ter določila progresivno povprečno davčno stopnjo od 0 % do skoraj 5,3 % (ki jo v spremenjeni različici tvorita oproščeni znesek in ena proporcionalna stopnja). Temu pravo državnih pomoči načeloma ne nasprotuje.

*2) Izjema: kontrola doslednosti Sodišča v sodbi Gibraltar*

47. Tudi iz odločitve Sodišča v sodbi Gibraltar, ki jo Komisija vedno znova navaja, ne izhaja nič nasprotnega. Sodišče je v tej odločitvi sicer preizkusilo sistem davka od dohodkov pravnih oseb, ki velja v Gibraltarju, z vidika prava državnih pomoči in ugotovilo, da gre za državno pomoč. Vendar s svojim razumevanjem splošne običajne obdavčitve ni nadomestilo države članice.

48. V navedeni zadevi Sodišče nikakor ni presodilo, da pravo državnih pomoči zahteva določeno obdavčitev. Zadeven zakon je „zgolj“ preizkusilo glede na njegovo notranjo logiko. Glede na takratni načrt davčne reforme naj bi se uvedel proporcionalni davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, za vsa podjetja, ustanovljena v Gibraltarju.[22] Dejavniki, ki jih je izbral zakonodajalec, kot je število delavcev, poslovni prostori in pristojbina za registracijo, pa očitno niso imeli nič skupnega s proporcionalno obdavčitvijo dohodkov vseh podjetij. Združeno kraljestvo pa teh dejavnikov niti ni poskušalo pojasniti.[23]

49. V tem smislu ta sodba Sodišča pomeni sicer izjemo[24] od zgoraj navedenega načela, v skladu s katerim so države članice pri določanju referenčnega okvira avtonomne, ker je Sodišče dejansko preizkusilo oblikovanje referenčnega okvira z vidika obstoja državne pomoči. Vendar Sodišče pri tem ni izvajalo nič drugega kot neko vrsto nadzora, ali je pri izvajanju davčne suverenosti države članice prišlo do zlorabe. Na koncu je namreč le preizkusilo, ali se je država članica pri izvajanju svoje davčne suverenosti dosledno vedla (in pri tem ni zlorabila prava).

20 Sodbi z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 50), in 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 97).

21 UL 2016, C 262, str. 1.

22 Glej 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 12).

23 Glej 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, točki 149 in 150).

24 V tem smislu glej tudi sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 32).

50. Takrat je pravilno ugotovilo, da ni tako. Namen gibraltarskega davčnega zakona je bil samo izigrati pravo državnih pomoči, tako da bi se z domnevno splošno obdavčitvijo dohodkov, ki temelji na dobičku, dosegla zelo nizka obdavčitev določenih podjetij, ki so usmerjena v dobiček (tako imenovana „offshore“ podjetja). V tem sta Komisija in Sodišče pravilno videla državno pomoč. Selektivna prednost je bila v notranjemu protislovju med obrazložitvijo zakona oziroma ciljem zakona in zasnovo zakona. Čeprav so se nameravali na splošno obdavčiti dohodki vseh podjetij s sedežem v Gibraltarju na podlagi njihovega dobička, so bila posamezna podjetja namensko zelo nizko obdavčena. [25]

51. Sodišče v tej sodbi torej – drugače od tega, kar meni Komisija v tej zadevi – s svojim razumevanjem splošne običajne obdavčitve ni nadomestilo države članice. Prav tako ni odločilo, da Unija zahteva določeno strukturo davčne stopnje. Samo pravilno je odločilo, da splošne obdavčitve dohodkov vseh podjetij, ki imajo tam sedež, ni mogoče navezati na dejavnike, ki nimajo nič skupnega z bistvom in katerih cilj je samo dajanje prednosti določenim podjetjem, ki načeloma shajajo brez velikih prostorov in brez veliko kadra, kot je bilo v primeru tako imenovanih „offshore“ podjetjih. [26]

52. Nazadnje je Sodišče torej preprečilo, da bi države članice svojo splošno davčno zakonodajo zlorabile za to, da bi posameznim podjetjem vendarle priznale določene prednosti mimo prava državnih pomoči. Ta zloraba davčne avtonomije bi izhajala iz očitno nedosledne zasnove davčnega zakona za Gibraltar.

*3) Doslednost madžarskega davka na oglaševanje*

53. Več pa pri splošnih davčnih zakonih ni treba preizkusiti. Če pravo Unije varuje davčno suverenost držav članic in če pravo državnih pomoči ne predvideva nobene konkretne zasnove nacionalnih davčnih sistemov, lahko potem splošno veljaven davčni zakon – ki šele zares vzpostavlja referenčni okvir – pomeni državno pomoč samo, če je očitno nedosledno [27] zasnovan.

54. Preizkus selektivne prednosti se torej pri splošno veljavnem davčnem zakonu zreducira samo na to eno stopnjo. Ostale – in vedno vir sporov – stopnje (kako se določi pravilni referenčni okvir, ali obstajajo izjeme ali pa izjema od izjeme, ali so razlikovanja podrobno utemeljena in kdo nosi dokazno breme in za kaj) lahko potem odpadejo.

55. Splošno sodišče je na koncu pravilno odločilo, da madžarski davek na oglaševanje ni nedosleden. Tako v točki 78 in naslednjih izpodbijane sodbe navaja, da naj bi bil madžarski zakon v svoji konkretni progresivni zasnovi običajni sistem, katerega posledica je, da so podjetja z večjim prometom obdavčena bolj in podjetja z manjšim prometom obdavčena manj (točka 89). To naj bi izhajalo iz logike prerazporeditve, ki je povezana s progresivno davčno stopnjo (točka 88). Zato naj zgolj iz progresivne strukture ne bi bilo mogoče sklepati o selektivni prednosti (točka 105). Ker Komisija ni navedla niti dokazala nobene druge nedoslednosti drugje (točka 106 in naslednje), spornega zakona ni mogoče šteti za državno pomoč.

56. Argumenti, ki jih je Komisija v pritožbi navedla proti temu, me ne prepričajo. [28]

25 Izrecno glej 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, točke 99, 102 in 106).

26 Izrecno glej 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 106).

27 Glej v tem smislu tudi že moje sklepne predloge v zadevah Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, točka 151 in naslednje), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, točka 170 in naslednje), in ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, točka 81 in naslednje).

28 Gre za bolj ali manj še vedno enake argumente kot v postopkih Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), in Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

*i) Davek na dohodke, ki temelji na prometu*

57. Tako ni nedosledno uvesti davka na dohodke, ki temelji na prometu. Argumenti Komisije konec koncev vsi temeljijo na tem, da bi se bilo za obdavčitev finančne zmožnosti treba opreti samo na dobiček (oziroma uspešnost, torej na profitno maržo). Samo ta bi ustrezno prikazala finančno zmožnost, ki jo je treba obdavčiti. Tudi na obravnavi je Komisija ponovno navedla, da bi bil samo davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, primeren za ustrezno obdavčitev finančne zmožnosti.

58. Pri tem pa Komisija prezre, da je tudi dobiček samo (fiktivno) merilo, da se finančna zmožnost proporcionalno obdavči. O dejanski finančni zmožnosti pove ta številka samo pogojno kaj, na kar kaže tudi tako imenovana razprava BEPS.[29] Ta globalna razprava temelji na dejstvu, da podjetja z visokimi dobički očitno ne plačujejo temu primernih davkov, ker lahko davčno osnovo močno znižajo („base erosion“) ali pa dobiček prenesejo v države z nizkimi davki („profit shifting“).

59. Obdavčitev dohodkov, ki temelji na dobičku, ima – tako kot tudi obdavčitev dohodkov, ki temelji na prometu – svoje prednosti in slabosti. Te mora pa pretehtati in nanje odgovoriti demokratično legitimiran zakonodajalec, ne pa izvršna oblast ali sodišče. Zakonodajalec, ki sprejema davčne predpise (tu madžarski zakonodajalec), lahko odloči, kateri davek je po njegovem mnenju primeren. Pravo državnih pomoči vsekakor ne zahteva uvedbo davka, ki je s stališča Komisije najprimernejši.

60. Drugače kot trdi Komisija, tudi davek od dohodkov, ki temelji na dobičku, ni nesporno tak, da bi mu bilo vredno dati prednost (kot je Komisija navedla, „da bi bil primeren“). Nasprotno, po vsem svetu so davki od dohodkov, ki temeljijo na prometu, v porastu, kot kaže tudi davek na digitalne storitve, ki ga je predlagala Komisija.[30] Z njim so obdavčena podjetja glede na svoj letni promet. V tem smislu se madžarski davek na oglaševanje in načrtovani davek na digitalne storitve v Uniji ne razlikujeta.

*ii) Progresivna lestvica*

61. Tudi sama progresivna lestvica ne pomeni nobene nedoslednosti. Tako so progresivne lestvice pri obdavčitvi dohodkov popolnoma običajne, zato da se doseže obdavčitev glede na finančno zmožnost. To velja tako za obdavčitev dohodkov, ki temelji na dobičku, kot tudi za obdavčitev dohodkov, ki temelji na prometu. Tudi tu davek na digitalne storitve, ki ga je predlagala Komisija, kaže na to, da je progresivna lestvica davčnopravno običajno sredstvo, zato da se obdavčijo podjetja, ki so še posebej uspešna.

62. Ko Komisija v svojem pisnem stališču prereka, da ima predlagani davek na digitalne storitve v Uniji progresivno lestvico, je to samo na prvi pogled res. V skladu s členom 8 predloga znaša davčna stopnja dejansko enotne 3 % in je torej proporcionalna. Vendar Komisija spregleda, da vsak oproščeni znesek proporcionalnega davka pripelje do različnih povprečnih davčnih stopenj in s tem do progresivne krivulje.[31] Podobno velja za prag oprostitve. Krivulja predlaganega davka na digitalne storitve v Uniji, ki temelji na prometu, se s svojimi davčnimi stopnjami razteza od 0 % do 3 %, pri čemer povprečna davčna stopnja z naraščanjem prometa v trenutku, ko se preseže prag, naraste z 0 % na 3 %. Zato je tudi progresiven.

29 Glej samo „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“ (akcijski načrt za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička) OECD, dostopen na https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf, stran 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.“

30 Predlog direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

31 Glej v tem smislu moje navedbe v sklepnih predlogih v zadevah Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, točka 1 in opomba 3), in Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, točka 3 in opomba 4).

63. Dalje je brezpredmetna tudi utemeljitev Komisije, v skladu s katero je progresivna lestvica primerna samo za obdavčitev fizičnih oseb, ker samo pri teh – v skladu s tako imenovano teorijo mejne koristnosti – individualno povečanje koristi pada z vedno večjim dohodkom. Zato naj bi se samo pri obdavčitvi fizičnih oseb uvedle progresivne davčne stopnje.

64. Komisija spregleda, da je teorija mejne koristnosti ekonomska teorija in ne pravno pravilo. Glede na to, da ni mogoče izmeriti „koristi“, do zdaj iz te teorije še ni uspelo izpeljati zavezujočih (pravnih) pravil v zvezi s pravilno davčno stopnjo.[32] V preteklosti pa so se ravno proporcionalne stopnje štele za diskriminatorne.[33]

65. V ozadju tega, zakaj se predvsem pri obdavčitvi fizičnih oseb uvede progresivna stopnja – kot je Komisija pravilno poudarila – je torej bolj to, da se pravne osebe lahko poljubno izognejo progresivnemu učinku z delitvijo oziroma večjimi koncernskimi strukturami. Vendar zaradi te težave progresivna obdavčitev podjetij, ki zajema tako fizične kot tudi pravne osebe, ni nedosledna.

66. Tudi primeri obdavčitve, ki jih je navedla Komisija in za katere se je ugotovilo, da niso pravični, ne kažejo nobene nedoslednosti. Tako Komisija meni, da madžarska progresivna davčna stopnja ni primerno sredstvo, saj je treba pri 10-kratnem prometu plačati 155-krat višji davek. Ta primer – ki pa se bržkone nanaša na madžarski davek na oglaševanje v prvotni različici – pa kaže zgolj na logične posledice progresivne davčne krivulje. Pri davku na digitalne storitve v Uniji, ki ga je predlagala Komisija, je mogoče najti še skrajnejše rezultate.[34]

67. Ne glede na to je merilo primernosti tako ali tako napačno merilo. Primernost nacionalnega davka mora – kot je bilo navedeno zgoraj (točka 59) – presojati nacionalni zakonodajalec. Pravo državnih pomoči lahko v takem primeru, v katerem se referenčni okvir šele določa, odpravi samo nedoslednost. Madžarski davek na oglaševanje pa dosledno izvaja progresivno davčno strukturo.

### *b) Sklep*

68. Splošno sodišče je torej pravilno ugotovilo, da državna pomoč v smislu člena 107(1) PDEU ne obstaja. Prvi del prvega pritožbenega razloga ni utemeljen in ga je zato treba zavrniti.

### *c) Podredno: običajno merilo za presojo selektivne prednosti*

69. Tudi če se Sodišče pri preizkusu splošnega davčnega zakona, kot je obravnavani, ne bi omejilo na preverjanje doslednosti, ni mogoče ugotoviti, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo, ko je ugotovilo, da državna pomoč ne obstaja.

70. V skladu z običajnim merilom za presojo je treba najprej preučiti splošno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. Nato je treba na podlagi te splošne ali „običajne“ davčne ureditve presoditi, ali je prednost, ki jo daje zadevni davčni ukrep, neupravičena izjema in torej selektivna.[35]

32 Zelo podrobno med drugim glej: Birk/Desens/Tappe (izd.), *Steuerrecht*, 22. izdaja 2019, točka 38.

33 Tako je veljalo še leta 1958 BverfG (zvezno ustavno sodišče), sodba z dne 24. junija 1958 – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 in 69): „Tu pravičnost zahteva, da mora v smislu sorazmerne enakosti tisti, ki je gospodarsko uspešnejši, plačati višji odstotek svojih dohodkov v obliki davka kot pa gospodarsko šibkejši.“

34 Podjetje s svetovnim prometom nad 750 milijonov EUR, ki ne preseže praga 50 milijonov EUR v Uniji (promet znaša točno 50 milijonov EUR), plača glede na predlog Komisije točno 0 EUR davka. Drugo podjetje s svetovnim prometom nad 750 milijonov EUR, ki za 50 milijonov EUR preseže prag oprostitve 450 milijonov EUR v Uniji, plača 15 milijonov EUR davka. Desetkratni promet v Uniji (500 namesto 50 milijonov EUR) pripelje do neskončno višjega davčnega bremena.

35 V zvezi s tem glej med drugim sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36).

71. Pogoj za to je, da gre za različno obravnavanje primerljivih podjetij, ki ga ni mogoče upravičiti.[36] Ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, je pri tem mogoče upravičiti, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel davčnega sistema.[37] Na koncu je ta preizkus selektivnosti preizkus diskriminacije.[38]

72. Splošno sodišče je pravilno ugotovilo, da je Komisija izbrala napačen referenčni okvir. Odločilni referenčni okvir je lahko samo obravnavani nacionalni zakon in ne nek hipotetičen ali fiktiven zakon. Vse ostalo bi Komisiji omogočilo, da se postavi na mesto vsakokratnega nacionalnega zakonodajalca in kot referenčni okvir določi davčni sistem, ki mu daje prednost.

73. Komisija v delu, v katerem se v zvezi s tem sklicuje na odločitev Sodišča v sodbi Gibraltar, prezre, kot je bilo navedeno že zgoraj v točki 47 in naslednjih, tamkajšnje ugotovitve. Sodišče si tam nikakor ni samo določilo fiktivnega referenčnega okvira.

74. Že to, da je Komisija izbrala napačen referenčni okvir, pripelje zagotovo do tega – kot je Sodišče že odločilo –[39] da „nujno omaje celotno analizo pogoja selektivnosti“. Torej je že zato treba razveljaviti izpodbijani negativni sklep. Prvi del prvega pritožbenega razloga torej ni utemeljen niti, če se uporabi običajno merilo za presojo.

### *2. Druga dva dela prvega pritožbenega razloga*

75. Z drugima dvema deloma prvega pritožbenega razloga se Komisija pritožuje zoper dodatne preudarke Splošnega sodišča in mu očita, da je tudi tam napačno ugotovilo, da državna pomoč ne obstaja. Ker Splošno sodišče z dodatnimi preudarki, kakor izhajajo iz točk 84 in 85 izpodbijane sodbe, preverja samo, ali iz odločitve Sodišča v sodbi Gibraltar izhaja kaj drugega, kar je bilo zanikano že zgoraj (točka 47 in naslednje), drugih delov prvega pritožbenega razloga ni treba več obravnavati.

76. A je Splošno sodišče dalje preizkusilo, ali državna pomoč vendarle obstaja. Morebiti je Splošno sodišče v točkah 84 in 85 v prid Komisije domnevalo, da je Komisija v izpodbijanih odločbah poleg tega izhajala tudi iz pravilnega referenčnega okvira (progresiven davek na podjetja, ki temelji na prometu) in je tudi na tej podlagi ugotovila, da obstaja državna pomoč. Sicer nadaljnje preverjanje primerljivosti dejanskih stanj in utemeljitev neenakega obravnavanja ne bi bilo smiselno. Splošno sodišče je tudi v tem smislu ugotovilo, da ne obstaja državna pomoč. To zadnje Komisija izpodbija z drugima dvema deloma prvega pritožbenega razloga. Na obravnavi je bilo pri tem jasno, da Komisija Splošnemu sodišču še posebej očita, da je odločilo, da podjetja z visokim in nizkim prometom niso primerljiva.

36 Sodba 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 58); glej v tem smislu sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 40); z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 64 in 65), in z dne 29. aprila 2004, Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, točki 42 in 43).

37 Sodbi z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 65 in navedena sodna praksa).

38 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Belgija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, točka 29).

39 Sodba z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 107).

### *a) Podredno: drugi del prvega pritožbenega razloga – primerljivost podjetij z višjim prometom in podjetij z nižjim prometom*

77. Zato, in ker so na obravnavi stranke o tem dolgo razpravljale, bom tu še podredno preizkusila, ali Splošno sodišče tudi na podlagi te domneve (če se sprejme, da je Komisija uporabila pravilen referenčni okvir) ni napačno uporabilo prava, ko je odločilo, da ne gre za selektivno prednost. Komisija meni, da gre za napačno uporabo prava, ker je Splošno sodišče odločilo, da podjetja z nižjim prometom niso primerljiva s podjetji z višjim prometom, tako da se je oprlo na napačen zakonski cilj (drugi del prvega pritožbenega razloga).

78. Tudi ta del prvega pritožbenega razloga ni utemeljen. Če je progresiven davek od dohodkov, ki temelji na prometu, pravi referenčni okvir, potem posledično izvajanje tega referenčnega okvira že ni izjema, ki bi jo bilo treba nekako utemeljiti, ampak pravilo.

79. Poleg tega znotraj tega referenčnega okvira ni mogoče videti niti različnega obravnavanja podjetij, ki so v primerljivem položaju, ki ga ni treba utemeljiti. Večja in manjša oglaševalska podjetja se v tem referenčnem okviru razlikujejo prav na podlagi svojega prometa in finančne zmožnosti, ki izvira iz njega. S stališča države članice – ki v tem primeru ni očitno napačno (glede doslednosti glej točko 53 in naslednje zgoraj) – niso v pravno in dejansko primerljivem položaju.

80. Komisija pa očitno meni, da iz cilja davka, doseči prihodek za državni proračun, izhaja, da bi bilo treba vsakega davčnega zavezanca obdavčiti v enaki (relativni) višini. Zato naj bi se moralo Splošno sodišče pri vprašanju primerljivosti opreti zgolj na cilj doseganja davčnih prihodkov. Glede na ta cilj višina prometa ne igra nobene vloge, zaradi česar naj ne bi bilo treba utemeljiti nižje obdavčitve podjetij z nižjim prometom.

81. S to utemeljitvijo se ni mogoče strinjati. Cilja davka v okviru nadzora z vidika državnih pomoči ni mogoče omejiti samo na doseganje prihodkov. Bolj je odločilen konkretni cilj obdavčitve, ki ga je imel zakonodajalec, ki je sprejel davčni predpis,[40] in ki prek razlage izhaja iz vrste davka in njegove zasnove. Pri progresivnem davku je inherentni cilj absolutna in relativno višja obdavčitev davčnih zavezancev, ki so sposobni več prispevati. To je torej treba – kot je pravilno ugotovilo Splošno sodišče – upoštevati tudi pri preizkusu primerljivosti.

82. Splošno sodišče je v zvezi s tem v točki 89 izpodbijane sodbe navedlo, da je mogoče izhajati iz tega, da ima lahko podjetje, ki ustvari večji promet zaradi ekonomije obsega, sorazmerno nižje stroške od podjetja, ki ima nižji promet, zaradi česar lahko plača več davka. Tudi temu pravno ni mogoče ugovarjati. Kot je Sodišče že navedlo,[41] lahko višina prometa vsekakor predstavlja upošteven kazalnik zmožnosti plačevanja davkov.

83. Argument za to je, prvič, da brez visokega prometa visoki dobički sploh niso mogoči, in, drugič, da dobiček enote dodatnega prometa (dodatni dobiček) zaradi padajočih fiksnih stroškov na enoto praviloma narašča. Zato je vsekakor sprejemljivo, če se promet kot izraz velikosti ali tržnega položaja in možnih dobičkov podjetja ovrednoti tudi kot izraz njegove finančne zmožnosti in na podlagi tega obdavči.[42]

40 Tako je tudi Sodišče navedlo v sodbah z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točki 48 in 49 – cilji, ki se uresničujejo z določeno davčno ureditvijo); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 55 – glede na cilje, ki se bodo uresničevali s pravnimi predpisi); 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 85), in 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 95 – glede na sporno davčno ureditev).

41 Sodbi z dne 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, točka 70), in z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, točka 50).

42 Glej moje sklepne predloge v zadevi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, točka 102), v zadevi Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, točka 121 in naslednje), in v zadevi Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 61).

84. Kot se je izkazalo na obravnavi, je Komisija precej razmišljala o pravilni obdavčitvi finančne zmožnosti. Pri tem je pravilno razdelala slabosti davka od dohodkov, ki temelji na prometu, in nakazala morebitne bolj smiselne alternative. Vendar ostaja odprto, kaj imajo ti povsem poglobljeni davčnopravni premisleki opraviti s pravom državnih pomoči. Komisija niti ni odgovorila na vprašanje, ki ga je Sodišče postavilo v zvezi s tem na obravnavi. Morda je izračun dobička na podlagi primerjave premoženja podjetja natančnejši kot navezovanje na neto promet. V nasprotju s stališčem Komisije pa pravo državnih pomoči ne sprašuje po bolj smiselnem ali natančnejšem davčnem sistemu, temveč po dajanju selektivne prednosti določenim podjetjem v primerjavi z drugimi v enakem položaju.

85. Zato tudi drugi del prvega pritožbenega razloga ni utemeljen.

### *b) Podredno: tretji del prvega pritožbenega razloga – utemeljitev različnega obravnavanja*

86. Komisija s tretjim delom prvega pritožbenega razloga Splošnemu sodišču očita, da je napačno uporabilo pravo, ker je pri utemeljitvi različnega obravnavanja upoštevalo zunanje razloge.

87. Ta del pritožbe temelji na napačni domnevi, da gre za različno obravnavanje primerljivih davčnih zavezancev, saj se samo takrat postavi vprašanje utemeljitve. Ker ni tako, kot je bilo navedeno zgoraj, se ta del pritožbe preuči samo podredno, če bi Sodišče, nasprotno, pritrdilo temu, da sta oglaševalsko podjetje, ki ima na primer 50.000 EUR/HUF neto prometa na leto, in oglaševalsko podjetje, ki ima na primer 200 milijonov EUR/HUF neto prometa na leto, v primerljivem položaju.

88. Potem bi bilo treba preizkusiti, ali je Splošno sodišče napačno menilo, da je različno obravnavanje, povezano z različno povprečno davčno stopnjo progresivnega davka, utemeljeno. V nasprotju s stališčem Komisije se pri utemeljitvi različnega obravnavanja upoštevajo tudi drugi razlogi, ne samo povsem fiskalni. V tem smislu je lahko razlikovanje utemeljeno tudi s prepričljivimi razlogi zunaj davčne zakonodaje, kot je Sodišče temu pritrdilo, na primer, za okoljske in prostorske razloge v povezavi z davkom na trgovske površine v zadevi ANGED.[43]

89. Splošno sodišče v obravnavanem primeru ni upoštevalo nobenih napačnih razlogov. Splošno sodišče je v točkah 89 in 90 izpodbijane sodbe štelo za utemeljeno različno povprečno davčno stopnjo glede na načelo obdavčitve glede na zmožnost prispevanja in torej tudi porazdelitev davčnega bremena med finančno zmogljivejše davčne zavezance in finančno manj zmogljive davčne zavezance, kar je cilj tega davka.

90. Temu pravno ni mogoče ugovarjati. Prav tako ni mogoče ugotoviti, da razlog za progresivnost madžarskega davka na oglaševanje ni naveden v konkretnem davčnem zakonu, ampak se z njo uresničujejo cilji, ki v tem zakonu niso navedeni in niso povezani z zadevno ureditvijo.[44] Višina prometa (vsekakor ne očitno napačno) kaže na neko finančno zmožnost. Zato je mogoče promet – kot kaže Komisija s Predlogom za uvedbo davka na digitalne storitve –[45] šteti tudi za (malce bolj približen) kazalnik večje gospodarske moči, torej večje finančne zmožnosti.

91. Poleg tega tudi načelo socialne države – ki ga Evropska unija priznava v členu 3(3) PEU – upravičuje progresivno davčno stopnjo, ki tudi relativno gledano bolj obremenjuje finančno zmogljivejše davčne zavezance v primerjavi s finančno manj zmogljivimi davčnimi zavezanci. To vsekakor velja za davek, ki zajema tudi fizične osebe, kot je to v tem primeru.

43 Sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 40 in naslednje); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točka 45 in naslednje), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 52 in naslednje).

44 Izrecno glej sodbo z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 70).

45 Predlog direktive Sveta o skupnem sistemu davka na digitalne storitve za prihodke od opravljanja nekaterih digitalnih storitev z dne 21. marca 2018, COM(2018) 148 final.

92. Tudi očitek Komisije Splošnemu sodišču, da v točki 106 izpodbijane sodbe ni upoštevalo dokaznega bremena, je brezpredmeten. Temelji na napačnem mnenju, da so progresivni davki, ki temeljijo na prometu, *per se* državne pomoči, ki jih je treba utemeljiti.

### *3. Sklep*

93. Prvi pritožbeni razlog Komisije zato v celoti ni utemeljen.

## B. Drugi pritožbeni razlog: napačna razlaga člena 107(1) PDEU glede na možnost upoštevanja izgub v prvem letu

94. Z drugim pritožbenim razlogom se napačna uporaba prava v primeru člena 107(1) PDEU utemeljuje s tem, da Splošno sodišče ni ravnalo pravilno, ker možnosti upoštevanja izgub v prvem letu ni štelo za selektivno prednost.

95. Splošno sodišče je v točki 118 izpodbijane sodbe navedlo, da določenih prilagoditev davka, s katerimi naj bi se upoštevale posebne okoliščine, ni mogoče šteti za dajanje selektivne prednosti. To naj bi veljalo celo takrat, kadar ne izhajajo iz same narave, torej iz cilja referenčnega davčnega sistema, če te določbe niso v nasprotju s ciljem zadevnega davka in niso diskriminatorne.

96. To je nazadnje v skladu s sodno prakso Sodišča. V skladu z njo v izhodišču davčna ureditev ni selektivna, če velja za vse gospodarske subjekte brez razlikovanja.[46] Tudi na podlagi dejstva, da imajo zaradi davčne ureditve prednost samo podjetja, ki izpolnjujejo pogoje, ki jih ta ureditev določa – v tem primeru zaradi obstoja izgub v prejšnjem letu – še ni mogoče sklepati o selektivnosti ureditve.[47]

97. Nasprotno – izhajajoč iz pravilnega referenčnega okvira – obstajati mora različno obravnavanje primerljivih podjetij, ki ga ni mogoče upravičiti.[48] Ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, je pri tem mogoče upravičiti, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel davčnega sistema,[49] pri čemer tudi prepričljivi razlogi, ki ne izhajajo iz davčnega prava, lahko utemeljijo razlikovanje.[50]

46 Glej na primer sodbe 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 53 in naslednje); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23); z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39); 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 73), in z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 35).

47 Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 24); z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 94); 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 z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42).

48 Sodba 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 58); glej v tem smislu sodbe z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 40); z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 64 in 65), in z dne 29. aprila 2004, Nizozemska/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, točki 42 in 43).

49 Sodbi z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 65 in navedena sodna praksa).

50 Glej sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 40 in naslednje); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točka 45 in naslednje), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 52 in naslednje), pri katerih je bilo temu pritrjeno za okoljske razloge in razloge prostorskega načrtovanja v povezavi z davkom na trgovske površine.

### *1. Del referenčnega sistema ali njegova izjema?*

98. Če gre za splošni davčni zakon, povzroča težave predvsem določitev referenčnega okvira (pogosto poimenovan tudi referenčni sistem). Sporni davek se namreč uvede šele z zakonom, ki ga je treba preizkusiti. S stališča Komisije je treba za referenčni sistem šteti obdavčitev, ki temelji na prometu, brez možnosti upoštevanja izgub. V nasprotju s tem štejeta Madžarska in tudi Splošno sodišče na novo uvedeni zakon za referenčni sistem. Tega torej tvorita davek, ki temelji na prometu, z možnostjo upoštevanja izgub v prvem letu novo uvedenega davka.

99. V zadnjem primeru bi prišlo samo do preizkusa doslednosti nacionalnega davčnega zakona (o tem izčrpno zgoraj v točki 53 in naslednjih). V prvem primeru pa bi bilo bistveno, ali so davčni zavezanci z izgubami in brez izgub v primerljivem položaju in, če so, ali lahko zadevna država članica lahko dokaže, da je izjema upravičena. Za to bi imela potem – po mnenju Komisije – na voljo samo določene razloge za utemeljitev.

100. Na vprašanje, ali je treba možnost upoštevanja izgub šteti za del sistema obdavčitve ali za izjemo od tega sistema, nikakor ni mogoče dovolj jasno odgovoriti. V sistemu davka od dohodkov, ki temelji na dobičku, bi bilo treba možnost upoštevanja izgub zagotovo šteti za del sistema obdavčitve. V primeru davka od dohodkov, ki temelji na prometu, pa bi se lahko vsekakor govorilo o izjemi v sistemu, kot trdi Komisija. Po drugi strani je madžarski zakonodajalec sistem davka od dohodkov, ki temelji na prometu, oprl na to „izjemo“ kot izhodišče za prvo leto. Zato je že vnaprej tudi del sistema.

101. V ozadju sporne nacionalne ureditve je nazadnje to, da se v primeru podjetij, ki so kljub visokemu prometu v letu uvedbe davka v predhodnem letu ustvarila izgube, zdaj pa so v tekočem letu soočena z novim davkom, ki ni odvisen od dobička, omilijo učinki davka od dohodkov, ki temelji na prometu. To ni nič drugega kot prehodna določba, kot navaja tudi Madžarska, zato da se z vidika sorazmernosti omilijo posebni učinki davka na oglaševanje za prvo davčno leto, zlasti ker je bil davek na oglaševanje uveden v tekočem letu.

102. Če se to prehodno določbo pogleda pobliže, upošteva celo pomisleke Komisije. Ta v zvezi s prvim pritožbenim razlogom (progresivna stopnja) vedno trdi, da je davek, ki temelji na prometu, neprimeren za obdavčitev davčnih zavezancev glede na finančno zmožnost, ker imajo lahko tudi podjetja z visokim prometom le majhne dobičke, pa morajo vendarle plačevati davke. Tu se finančna neuspešnost v predhodnem letu sorazmerno upošteva v prvem letu davka.

103. Na koncu pride z možnostjo upoštevanja izgub, ki je omejena na prvo davčno leto, za omejeno obdobje (torej prehodno) do usklajenosti med dvema davčnima sistemoma, in sicer davkom od dohodkov pravnih oseb oziroma dohodnine, ki temeljita na dobičku, in davkom na oglaševanje, ki temelji na prometu (in torej ni odvisen od dobička). S tem, da se zakonsko določena usklajenost med dvema davčnima sistemoma označi kot izjema od referenčnega sistema, se ne strinjam. Bolj gre za del (usklajenega) referenčnega sistema.

104. Taka usklajenost obstaja na Madžarskem tudi v sistemu davka od dohodkov pravnih oseb. Tu se lahko davek na oglaševanje – kot je navedla Madžarska – odbije od davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb. Od tega imajo seveda korist samo podjetja, ki imajo tudi dobičke. Da bi se to razumelo kot izjema v sistemu davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo je treba utemeljiti, pa očitno ne more držati. Ne morem ugotoviti, zakaj naj bi za usklajevalni predpis – tudi če učinkuje samo eno leto – v sistemu davka na oglaševanje veljajo nekaj drugega. Poleg tega – kot navaja Madžarska – naj bi možnost upoštevanja izgub izravnala „slabši položaj“ podjetij z izgubami, ki davka na oglaševanje zato, ker nimajo dobička, ravno ne morejo uveljavljati tako, da bi se v okviru davka od dohodkov pravnih oseb ali dohodnine dobiček zmanjšal.

105. Ker je odločitev, ali je treba možnost upoštevanja izgub zdaj obravnavati kot del referenčnega sistema ali kot izjemo od referenčnega sistema, na eni strani odločilno odvisna od razumevanja nacionalnega prava in na drugi močno odvisna od tega, katera raven se vzame za izhodišče, naj obseg preizkusa selektivne prednosti ne bi smel biti odvisen od te razvrstitve. Nasprotno, preizkus bi bilo treba izvesti enotno, zato da se lahko ta razmejitev pusti odprta.

### *2. Preizkus doslednosti tudi za izjeme od referenčnega sistema*

106. Zato Sodišču predlagam, naj v obeh primerih izvede samo en preizkus doslednosti za splošne določbe v davčnem zakonu glede na davčno suverenost držav članic (samo kot del ravno vzpostavljenega referenčnega sistema ali kot izjemo v referenčnem sistemu). Splošna razlikovanja, ki veljajo za vse enako [51] in zajemajo samo davčne zavezance, ki izpolnjujejo tudi znake dejanskega stanu [52] in so v doslednem davčnem sistemu, običajno ne morejo pomeniti selektivne prednosti. [53] V tem smislu splošna razlikovanja davčnega zakona pomenijo selektivne ukrepe samo, če ob upoštevanju cilja zakona ne temeljijo na razumni podlagi in jih torej ni mogoče pojasniti.

107. V skladu s tem spuščenim merilom za presojo se selektivna prednost upošteva samo, če na eni strani ukrep (tu možnost upoštevanja izgub) uvaja razlikovanja med gospodarskimi subjekti, ki niso več razumljiva. Tako bi bilo na primer, če bi bili davčni zavezanci glede na cilj, ki se uresničuje z davčno ureditvijo te države članice, v očitno primerljivem dejanskem in pravnem položaju. [54]

108. Tudi če je ta pogoj izpolnjen, je lahko po drugi strani v skladu z ustaljeno sodno prakso dajanje prednosti utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema, v katerega spada. Tako je zlasti, če davčna ureditev izhaja neposredno iz temeljnih ali usmerjevalnih načel nacionalnega davčnega sistema, [55] ki morajo biti zaradi davčne avtonomije države članice v okviru nadzora doslednosti zgolj prepričljiva. Poleg tega je lahko razlikovanje utemeljeno tudi s prepričljivimi razlogi zunaj davčne zakonodaje, kot je Sodišče temu pritrdilo, na primer, za okoljske in prostorske razloge v povezavi z davkom na trgovske površine v zadevi ANGED. [56]

109. Tak preizkus doslednosti pa je Splošno sodišče konec koncev izvedlo. Ustrezno je preizkusilo, ali je ureditev diskriminatorna oziroma ali jo je glede na davčni sistem mogoče razložiti (torej da ni v nasprotju s ciljem spornega davka). Ker je obstoj izgub v preteklem letu objektivno merilo ter se podjetja z izgubami in z dobički v preteklem letu razlikujejo glede tega, ali lahko plačajo še en davek, ki ni odvisen od dobička, je Splošno sodišče v točki 122 izpodbijane sodbe pravilno ugotovilo, da ne obstaja selektivna prednost.

51 Glej v zvezi s tem sodbe 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 53 in naslednje); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23); z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39); 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 73), in z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 35).

52 V zvezi s tem glej med drugim sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 36).

53 Glej v zvezi s tem že moje sklepne predloge v zadevi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, točka 150).

54 Glej sodbe z dne 21. decembra 2016, Komisija/Aer Lingus in Ryanair Designated Activity (C-164/15 P in C-165/15 P, EU:C:2016:990, točka 51); 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 54); z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, točki 49 in 58); z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 35); z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 19); z dne 29. marca 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49).

55 Glej sodbi z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22), in z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 65 in 69); glej v tem smislu med drugim tudi sodbe z dne 9. oktobra 2014, Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točki 42 in 43); 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 145); z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 42), in z dne 2. julija 1974, Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, točka 33).

56 Sodbe z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 40 in naslednje); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točka 45 in naslednje), in z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 52 in naslednje).

110. To, da hoče Komisija v nasprotju s tem diskriminatorni učinek izpeljati samo iz tega, da je bilo ob sprejetju zakona na sredini leta 2014 že znano, katera podjetja so leta 2013 imela izgube, ni prepričljivo. Na eni strani to predpostavlja, da so morale biti na Madžarskem do tistega trenutka vložene ustrezne davčne napovedi, kar je odvisno od nacionalnega davčnega procesnega prava in o čemer Sodišče ne ve nič. Na drugi strani bi moral potem zakonodajalec že poznati te številke, kar ni ravno verjetno. V celotnem postopku nič ne kaže na to, da naj bi imela zaradi te ureditve točno določena podjetja „prednost“.

111. Argument Komisije, da upoštevanje izgub ni združljivo z davkom, ki temelji na prometu in ni odvisen od dobička, prav tako ne prepriča. Prehodna določba, ki z vidika sorazmernosti posebnih učinkov davka na oglaševanje, ki ni odvisen od dobička, omili prvo davčno leto za podjetja z izgubami, ni nezdružljiva. Kot je bilo že pojasnjeno (glej točko 103 zgoraj in naslednje), gre za razumljivo usklajevanje dveh sistemov obdavčitve v prehodnem obdobju.

112. Izpeljati diskriminacijo iz tega, da se izgube upoštevajo samo v prvem letu davka na oglaševanje, ne pa tudi v naslednjih letih, kot poskuša Komisija, pomeni, da se prezre namen prehodne določbe. Taka določba je *per se* omejena na določeno obdobje. Tudi sicer je Splošno sodišče v točki 123 izpodbijane sodbe pravilno navedlo, da načelo periodičnosti, ki velja v davčnem pravu, vsekakor dovoljuje različne ureditve za različna davčna obdobja. Položaji, ki obstajajo v različnih davčnih obdobjih, v tem smislu že niso med seboj primerljivi.

113. Tudi stališče Komisije, da so podjetja z dobički in podjetja z izgubami v preteklem letu glede na namen davka na oglaševanje primerljiva v vseh točkah, ne prepriča. Cilj progresivno zasnovanega davka na oglaševanje je – kot je navedeno zgoraj v točki 55 in naslednjih – v določeni porazdelitvi davčnega bremena glede na finančno zmožnost, ki se določi na podlagi prometa. Domneva madžarskega zakonodajalca, da so podjetja z izgubami v preteklem letu zaradi zmanjšane likvidnosti oziroma zmanjšanih finančnih rezerv močneje prizadeta zaradi davka, ki ni odvisen od dobička, kot podjetja z dobički v preteklem letu, je sprejemljiva. Z vidika države članice – ki v tem primeru ni očitno napačen – niso v pravno in dejansko primerljivem položaju.

### *3. Podredno: utemeljitev možnosti upoštevanja izgub*

114. Poleg tega bi bilo različno obravnavanje na podlagi različnih izhodiščnih položajev obeh primerjanih skupin v prvem letu davka na oglaševanje tudi utemeljeno.

115. Odločilen je – kot je Sodišče poudarilo v sodbi World Duty Free – [57] samo preizkus posameznega različnega obravnavanja glede na cilj, ki se uresničuje z zakonom. Pri tem pa niso upoštevni samo cilji, ki so izrecno navedeni v nacionalnem zakonu, ampak tudi cilji nacionalnega zakona, ki jih je mogoče ugotoviti na podlagi njegove razlage. [58] Sicer bi se upoštevala zgolj zakonodajna tehnika, čeprav se na področju zakonodaje o državnih pomočeh državni ukrepi presojajo glede na njihove učinke in ne glede na uporabljene tehnike. [59]

57 Sodba 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 54, 67 in 74).

58 Tako je bilo navedeno tudi v sodbi z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 45); glej tudi sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točke 52, 59 in 61), čeprav je davek prav tako temeljil na ideji obdavčitve po finančni zmožnosti, je Sodišče preizkusilo samo razloga „varstvo okolja“ in „prostorsko načrtovanje“, ki ne izvirata iz davčne zakonodaje in sta izrecno navedena v preambuli.

59 Sodbe z dne 28. junija 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 91); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, točka 47); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-234/16 in C-235/16, EU:C:2018:281, točka 40); z dne 26. aprila 2018, ANGED (C-236/16 in C-237/16, EU:C:2018:291, točka 35), in z dne 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, točka 89).

116. Omilitev učinkov novo uvedenih davkov, ki niso odvisni od dobička, za podjetja, ki nimajo dobičkov v preteklem letu, je glede na cilj davka na oglaševanje dejansko utemeljena. Na vprašanje, ali je treba v tem videti interni fiskalni namen ali zunanji namen, zato ni treba odgovoriti, saj – kot je navedeno zgoraj v točki 88 in naslednjih – ni bistveno. Omilile naj bi se težave, ki jih za podjetja z izgubami v preteklem letu pomeni dodatni davek. S tem se upošteva manjša zmožnost davčnih zavezancev, da lahko tudi plačajo dodatni davek, ki ni odvisen od dobička.

### *4. Sklep*

117. Možnost upoštevanja izgub za prvo davčno leto je razumljiva in ni samovoljna. S tem povezano različno obravnavanje podjetij v prvem letu davka na oglaševanje torej ni nikakršna selektivna prednost. V tem smislu ni mogoče ugotoviti, da je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo. Zato tudi drugi pritožbeni razlog Komisije ni utemeljen.

## VI. Stroški

118. V skladu s členom 184(2) Poslovnika Sodišča to odloči o stroških, če pritožba ni utemeljena. V skladu s členom 138(1), ki se v skladu s členom 184(1) uporablja v pritožbenem postopku, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker Komisija ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

119. V skladu s členom 184(1) v povezavi s členom 140(1) se Republiki Poljski kot intervenientki naloži plačilo svojih stroškov.

## VII. Predlog

120. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Pritožba Komisije se zavrne.

2. Evropski komisiji se naloži plačilo svojih stroškov in stroškov, ki jih je priglasila Madžarska.

3. Republiki Poljski se naloži plačilo svojih stroškov.