



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο πενταμελές τμήμα)

της 16ης Μαΐου 2019*

«Κρατικές ενισχύσεις – Πολωνικός φόρος στον τομέα της λιανικής πώλησεως – Προοδευτικός φόρος επί του κύκλου εργασιών – Απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας εξετάσεως – Τελική απόφαση για τον χαρακτηρισμό μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως ασυμβίβαστης με την εσωτερική αγορά – Έννοια της κρατικής ενισχύσεως – Προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις T-836/16 και T-624/17,

Δημοκρατία της Πολωνίας, εκπροσωπούμενη από τους B. Majczyna, M. Rzotkiewicz και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,

προσφεύγουσα,

υποστηριζόμενη από την

Ουγγαρία, εκπροσωπούμενη, στην υπόθεση T-836/16, από τους M. Fehér, G. Κοός και την E. Τόθ και, στην υπόθεση T-624/17, από τους M. Fehér και G. Κοός,

παρεμβαίνουσα,

κατά

Ευρωπαϊκής Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από την K. Herrmann και τον P.-J. Loewenthal,

καθής,

με αντικείμενο αιτήματα βάσει του άρθρου 263 ΣΛΕ για την ακύρωση, αφενός, της αποφάσεως C(2016) 5596 τελικό της Επιτροπής, της 19ης Σεπτεμβρίου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44351 (2016/C) (πρώην 2016/NN) – Πολωνία – Πολωνικός φόρος επί του λιανικού εμπορίου, με την οποία κινήθηκε η επίσημη διαδικασία εξετάσεως του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ σε σχέση με το μέτρο αυτό, και, αφετέρου, της αποφάσεως (ΕΕ) 2018/160 της Επιτροπής, της 30ής Ιουνίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44351 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή η Πολωνία για τον φόρο επί του λιανικού εμπορίου (ΕΕ 2018, L 29, σ. 38), με την οποία περατώθηκε η διαδικασία και έγινε δεκτό ότι το εν λόγω μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και έχει τεθεί παρανόμως σε εφαρμογή,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο πενταμελές τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Gervasoni, πρόεδρο, L. Madise (εισηγητή), R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk και C. Mac Eochaidh, δικαστές,

γραμματέας: F. Oller, διοικητικός υπάλληλος,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 26ης Σεπτεμβρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

Ιστορικό της διαφοράς

- 1 Στις αρχές του έτους 2016, η Πολωνική Κυβέρνηση μελέτησε την προοπτική καθιέρωσης νέου φόρου στον τομέα της λιανικής πωλήσεως εμπορευμάτων. Μολονότι ορισμένοι λεπτομερείς κανόνες σχετικοί με τον φόρο αυτό επρόκειτο να τεθούν σε διάφορες διαβουλεύσεις, η βασική αρχή ήταν ότι ο εν λόγω φόρος θα είχε ως βάση επιβολής τον κύκλο εργασιών και θα είχε προοδευτικό χαρακτήρα.
- 2 Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, πληροφορηθείσα το ως άνω σχέδιο, απέστειλε στις πολωνικές αρχές αιτήματα παροχής πληροφοριών και, μνημονεύοντας την άποψη που είχε διατυπώσει στα τέλη Ιουλίου 2015 όσον αφορά την τροποποίηση του τέλους επιθεωρήσεως της τροφικής αλυσίδας, το οποίο εφαρμοζόταν στην Ουγγαρία και στηριζόταν επίσης στον κανόνα της προοδευτικής φορολογήσεως του κύκλου εργασιών, επισήμανε τα εξής:

«Οι συντελεστές του προοδευτικού φόρου επί του κύκλου εργασιών τον οποίο καταβάλλουν οι επιχειρήσεις συναρτώνται, στην πράξη, προς το μέγεθος της επιχειρήσεως και όχι προς την κερδοφορία της ή προς τη φερεγγυότητά της. Οι συντελεστές αυτοί συνεπάγονται δυσμενή διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων και είναι ικανοί να προκαλέσουν σοβαρές στρεβλώσεις στην αγορά. Κατά το μέρος που καθιερώνουν άνιση μεταχείριση των επιχειρήσεων, οι εν λόγω συντελεστές θεωρήθηκε ότι έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα. Δεδομένου ότι συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, [οι επίμαχοι συντελεστές συνεπάγονται τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου αυτού].»
- 3 Στις 6 Ιουλίου 2016 η Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Δίαιτα της Δημοκρατίας της Πολωνίας) ψήφισε τον νόμο για τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου, ο οποίος είχε εν τέλει τα εξής βασικά χαρακτηριστικά. Ο τομέας τον οποίο αφορά ο νόμος είναι αυτός της λιανικής πωλήσεως εμπορευμάτων σε καταναλωτές-φυσικά πρόσωπα. Υπόχρεοι στον φόρο είναι όλοι οι λιανοπωλητές, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής τους. Η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στον μηνιαίο κύκλο εργασιών κατά το μέρος που υπερβαίνει τα 17 εκατομμύρια πολωνικών ζλότι (PLN), ήτοι περίπου 4 εκατομμύρια ευρώ. Οι φορολογικοί συντελεστές είναι, αφενός, 0,8 % για το τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών που κυμαίνεται μεταξύ 17 εκατομμυρίων PLN και 170 εκατομμυρίων PLN και, αφετέρου, 1,4 % για το τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών που υπερβαίνει το τελευταίο αυτό ποσό. Ο επίμαχος νόμος τέθηκε σε ισχύ την 1η Σεπτεμβρίου 2016.
- 4 Κατόπιν ανταλλαγής απόψεων μεταξύ των πολωνικών αρχών και της Επιτροπής, η τελευταία κίνησε τη διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ σε σχέση με το επίμαχο μέτρο, με απόφαση της 19ης Σεπτεμβρίου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44351 (2016/C) (πρώην 2016/NN) (στο εξής: απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση). Με την απόφαση αυτή, η Επιτροπή δεν έταξε απλώς στους ενδιαφερομένους προθεσμία για να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους, αλλά επίσης διέταξε τις πολωνικές αρχές, βάσει του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13 Ιουλίου 2015, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 108 [ΣΛΕΕ] (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9), να αναστείλουν αμελλητί την «εφαρμογή του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή έως ότου η Επιτροπή εκδώσει απόφαση επί της συμβατότητάς του με την εσωτερική αγορά».

- 5 Καθ' όλη τη διάρκεια κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, οι πολωνικές αρχές, οι οποίες ανέστειλαν πράγματι την εφαρμογή του επίμαχου μέτρου, αμφισβήτησαν τον χαρακτηρισμό του ως κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 6 Επιπλέον, η Πολωνική Κυβέρνηση, παράλληλα με τη συνέχιση των συζητήσεων με την Επιτροπή, ζήτησε από το Γενικό Δικαστήριο να ακυρώσει την απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι την πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση (υπόθεση Τ-836/16).
- 7 Η Επιτροπή περάτωσε τη διοικητική διαδικασία με την έκδοση της αποφάσεως (ΕΕ) 2018/160, της 30ής Ιουνίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44351 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή η Πολωνία για τον φόρο επί του λιανικού εμπορίου (ΕΕ 2018, L 29, σ. 38) (στο εξής: τελική απόφαση, δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση). Στην απόφαση αυτή, η Επιτροπή επισήμανε ότι το επίμαχο μέτρο συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και ότι τέθηκε παρανόμως σε εφαρμογή. Οι πολωνικές αρχές όφειλαν να ακυρώσουν οριστικώς όλες τις πληρωμές που είχαν ανασταλεί βάσει της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλόμενης αποφάσεως. Δεδομένου ότι δεν είχαν υπάρξει συγκεκριμένες ενέργειες για την εφαρμογή του επίμαχου μέτρου, η Επιτροπή εκτίμησε ότι δεν συνέτρεχε λόγος ανακτήσεως στοιχείων της ενισχύσεως από δικαιούχους.
- 8 Η Πολωνική Κυβέρνηση ζήτησε επίσης από το Γενικό Δικαστήριο να ακυρώσει την τελική απόφαση, ήτοι τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση (υπόθεση Τ-624/17).
- 9 Κατ' ουσίαν, στην απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι στην πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση, και στην τελική απόφαση, ήτοι στη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση (στο εξής, από κοινού: προσβαλλόμενες αποφάσεις), πλην όμως με επιχειρηματολογία η οποία συμπληρώθηκε, ως προς ορισμένες πτυχές, με την τελική απόφαση, ήτοι με τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους το επίμαχο μέτρο έπρεπε να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση, υπό το πρίσμα του ορισμού του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, και οι οποίοι ήταν κατά βάση οι ακόλουθοι.
- 10 Καταρχάς, όσον αφορά τη δυνατότητα καταλογισμού του επίμαχου μέτρου στο κράτος και τη χρηματοδότησή του με κρατικούς πόρους, η Επιτροπή εκτίμησε ότι ορισμένες από τις επιχειρήσεις τις οποίες αφορά το επίμαχο μέτρο, και συγκεκριμένα εκείνες που έχουν μικρό κύκλο εργασιών, τυγχάνουν, συνεπεία του νόμου για τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου, ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως σε σχέση με άλλες υπόχρεες στην καταβολή του φόρου αυτού επιχειρήσεις και ότι η παραίτηση του Δημοσίου από φορολογικά έσοδα που θα είχε εισπράξει αν όλες οι επιχειρήσεις φορολογούνταν με τον ίδιο μέσο πραγματικό φορολογικό συντελεστή συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων προς τις ωφελούμενες επιχειρήσεις.
- 11 Όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή υπέμνησε ότι μέτρα τα οποία ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικά φέρουν οι επιχειρήσεις συνιστούν, όπως και οι θετικές παροχές, χορήγηση πλεονεκτήματος. Εν προκειμένω, ο μηδενικός ή χαμηλότερος μέσος φορολογικός συντελεστής που ισχύει για επιχειρήσεις με μικρό κύκλο εργασιών σε σχέση με τους υψηλότερους μέσους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν για επιχειρήσεις με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών παρέχουν πλεονέκτημα στις πρώτες. Με την τελική απόφαση, ήτοι με τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή προσέθεσε ότι οι δομές διανομής που είναι οργανωμένες σε δίκτυο καταστημάτων με βάση το σύστημα της ενιαίας εταιρίας, διότι στη μεν πρώτη περίπτωση ο κύκλος εργασιών διαιρείται διά τον αριθμό των δικαιοδόχων ενώ στη δεύτερη λαμβάνεται υπόψη ως ενιαίο σύνολο.
- 12 Όσον αφορά το γεγονός ότι το εντοπισθέν πλεονέκτημα ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις (κριτήριο περί επιλεκτικού χαρακτήρα), η Επιτροπή εξέθεσε ότι, στην περίπτωση φορολογικού πλεονεκτήματος, η εξέταση πρέπει να διενεργείται σε πλείονα στάδια. Καταρχάς, θα πρέπει να προσδιοριστεί το φορολογικό σύστημα αναφοράς, στη συνέχεια να εξεταστεί κατά πόσον το επίμαχο μέτρο συνιστά

παρέκκλιση από το σύστημα αυτό, κατά το μέρος που εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρήσεων οι οποίες, υπό το πρίσμα των σκοπών που είναι συμφυείς με το εν λόγω σύστημα, τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και, τέλος, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, κατά πόσον η παρέκκλιση αυτή δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος αναφοράς. Τυχόν αρνητική απάντηση κατά το δεύτερο στάδιο ή, αναλόγως της περιπτώσεως, τυχόν καταφατική απάντηση κατά το τρίτο στάδιο καθιστά δυνατό τον αποκλεισμό της υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων, ενώ τυχόν καταφατική απάντηση κατά το δεύτερο στάδιο και τυχόν αρνητική απάντηση κατά το τρίτο στάδιο καθιστούν, αντιθέτως, δυνατή τη διαπίστωση της υπάρξεως τέτοιου πλεονεκτήματος.

13. Εν προκειμένω, η Επιτροπή, καταρχάς, εκτίμησε ότι το σύστημα αναφοράς συνίσταται στον φόρο κύκλου εργασιών στον τομέα του λιανικού εμπορίου, συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής του επί επιχειρήσεων με κύκλο εργασιών μικρότερο των 17 εκατομμυρίων PLN, χωρίς όμως να περιλαμβάνει την προοδευτική δομή φορολόγησεως (ήτοι οι φορολογικοί συντελεστές 0% –όσον αφορά το αφορολόγητο τμήμα του κύκλου εργασιών– 0,8% και 1,4%, καθώς και τα αντίστοιχα κλιμάκια κύκλου εργασιών).
14. Με αυτά τα δεδομένα, η Επιτροπή εκτίμησε περαιτέρω ότι η προοδευτική δομή φορολόγησεως, κατά το μέρος που συνεπάγεται για τις επιχειρήσεις όχι μόνο διαφορετικούς οριακούς φορολογικούς συντελεστές, αλλά και διαφορετικούς μέσους φορολογικούς συντελεστές, συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς το οποίο λογίζεται ότι εφαρμόζεται βάσει ενός ενιαίου φορολογικού συντελεστή. Με την τελική απόφαση, ήτοι με τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή παρέσχε ένα συγκεκριμένο παράδειγμα φορολόγησεως τριών επιχειρήσεων λιανικής πώλησεως, εκ των οποίων η πρώτη είχε κύκλο εργασιών 10 εκατομμυρίων PLN, η δεύτερη 100 εκατομμυρίων PLN και η τρίτη 750 εκατομμυρίων PLN. Στην πρώτη επιχείρηση αντιστοιχούσε μέσος φορολογικός συντελεστής 0%, στη δεύτερη 0,664% και στην τρίτη 1,246%.
15. Τέλος, η Επιτροπή εκτίμησε ότι η παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, η οποία συνίσταται στην προοδευτική δομή της φορολόγησεως, δεν δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος. Στην απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι στην πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση, η Επιτροπή επισήμανε ότι δεν μπορούσαν να ληφθούν υπόψη συναφώς σκοποί επιδιωκόμενοι με τομεακές πολιτικές, όπως σκοποί περιφερειακής πολιτικής, πολιτικής περιβάλλοντος ή βιομηχανικής πολιτικής. Δεδομένου ότι οι πολωνικές αρχές υπογράμμισαν τον αναδιανεμητικό σκοπό τον οποίο, κατά την άποψή τους, επιδίωκε η προοδευτική δομή του φόρου και ο οποίος στηριζόταν στην εκτίμηση ότι οι επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών μπορούν να επωφελούνται από οικονομίες κλίμακας, καλύτερους όρους εφοδιασμού ή φορολογικές στρατηγικές στις οποίες δεν έχουν πρόσβαση επιχειρήσεις μικρότερου μεγέθους, η Επιτροπή επισήμανε ότι ο εν λόγω αναδιανεμητικός σκοπός δεν τελεί σε συνοχή με φόρο κύκλου εργασιών ο οποίος πλήττει τις επιχειρήσεις με βάση και μόνο τον όγκο των δραστηριοτήτων τους, και όχι με γνώμονα τα βάρη που φέρουν, την κερδοφορία τους, την φοροδοτική τους ικανότητα ή τις διευκολύνσεις που, σύμφωνα με τις πολωνικές αρχές, μπορούν να διαθέτουν μόνον οι μεγάλες επιχειρήσεις. Κατά την Επιτροπή, η επιβολή προοδευτικού φόρου επί του κύκλου εργασιών θα μπορούσε να έχει ως δικαιολογητική βάση την αντιστάθμιση ή την αποτροπή της επελεύσεως ορισμένων αρνητικών επιπτώσεων που θα ήταν δυνατόν να προκύψουν από την υποκείμενη στον φόρο αυτό δραστηριότητα (αρνητικές εξωτερικότητες) και των οποίων η ένταση είναι ευθέως ανάλογη του μεγέθους του κύκλου εργασιών, πλην όμως ουδόλως αποδείχθηκε ότι συνέτρεχε τέτοια περίπτωση εν προκειμένω.
16. Επιπλέον, η Επιτροπή εξέθεσε ότι το επίμαχο μέτρο νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών. Συναφώς, η Επιτροπή επισήμανε, μεταξύ άλλων, ότι το λιανικό εμπόριο στην Πολωνία είναι ανοικτό στον ανταγωνισμό, ότι σε αυτό δραστηριοποιούνται επιχειρήσεις από άλλα κράτη μέλη και ότι οι επιχειρήσεις επί των οποίων εφαρμόζονται οι χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές τυγχάνουν λειτουργικής ενισχύσεως. Κατά την Επιτροπή, το επιχείρημα των πολωνικών αρχών ότι η προοδευτική δομή της φορολόγησεως καθιστά

δυνατή τη διατήρηση των μικρών εμπορικών καταστημάτων σε σχέση με τα μεγάλα καταστήματα λιανικής πώλησεως αποδεικνύει ότι επιδίωξη των αρχών αυτών ήταν να επηρεάσουν τη δομή του ανταγωνισμού στην αγορά.

Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

- 17 Η Δημοκρατία της Πολωνίας άσκησε την προσφυγή για την ακύρωση της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, στις 30 Νοεμβρίου 2016 (υπόθεση Τ-836/16).
- 18 Η Επιτροπή κατέθεσε υπόμνημα αντικρούσεως στις 21 Φεβρουαρίου 2017.
- 19 Στις 17 Μαρτίου 2017 η Ουγγαρία ζήτησε να παρέμβει υπέρ της Δημοκρατίας της Πολωνίας. Η αίτησή της έγινε δεκτή με απόφαση του προέδρου του ενάτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου, της 27ης Απριλίου 2017.
- 20 Η Δημοκρατία της Πολωνίας, η Ουγγαρία και η Επιτροπή κατέθεσαν, αντιστοίχως, υπόμνημα απαντήσεως, υπόμνημα παρεμβάσεως και υπόμνημα ανταπαντήσεως στις 11 Μαΐου, στις 19 Ιουνίου και στις 2 Αυγούστου 2017.
- 21 Η Δημοκρατία της Πολωνίας άσκησε την προσφυγή για την ακύρωση της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, στις 13 Σεπτεμβρίου 2017 (υπόθεση Τ-624/17).
- 22 Στις 20 Οκτωβρίου 2017 η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή υπέβαλαν εκάστη τις παρατηρήσεις τους επί του υπομνήματος παρεμβάσεως της Ουγγαρίας στην υπόθεση Τ-836/16.
- 23 Με επιστολή της 21ης Νοεμβρίου 2017, η Δημοκρατία της Πολωνίας ζήτησε αιτιολογημένα τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως στην υπόθεση Τ-836/16.
- 24 Η Επιτροπή κατέθεσε υπόμνημα αντικρούσεως στην υπόθεση Τ-624/17 στις 29 Νοεμβρίου 2017.
- 25 Στις 30 Νοεμβρίου 2017 η Επιτροπή ζήτησε τη συνεκδίκαση των υποθέσεων Τ-836/16 και Τ-624/17 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας.
- 26 Στις 15 Δεκεμβρίου 2017 η Ουγγαρία ζήτησε να παρέμβει υπέρ της Δημοκρατίας της Πολωνίας στην υπόθεση Τ-624/17. Η αίτησή της έγινε δεκτή με απόφαση του προέδρου του ενάτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου, της 12ης Ιανουαρίου 2018.
- 27 Στις 20 Φεβρουαρίου 2018 η Ουγγαρία κατέθεσε υπόμνημα παρεμβάσεως στην υπόθεση Τ-624/17. Η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Επιτροπή υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους επί του υπομνήματος αυτού αντιστοίχως στις 9 και στις 19 Απριλίου 2018.
- 28 Με επιστολή της 15ης Μαΐου 2018, η Δημοκρατία της Πολωνίας ζήτησε αιτιολογημένα τη διεξαγωγή επ' ακροατηρίου συζητήσεως στην υπόθεση Τ-624/17.
- 29 Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία στις υποθέσεις Τ-836/16 και Τ-624/17. Το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε επίσης να θέσει ερώτημα στους διαδίκους προς απάντηση κατά το στάδιο αυτό.
- 30 Κατόπιν προτάσεως του ενάτου τμήματος, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 28 του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου, να παραπέμψει τις υποθέσεις ενώπιον πενταμελούς τμήματος.

- 31 Με απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 4ης Ιουλίου 2018, οι υποθέσεις Τ-836/16 και Τ-624/17 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 68, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας.
- 32 Οι διάδικοι αγόρευαν και απάντησαν στις ερωτήσεις του Γενικού Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 26ης Σεπτεμβρίου 2018. Στο πλαίσιο αυτό, αφού άκουσε τους διαδίκους, ο πρόεδρος του ενάτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου αποφάσισε την ένωση των υποθέσεων Τ-836/16 και Τ-624/17 επίσης προς έκδοση κοινής αποφάσεως περατώνουσας τη δίκη.
- 33 Στην υπόθεση Τ-836/16, η Δημοκρατία της Πολωνίας ζητεί από το Δικαστήριο:
- να ακυρώσει την απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι την πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση·
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.
- 34 Στην υπόθεση Τ-624/17, η Δημοκρατία της Πολωνίας ζητεί από το Δικαστήριο:
- να ακυρώσει την τελική απόφαση, ήτοι τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση·
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.
- 35 Στις υποθέσεις Τ-836/16 και Τ-624/17, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:
- να απορρίψει τις προσφυγές·
 - να καταδικάσει τη Δημοκρατία της Πολωνίας στα δικαστικά έξοδα.
- 36 Στις υποθέσεις Τ-836/16 και Τ-624/17, η Ουγγαρία ζητεί να γίνουν δεκτές οι προσφυγές.
- 37 Στην υπόθεση Τ-836/16, η Ουγγαρία ζητεί επιπλέον να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ουγγρική Κυβέρνηση.

Σκεπτικό

- 38 Στην υπόθεση Τ-836/16, η Πολωνική Κυβέρνηση προβάλλει τέσσερις λόγους ακυρώσεως κατά της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως: καταρχάς, λόγο ακυρώσεως που αφορά την ύπαρξη πλάνης ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ· στη συνέχεια, λόγους ακυρώσεως που αφορούν παράβαση του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589 και παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας λόγω της διαταγής να ανασταλεί αμελλητί η «εφαρμογή του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή έως ότου η Επιτροπή εκδώσει απόφαση επί της συμβατότητάς του με την εσωτερική αγορά»· τέλος, λόγο ακυρώσεως που αφορά εσφαλμένη και ανεπαρκή αιτιολογία.
- 39 Στην υπόθεση Τ-624/17, η Πολωνική Κυβέρνηση προβάλλει δύο λόγους ακυρώσεως κατά της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως: αφενός, λόγο ακυρώσεως που αφορά την ύπαρξη πλάνης ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ· αφετέρου, λόγο ακυρώσεως που αφορά εσφαλμένη και ανεπαρκή αιτιολογία.

- 40 Εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο κρίνει σκόπιμο να εξετάσει καταρχάς τους λόγους ακυρώσεως που αφορούν την ύπαρξη, στις προσβαλλόμενες αποφάσεις, πλάνης ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 41 Η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η Επιτροπή κακώς δέχθηκε ότι ο φόρος στον τομέα του λιανικού εμπορίου συνιστούσε επιλεκτικό μέτρο το οποίο ευνοούσε ορισμένες επιχειρήσεις λόγω της προοδευτικότητας των συντελεστών που εφαρμόζονται επί της φορολογητέας βάσεως του κύκλου εργασιών. Αντιθέτως, πρόκειται περί γενικού μέτρου, το οποίο δεν έχει επιλεκτικό χαρακτήρα ή το οποίο θα μπορούσε ενδεχομένως να θεωρηθεί εκ πρώτης όψεως ως επιλεκτικού χαρακτήρα, πλην όμως, καθόσον δικαιολογείται από τη φύση και την εν γένει οικονομία του επίμαχου φορολογικού συστήματος, δεν έχει εν τέλει επιλεκτικό χαρακτήρα.
- 42 Σύμφωνα με όσα εκθέτει η Πολωνική Κυβέρνηση με μια πρώτη δέσμη επιχειρημάτων, ο φόρος στον τομέα του λιανικού εμπορίου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει εξ ορισμού επιλεκτικό χαρακτήρα, διότι η δομή του, από την οποία, κατά την άποψη της Επιτροπής, απορρέει ο επιλεκτικός του χαρακτήρας, δεν συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς στο οποίο εντάσσεται ο εν λόγω φόρος, δεδομένου ότι αυτός αποτελεί συστατικό στοιχείο του συστήματος αυτού. Ειδικότερα, η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει τα ακόλουθα.
- 43 Η προοδευτικότητα των συντελεστών του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου, η οποία, κατά την άποψη της Επιτροπής, καταδεικνύει την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος προς όφελος ορισμένων επιχειρήσεων, αποτελεί τουναντίον αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αναφοράς, το οποίο συνίσταται στον εν λόγω φόρο και στα χαρακτηριστικά του όσον αφορά τη βάση επιβολής, τους υποκειμένους στον φόρο, τη γενεσιουργό αιτία και τη δομή των φορολογικών συντελεστών. Επομένως, η προοδευτικότητα των συντελεστών δεν μπορεί να θεωρηθεί ως συνεπαγόμενη παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς. Η Επιτροπή εσφαλμένως δέχθηκε ότι το σύστημα αναφοράς περιορίζεται στον επίμαχο φόρο χωρίς να συμπεριλάβει σε αυτό τη δομή των συντελεστών, καθόσον μια τέτοια διαπίστωση οδηγεί στο παράδοξο αποτέλεσμα το φορολογικό σύστημα αναφοράς το οποίο προσδιόρισε η Επιτροπή να μην περιλαμβάνει «κανονικό» φορολογικό συντελεστή σε σχέση με τον οποίο θα μπορούσε να εκτιμηθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 26 και 51 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, καθώς και από τις αιτιολογικές σκέψεις 47 και 49 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως. Η Επιτροπή αρκέστηκε στην εκτίμηση ότι θα έπρεπε να υπάρχει ένας μόνο φορολογικός συντελεστής τον οποίο οι πολωνικές αρχές θα μπορούσαν, κατά περίπτωση, να καθορίσουν στο ανώτατο οριακό ποσοστό του 1,4% ή στο υψηλότερο μέσο πραγματικό ποσοστό που έχει διαπιστωθεί για τους υποκειμένους στον φόρο.
- 44 Οι φορολογικοί συντελεστές, όμως, ακόμη και στην περίπτωση εφαρμογής προοδευτικής κλίμακας, αποτελούν οπωσδήποτε αναπόσπαστο μέρος κάθε φόρου, όπως εξάλλου έχει επισημάνει η Επιτροπή με το σημείο 134 της ανακοινώσεώς της σχετικά με την έννοια της «κρατικής ενίσχυσης» όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, [ΣΛΕΕ] (ΕΕ 2016, C 262, σ. 1, στο εξής: ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως). Επιπλέον, η Επιτροπή, θέλοντας να επιβάλει την άποψή της ότι ένας φόρος πρέπει να έχει έναν μόνο φορολογικό συντελεστή, οικειοποιείται τις φορολογικές αρμοδιότητες των κρατών μελών.
- 45 Η Πολωνική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι, εν προκειμένω, η επίμαχη προοδευτική κλίμακα είναι εύληπτη και σαφής και ότι οι φορολογικοί συντελεστές έχουν καθοριστεί σε σχετικώς χαμηλά επίπεδα και κατά τρόπο γραμμικό, δεδομένου ότι ο ανώτατος συντελεστής 1,4% είναι μόνο κατά 1,75 φορές μεγαλύτερος από τον πρώτο συντελεστή 0,8%. Δεν τίθεται ζήτημα υπάρξεως κατώτατου ορίου στο μέτρο που, όποιος και αν είναι ο κύκλος εργασιών των ενδιαφερομένων επιχειρήσεων, ισχύει για όλες απαλλαγή από τον φόρο για μηνιαίο κύκλο εργασιών έως 17 εκατομμύρια PLN, συντελεστής 0,8% για το τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών που κυμαίνεται μεταξύ 17 εκατομμυρίων PLN και 170 εκατομμυρίων PLN και συντελεστής 1,4% για το τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών που

υπερβαίνει τα 170 εκατομμύρια PLN. Το σύστημα δεν συνεπάγεται δυσμενή διάκριση ούτε ανέλεγκτη διακριτική ευχέρεια· δεν περιέχει κανένα στοιχείο παρεκκλίσεως. Η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι η δομή του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου δεν μπορεί να εξομοιωθεί προς την πλήρη απαλλαγή της οποίας ετύγχαναν οι εταιρίες «offshore» στο Γιβραλτάρ, απαλλαγή εξετασθείσα με την απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), η οποία ήταν αντίθετη προς τον σκοπό των επίμαχων στην υπόθεση αυτή φόρων να υπαχθούν όλες οι επιχειρήσεις σε σύστημα φορολογήσεως γενικής εφαρμογής, αλλά έχει την άποψη ότι η επίμαχη δομή προσιδιάζει σε εκείνους τους μηχανισμούς καθορισμού ανώτατου ορίου φορολογήσεως, για όλες τις επιχειρήσεις, σε ποσοστό 15 % επί των κερδών, οι οποίοι χαρακτηρίστηκαν με την ίδια απόφαση ως μη συνεπαγόμενοι επιλεκτικά πλεονεκτήματα.

46 Η Πολωνική Κυβέρνηση προσθέτει ότι ο φόρος στον τομέα του λιανικού εμπορίου, όπως έχει σχεδιαστεί, ανταποκρίνεται στον διττό σκοπό που συνίσταται στον προσπορισμό εσόδων στο κράτος με ταυτόχρονη διασφάλιση της δίκαιης κατανομής του φορολογικού βάρους μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, σε μια λογική αναδιανομής, στοιχείο που αποσκοπεί αφ' εαυτού στην εξασφάλιση της συλλογής φορολογικών εσόδων. Σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή στην αιτιολογική σκέψη 29 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, και στην αιτιολογική σκέψη 49 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, σκοπός του φόρου αυτού δεν είναι αποκλειστικά και μόνο η συλλογή φορολογικών εσόδων ή ακόμη «η φορολόγηση του κύκλου εργασιών όλων των επιχειρήσεων του κλάδου του λιανικού εμπορίου». Η διαπίστωση αυτή επιβεβαιώνει ότι οι φορολογικοί συντελεστές και τα αντίστοιχα κατώτατα όρια φορολογήσεως αποτελούν μέρος του συστήματος αναφοράς. Επιπλέον, μολονότι οι οργανωτικές επιλογές των αλυσίδων καταστημάτων διανομής μπορούσαν πράγματι να ασκήσουν επιρροή στο ύψος του φόρου που οι αλυσίδες αυτές θα καλούνταν να καταβάλουν, κάθε αλυσίδα ήταν ελεύθερη να υιοθετήσει το ευνοϊκότερο από φορολογικής απόψεως οργανωτικό πρότυπο, εφαρμόζοντας, μεταξύ άλλων, το σύστημα της δικαιοχρησίας. Ειδικότερα, το σύστημα αυτό χρησιμοποίησε ευρέως ο όμιλος Carrefour, όπως και άλλες μεγάλες αλυσίδες καταστημάτων διανομής αλλοδαπής προελεύσεως, ενώ ορισμένοι φορολογούμενοι μεγάλης οικονομικής επιφάνειας οργανωμένοι κατά το πρότυπο της ενιαίας εταιρίας επιχειρήσεως είναι εταιρίες ελεγχόμενες από πολωνικά κεφάλαια.

47 Στα ανωτέρω επιχειρήματα η Επιτροπή απαντά καταρχάς παραθέτοντας ορισμένες εισαγωγικές παρατηρήσεις. Υπενθυμίζει ότι, κατά την εκτίμησή της, όλες οι επιχειρήσεις λιανικής πώλησεως τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του σκοπού του επίμαχου φόρου και ότι η προοδευτική δομή των συντελεστών του συνεπάγεται δυσμενή διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων αναλόγως του μεγέθους τους, η οποία δεν δικαιολογείται βάσει της λογικής ή της φύσεως του εν λόγω φόρου, καθόσον για τις επιχειρήσεις με μικρό κύκλο εργασιών εφαρμόζεται μέσος πραγματικός συντελεστής που είναι μηδενικός ή χαμηλότερος από εκείνον που εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις με σημαντικότερο κύκλο εργασιών. Κατά συνέπεια, σχεδόν όλοι οι μικρού και μεσαίου μεγέθους ανεξάρτητοι λιανοπωλητές στην πράξη απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται επί του συνόλου του κύκλου εργασιών τους με μέσο πραγματικό συντελεστή χαμηλότερο του 0,8 %, ενώ οι μεγάλοι μεγέθους λιανοπωλητές, όπως επί παραδείγματι οι οργανωμένες κατά το πρότυπο της ενιαίας εταιρίας αλυσίδες υπεραγορών, υπάγονται σε μέσο πραγματικό συντελεστή πλησιέστερο του ανώτατου συντελεστή 1,4 %, ο οποίος πλήττει ένα σημαντικό μέρος των κερδών τους. Οι ελεγχόμενες από πολωνικά κεφάλαια επιχειρήσεις λιανικής πώλησεως ανήκουν γενικώς στον κύκλο όσων ευνοούνται από το σύστημα, ενώ αντιθέτως οι επιχειρήσεις που ελέγχονται από αλλοδαπά κεφάλαια φορολογούνται με υψηλότερο μέσο συντελεστή. Η Επιτροπή υπογραμμίζει συναφώς ότι, σύμφωνα με διάφορες δημόσια προσβάσιμες πληροφορίες, επί περίπου 200 000 καταστημάτων ή επιχειρήσεων λιανικής πώλησεως, μόνον περίπου εκατό υπήρξαν υπόχρεες σε καταβολή του φόρου τον Σεπτέμβριο 2016, το δε προσδοκώμενο προϊόν του φόρου ήταν 114 εκατομμύρια PLN, εκ των οποίων σχεδόν 80 εκατομμύρια οφείλονταν από τις δέκα μεγαλύτερες επιχειρήσεις. Μόνο δώδεκα επιχειρήσεις έφθασαν το φορολογικό κλιμάκιο που αντιστοιχεί στον συντελεστή 1,4 %. Εξάλλου, από διάφορες πολιτικές δηλώσεις στην Πολωνία προκύπτει σαφώς ότι ο

επίμαχος φόρος αποσκοπεί στην επίτευξη ισόρροπων όρων ανταγωνισμού μεταξύ των μικρών εμπορικών καταστημάτων και των διεθνών αλυσίδων καταστημάτων διανομής. Επιπλέον, η αλυσίδα καταστημάτων διανομής που είναι οργανωμένη κατά το πρότυπο της δικαιόχρησης φορολογείται ελάχιστα, ή και καθόλου, ενώ η οργανωμένη κατά το πρότυπο της ενιαίας εταιρίας αλυσίδα καταστημάτων διανομής η οποία έχει τον ίδιο κύκλο εργασιών υφίσταται βαρύτερη φορολόγηση. Η Επιτροπή παραθέτει συναφώς το παράδειγμα του ομίλου Carrefour, ο οποίος είναι εν μέρει οργανωμένος κατά το πρότυπο της ενιαίας εταιρίας και φορολογείται κατά το μέρος αυτό με μέσο συντελεστή 1,2%, ενώ η πολωνική αλυσίδα καταστημάτων λιανικής πωλήσεως Lewiatan, η οποία δραστηριοποιείται με βάση το σύστημα της δικαιόχρησης και διαιρείται σε δεκαέξι εταιρίες, με συνολικό κύκλο εργασιών μεγαλύτερο του ομίλου Carrefour, φορολογείται με σχεδόν μηδενικό μέσο συντελεστή. Συναφώς, μολονότι αλλοδαπές αλυσίδες καταστημάτων λιανικής πωλήσεως, όπως ο όμιλος Carrefour, εφαρμόζουν επίσης το σύστημα της δικαιόχρησης, οι δικαιοδόχοι είναι πολωνικές επιχειρήσεις τοπικού εμπορίου που ευνοούνται από τον επίμαχο φορολογικό μηχανισμό. Πάντως, η Επιτροπή υπογράμμισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, προκειμένου να αποδείξει, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, τον επιλεκτικό χαρακτήρα των πλεονεκτημάτων που απέρρεαν από την προοδευτικότητα της δομής των συντελεστών του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου, δεν στηρίχθηκε στη διαπίστωση δυσμενούς διακρίσεως βάσει της εθνικής καταγωγής των υποκειμένων στον φόρο.

- 48 Η Επιτροπή, μνημονεύοντας την απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), προσθέτει ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν ορισμένο φορολογικό μέτρο έχει επιλεκτικό χαρακτήρα υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων, δεν αρκεί απλώς να εξεταστεί κατά πόσον υφίσταται παρέκκλιση από τους κανόνες του συστήματος αναφοράς, όπως αυτοί έχουν οριστεί από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος, αλλά πρέπει επίσης να ελεγχθεί αν ο καθορισμός των ορίων ή της δομής του συστήματος αναφοράς έχει συνοχή ή, αντιθέτως, είναι σαφώς αυθαίρετος ή μεροληπτικός με συνέπεια να ευνοούνται οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις, όπερ συμβαίνει εν προκειμένω. Η Επιτροπή εκθέτει ότι, με την απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο έκρινε ότι το επιλεκτικό πλεονέκτημα του οποίου ετύγχαναν ορισμένες εταιρίες ήταν απόρροια του σχεδιασμού του επίμαχου φόρου αυτού καθαυτών. Την ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνει η απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981).
- 49 Κατά το μέρος που η Πολωνική Κυβέρνηση φρονεί ότι ο επίμαχος φορολογικός μηχανισμός δικαιολογείται από την ανάγκη συνεκτιμήσεως της φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι βάση επιβολής φόρου η οποία συνίσταται στον κύκλο εργασιών δεν είναι η ενδεδειγμένη σε ένα τέτοιο πλαίσιο, διότι ένας μεγάλος κύκλος εργασιών είναι δυνατόν να συνδέεται με οικονομικές ζημίες και αντιστρόφως. Το μεγάλο μέγεθος μιας επιχειρήσεως δεν σημαίνει ότι η επιχείρηση αυτή έχει μεγάλη φοροδοτική ικανότητα. Ούτε και η βούληση για πάταξη των πρακτικών φορολογικής βελτιστοποίησης και της φοροαποφυγής, την οποία επίσης επικαλέστηκε η Πολωνική Κυβέρνηση, μπορεί να ληφθεί υπόψη συναφώς, διότι ο κίνδυνος καταστρατηγήσεως των κανόνων προσδιορισμού της βάσεως επιβολής ορισμένου φόρου συγκεκριμενοποιείται μόνο στο πλαίσιο φόρων επιβαλλόμενων επί των κερδών.
- 50 Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η ανάλυσή της δεν θίγει τη φορολογική αυτονομία των κρατών μελών. Η Δημοκρατία της Πολωνίας εξακολουθεί να έχει κυριαρχική εξουσία στον τομέα αυτό, υπό την επιφύλαξη της τηρήσεως των κανόνων της Συνθήκης ΛΕΕ των σχετικών με τις κρατικές ενισχύσεις.
- 51 Όσον αφορά ειδικότερα το ζήτημα του προσδιορισμού του συστήματος αναφοράς, η Επιτροπή εκθέτει ότι, προκειμένου να αποδειχθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός ευνοϊκού φορολογικού μέτρου, θα πρέπει να διαπιστωθεί ποιο είναι αυτό το σύστημα, το οποίο, κατά την Επιτροπή, αποτελείται από ένα συνεκτικό σύνολο κανόνων που έχουν γενική εφαρμογή βάσει αντικειμενικών κριτηρίων τα οποία ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, όπως αυτό έχει οριστεί με βάση τον επιδιωκόμενο σκοπό του συστήματος, και στη συνέχεια να αποδειχθεί ότι το επίμαχο μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα καθόσον εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρήσεων

που τελούν, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενο σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι αντικείμενο του επίμαχου φόρου είναι ο κύκλος εργασιών που προκύπτει από τις λιανικές πωλήσεις και δεδομένου ότι υποκείμενοι στον φόρο είναι οι λιανοπωλητές, έπεται ότι, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με τον εν λόγω φόρο σκοπού, όλοι οι λιανοπωλητές, ανεξαρτήτως του μεγέθους τους, τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Επομένως, σύστημα αναφοράς αποτελεί η φορολόγηση του κύκλου εργασιών που προέρχεται από τις λιανικές πωλήσεις.

52. Εντούτοις, όπως και στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), το σύστημα αναφοράς, όπως εκτέθηκε από την Πολωνική Κυβέρνηση, σχεδιάστηκε σκοπίμως ως σύστημα επιλεκτικού χαρακτήρα, χωρίς τούτο να μπορεί να δικαιολογηθεί από τον επιδιωκόμενο με τον επίμαχο φόρο σκοπό ο οποίος συνίσταται στη δημιουργία εσόδων για το κράτος. Η Επιτροπή δεν παρέβλεψε ότι οι ίδιοι συντελεστές και τα ίδια κλιμάκια ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις λιανικής πώλησεως, αλλά, παρ' όλα αυτά, οι τοπικοί λιανοπωλητές ευνοούνται από την εφαρμογή ενός μέσου πραγματικού συντελεστή που είναι μηδενικός ή πολύ χαμηλότερος από εκείνον που εφαρμόζεται στους λιανοπωλητές με μεγάλο κύκλο εργασιών. Η Επιτροπή επικαλείται συναφώς την περιλαμβανόμενη στην τελική απόφαση, ήτοι στη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, αριθμητική απεικόνιση περί της οποίας έγινε λόγος στη σκέψη 14 ανωτέρω. Ελλείπει βάσιμη αιτιολογήσεως εκ μέρους των πολωνικών αρχών, η λογική βάσει της οποίας έχουν καθοριστεί τα κλιμάκια του φόρου δεν μπορεί παρά να συνίσταται στην ευνοϊκή μεταχείριση των μικρών καταστημάτων λιανικής πώλησεως και στην οικονομική επιβάρυνση των μεγαλύτερων επιχειρήσεων του κλάδου.
53. Το επιχείρημα της Πολωνικής Κυβερνήσεως ότι η προοδευτικότητα του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου δικαιολογείται από τον διττό σκοπό που συνίσταται στον προσπορισμό εσόδων στο κράτος με ταυτόχρονη διασφάλιση της δίκαιης κατανομής του φορολογικού βάρους μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας δεν αφορά το στάδιο κατά το οποίο πρέπει να προσδιοριστεί το φορολογικό σύστημα αναφοράς, αλλά αποτελεί, κατά περίπτωση, δικαιολόγηση η οποία πρέπει να παρέχεται μετά τη διαπίστωση ορισμένης παρεκκλίσεως από το σύστημα αυτό. Εν πάση περιπτώσει, ο εγγενής σκοπός του φόρου που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη δεν είναι η δημιουργία φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι τον σκοπό αυτό επιδιώκει κάθε φόρος, αλλά η φορολόγηση του κύκλου εργασιών του λιανικού εμπορίου, κατά το πρότυπο του φόρου επί των κερδών, ο οποίος έχει ως σκοπό τη φορολόγηση των κερδών. Όπως μνημονεύθηκε στη σκέψη 49 ανωτέρω, σκοπός του επίμαχου φόρου δεν θα μπορούσε εξάλλου να είναι η συνεκτίμηση της φοροδοτικής ικανότητας των διαφόρων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον κλάδο των λιανικών πωλήσεων.
54. Επομένως, ορθώς το σύστημα αναφοράς προσδιορίστηκε, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, ως συνιστάμενο στη φορολόγηση, χωρίς προοδευτική κλίμακα, του προκύπτοντος από τις λιανικές πωλήσεις κύκλου εργασιών, χωρίς εξάλλου να γίνει δεκτό, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Ουγγρική Κυβέρνηση, ότι μέρος του συστήματος αυτού αποτελούσε κάποιος ιδιαίτερος γραμμικός συντελεστής.
55. Επιβάλλεται η εξέταση των επιχειρημάτων που συνοψίστηκαν ανωτέρω.
56. Το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει ότι ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.
57. Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι οι ενισχύσεις τις οποίες αφορά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν περιορίζονται στις επιδοτήσεις, δεδομένου ότι περιλαμβάνουν όχι μόνο θετικές παροχές, όπως είναι οι επιδοτήσεις, αλλά και κρατικές παρεμβάσεις οι οποίες, υπό διάφορες μορφές,

- περιορίζουν τις επιβαρύνσεις που συνήθως βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και οι οποίες, ως εκ τούτου, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της αυτής φύσεως και επιφέρουν ταυτόσημα αποτελέσματα (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* κατά Ανωτάτης Αρχής, 30/59, EU:C:1961:2, σελ. 39, της 2ας Ιουλίου 1974, *Ιταλία κατά Επιτροπής*, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33, της 15ης Μαρτίου 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 13, και της 15ης Νοεμβρίου 2011, *Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar* και *Ηνωμένου Βασιλείου*, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 71).
- 58 Όσον αφορά τον τομέα της φορολογίας, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μέτρο με το οποίο οι δημόσιες αρχές διασφαλίζουν υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14, της 15ης Νοεμβρίου 2011, *Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar* και *Ηνωμένου Βασιλείου*, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72, και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 56).
- 59 Η απόδειξη της υπάρξεως ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως ορισμένων μόνον επιχειρήσεων, ήτοι ο χαρακτηρισμός του επίμαχου μέτρου ως επιλεκτικού, επιβάλλει να καθοριστεί αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο μπορεί να ευνοήσει ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων οι οποίες τελούν, υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (πρβλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 1974, *Ιταλία κατά Επιτροπής*, 173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33· βλ., επίσης, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, *Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar* και *Ηνωμένου Βασιλείου*, C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 75 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 60 Ειδικότερα, σύμφωνα με την παγιωμένη στη νομολογία μέθοδο αναλύσεως, ο χαρακτηρισμός ευνοϊκού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού» προϋποθέτει, πρώτον, τον εκ των προτέρων προσδιορισμό και εξέταση του κοινού ή «κανονικού» φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος [πρβλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57, και της 28ης Ιουνίου 2018, *Andres* (ενεργών υπό την ιδιότητα του συνδίκου πτωχεύσεως της *Heitkamp BauHolding*) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 88 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 61 Ακριβώς σε σχέση με αυτό το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό σύστημα θα πρέπει, δεύτερον, να εκτιμηθεί και, κατά περίπτωση, να στοιχειοθετηθεί ο ενδεχομένως επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος που παρέχεται με το επίμαχο φορολογικό μέτρο, εφόσον αποδειχθεί ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει από το κοινό αυτό σύστημα, διότι εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ οικονομικών φορέων οι οποίοι, υπό το πρίσμα του σκοπού του εφαρμοστέου κοινού ή «κανονικού» φορολογικού συστήματος, τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, *Paint Graphos* κ.λπ., C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49, και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 57). Αντιθέτως, αν προκύψει ότι το φορολογικό πλεονέκτημα (ήτοι η διαφοροποίηση) δικαιολογείται από τη φύση και την εν γένει οικονομία του συστήματος εντός του οποίου εντάσσεται, δεν μπορεί να συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, *Adria-Wien Pipeline* και *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 42, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, σκέψεις 51 και 52, της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, *Πορτογαλία κατά Επιτροπής*, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 52, της 22ας Δεκεμβρίου 2008, *British Aggregates* κατά Επιτροπής, C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 83, και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, *Επιτροπή κατά World Duty Free Group* κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 58 και 60).

- 62 Από τη νομολογία προκύπτει ότι, όταν γίνεται λόγος για τη φύση του «κανονικού» συστήματος, νοείται ο σκοπός για τον οποίο έχει θεσπιστεί, ενώ, όταν γίνεται λόγος για την εν γένει οικονομία του «κανονικού» συστήματος, νοούνται οι κανόνες φορολογήσεως που αυτό προβλέπει (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 81, και της 7ης Μαρτίου 2012, British Aggregates κατά Επιτροπής, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, σκέψη 84). Υπογραμμίζεται ότι η μνημονευθείσα ανωτέρω έννοια του σκοπού ή της φύσεως του «κανονικού» φορολογικού συστήματος αναφέρεται στις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού συστήματος αυτού και δεν αφορά ούτε τις πολιτικές που, αναλόγως της περιπτώσεως, είναι δυνατόν να χρηματοδοτηθούν μέσω των οικονομικών πόρων που διασφαλίζει (όπως εν προκειμένω η χρηματοδότηση μέτρων οικογενειακής πολιτικής), ούτε τους σκοπούς που θα μπορούσαν να επιδιωχθούν μέσω της θεσπίσεως παρεκκλίσεων από το εν λόγω φορολογικό σύστημα.
- 63 Εν προκειμένω, πρέπει αρχικά να εξεταστεί το ζήτημα του προσδιορισμού του «κανονικού» φορολογικού συστήματος σε σχέση με το οποίο θα πρέπει καταρχήν να διερευνηθεί η ύπαρξη ή μη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.
- 64 Στο μέτρο που, στις προσβαλλόμενες αποφάσεις, η Επιτροπή κάνει ειδική αναφορά στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), υπογραμμίζεται ότι οι τρεις φόροι που αποτέλεσαν αντικείμενο των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση εκείνη συνήθεταν από κοινού το γενικό φορολογικό καθεστώς για όλες τις εγκατεστημένες στο Γιβραλτάρ εταιρίες, ενώ, εν προκειμένω, το μέτρο που η Επιτροπή χαρακτήρισε ως κρατική ενίσχυση εντάσσεται στο πλαίσιο ειδικού τομεακού φόρου που αφορά το εμπόριο λιανικής πώλησεως εμπορευμάτων σε ιδιώτες. Επομένως, το «κανονικό» φορολογικό σύστημα δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να υπερβαίνει αυτόν τον τομέα (πρβλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansesstadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 54 έως 63).
- 65 Ορθώς, λοιπόν, η Πολωνική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι φορολογικοί συντελεστές δεν μπορούν να αποκλείονται από το περιεχόμενο ορισμένου φορολογικού συστήματος, όπως έπραξε η Επιτροπή (βλ. αιτιολογικές σκέψεις 22 και 29 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, αιτιολογικές σκέψεις 46 και 49 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως). Ανεξαρτήτως του αν η φορολόγηση γίνεται με ενιαίο συντελεστή ή είναι προοδευτική, το ύψος της επιβαρύνσεως αποτελεί, όπως και η βάση επιβολής του φόρου, η γενεσιουργός αιτία και ο κύκλος των υποκειμένων στον φόρο, τμήμα των θεμελιωδών χαρακτηριστικών του νομικού καθεστώτος ορισμένης φορολογικής επιβαρύνσεως. Όπως υπογραμμίζει η Πολωνική Κυβέρνηση, η ίδια η Επιτροπή επισημαίνει, στο σημείο 134 της ανακοινώσεως σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, ότι, «[σ]την περίπτωση των φόρων [και των τελών], το σύστημα αναφοράς βασίζεται σε στοιχεία όπως η φορολογική βάση, οι υποκείμενοι σε φόρο, η γενεσιουργός αιτία του φόρου και οι φορολογικοί συντελεστές». Εξάλλου, ελλείπει στοιχείων ως προς το ύψος της επιβαρύνσεως που θα παρείχαν τη δυνατότητα να διαπιστωθεί ποια είναι η εν γένει οικονομία του «κανονικού» συστήματος, είναι αδύνατο να εξεταστεί αν υφίσταται παρέκκλιση που παρέχει πλεονέκτημα υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, C-88/03, EU:C:2006:511, σκέψη 56, και της 7ης Μαρτίου 2012, British Aggregates κατά Επιτροπής, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, σκέψη 52). Για τον λόγο αυτό και εφόσον συντρέχει περίπτωση, αν, στο πλαίσιο του ίδιου φόρου, εφαρμόζονται σε ορισμένες επιχειρήσεις φορολογικοί συντελεστές, συμπεριλαμβανομένων των φοροαπαλλαγών, που διαφέρουν από εκείνους που εφαρμόζονται σε άλλες, θα πρέπει να διαπιστωθεί ποια είναι η «κανονική» κατάσταση ως προς το εν λόγω ζήτημα, η οποία αποτελεί μέρος του «κανονικού» συστήματος, ειδάλλως η μέθοδος που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 60 και 61 ανωτέρω δεν θα μπορέσει να εφαρμοστεί.
- 66 Από τις προσβαλλόμενες αποφάσεις και από την επιχειρηματολογία που προέβαλε προς άμυνά της η Επιτροπή προκύπτει κατά τα λοιπά ότι η τελευταία επιχειρήσεως να προσδιορίσει ως σημείο αναφοράς ένα «κανονικό» σύστημα με ορισμένη δομή φορολογήσεως. Μεταξύ άλλων, από τις αιτιολογικές σκέψεις 26 και 32 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης

προσβαλλομένης αποφάσεως, και από τις αιτιολογικές σκέψεις 47, 49 και 54 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, προκύπτει ότι, κατά την Επιτροπή, ως τέτοιο σύστημα θα έπρεπε να νοηθεί εκείνο στο πλαίσιο του οποίου ο κύκλος εργασιών των λιανοπωλητών φορολογείται με ενιαίο συντελεστή από το πρώτο PLN (ήτοι με γραμμικό συντελεστή). Η Επιτροπή εκθέτει εξάλλου ότι, προς λύπη της, οι πολωνικές αρχές δεν της προσδιόρισαν κάποια τιμή για τον ενιαίο αυτό συντελεστή (αιτιολογική σκέψη 26 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, και αιτιολογική σκέψη 47 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως) και μάλιστα εκτίμησε ότι ως τέτοια τιμή θα έπρεπε να νοηθεί ο ανώτατος συντελεστής 1,4 % ή ο υψηλότερος μέσος πραγματικός συντελεστής που διαπιστώθηκε για τους υποκειμένους στον φόρο (αιτιολογική σκέψη 51 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως). Επιβάλλεται ωστόσο η διαπίστωση ότι το «κανονικό» σύστημα με ενιαίο συντελεστή περί του οποίου έκανε λόγο η Επιτροπή σε ορισμένα σημεία των προσβαλλομένων αποφάσεων είναι ένα υποθετικό σύστημα το οποίο δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη. Πράγματι, η εξέταση του επιλεκτικού ή μη χαρακτήρα ορισμένου φορολογικού πλεονεκτήματος, η οποία διενεργείται στο δεύτερο στάδιο της μεθόδου που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 60 και 61 ανωτέρω, πρέπει να έχει ως βάση της τα υπαρκτά χαρακτηριστικά του «κανονικού» φορολογικού συστήματος στο οποίο εντάσσεται το επίμαχο πλεονέκτημα, όπως αυτά έχουν προσδιοριστεί κατά το πρώτο στάδιο της εν λόγω μεθόδου, και όχι υποθετικές περιπτώσεις στις οποίες δεν στηρίχθηκε η αρμόδια αρχή.

- 67 Επομένως, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, η Επιτροπή προσδιόρισε ένα «κανονικό» σύστημα είτε ελλιπές, χωρίς φορολογικούς συντελεστές, είτε υποθετικό, με ενιαίο φορολογικό συντελεστή, υποπίπτοντας κατά τον τρόπο αυτό σε πλάνη περί το δίκαιο.
- 68 Λαμβανομένων υπόψη της τομεακής φύσεως του επίμαχου φόρου και της απουσίας διαφοροποιημένων βαθμίδων συντελεστών για ορισμένες επιχειρήσεις, το μόνο «κανονικό» σύστημα στο οποίο μπορούσε εν προκειμένω να στηριχθεί η Επιτροπή ήταν, όπως υποστηρίζει η Πολωνική Κυβέρνηση, ο φόρος στον τομέα του λιανικού εμπορίου αυτός καθαυτός, με τη δομή του η οποία περιλάμβανε προοδευτική κλίμακα συντελεστών και αντίστοιχα κλιμάκια κύκλου εργασιών, συμπεριλαμβανομένου ωστόσο, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Κυβέρνηση αυτή, του αφορολόγητου ορίου για το τμήμα του κύκλου εργασιών μεταξύ 0 και 17 εκατομμυρίων PLN, δεδομένου ότι το αφορολόγητο όριο αυτό αποτελεί de facto μέρος της δομής της φορολογήσεως και ότι η αντίστοιχη δραστηριότητα, καίτοι απαλλάσσεται από τον φόρο, εμπίπτει στο τομεακό πεδίο εφαρμογής του.
- 69 Εντούτοις, μολονότι η Επιτροπή υπέπεσε σε πλάνη σχετικά με τον προσδιορισμό του εφαρμοστέου «κανονικού» φορολογικού συστήματος, πρέπει να εξεταστεί αν το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε δικαιολογείται από άλλους λόγους που παρατίθενται στις προσβαλλόμενες αποφάσεις και καθιστούν δυνατή τη διαπίστωση της υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων.
- 70 Πράγματι, η Επιτροπή δεν περιορίστηκε στην εκτίμηση ότι η προοδευτική δομή του επίμαχου φόρου συνιστούσε παρέκκλιση από ορισμένο «κανονικό» σύστημα, το οποίο εν προκειμένω προσδιορίστηκε κατά τρόπο ελλιπή ή υποθετικό, αλλά επίσης αιτιολόγησε, κατ' ουσίαν, τη διαπίστωση της υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ των επιχειρήσεων με χαμηλό κύκλο εργασιών στηριζόμενη στην απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), η οποία αφορούσε φορολογικό σύστημα συνεπαγόμενο αφ' εαυτού δυσμενείς διακρίσεις υπό το πρίσμα του σκοπού που θεωρούνταν ότι επιδίωκε, δηλαδή υπό το πρίσμα της φύσεώς του. Στην υπό κρίση περίπτωση, η Επιτροπή εκτίμησε ότι η δομή του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου, με τους προβλεπόμενους προοδευτικούς συντελεστές και τα αντίστοιχα κλιμάκια κύκλου εργασιών, αντέβαινε στον επιδιωκόμενο με τον εν λόγω φόρο σκοπό και συνεπαγόταν στο πλαίσιο αυτό δυσμενείς διακρίσεις μεταξύ των επιχειρήσεων του οικείου κλάδου. Επομένως, πρέπει να ελεγχθεί αν η εκτίμηση αυτή είναι ορθή.

- 71 Συγκεκριμένα, στην αιτιολογική σκέψη 23 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, και στην αιτιολογική σκέψη 46 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή επισήμανε ότι «[ήταν] επίσης αναγκαίο να εκτιμηθεί κατά πόσον τα όρια του εν λόγω συστήματος [είχαν] σχεδιαστεί από το κράτος μέλος κατά τρόπο συνεπή ή, αντίθετα, κατά τρόπο σαφώς αυθαίρετο ή μεροληπτικό, ούτως ώστε να ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων». Στην αιτιολογική σκέψη 47 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, σημείωσε ότι το επίμαχο σύστημα «υπέβαλλε τις επιχειρήσεις με μικρότερο κύκλο εργασιών σε χαμηλότερο μέσο πραγματικό φορολογικό συντελεστή σε σχέση με επιχειρήσεις με υψηλότερο κύκλο εργασιών [...], παρόλο που αμφότεροι οι τύποι επιχειρήσεων ασχολούνται με την ίδια δραστηριότητα». Στις αιτιολογικές σκέψεις 28 και 29 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, επισήμανε ότι «δεδηλωμένος σκοπός του φόρου ήταν η συλλογή εσόδων για τον γενικό προϋπολογισμό», ότι «[υπό] το πρίσμα του σκοπού αυτού, η Επιτροπή εκτιμ[ούσε] ότι όλοι οι λιανοπωλητές τελού[σαν] σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, ανεξαρτήτως του κύκλου εργασιών τους», ότι «[ε]πομένως, προ[έκυπτε] ότι η Πολωνία [είχε] σχεδ[ιάσει] σκόπιμα τον φόρο ώστε να ευνοεί κατά τρόπο αυθαίρετο ορισμένες επιχειρήσεις» και ότι «[τ]ο σύστημα [ήταν] εκ προθέσεως επιλεκτικό κατά τρόπο μη δικαιολογούμενο από τον σκοπό του φόρου». Η αιτιολογική σκέψη 49 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, περιλαμβάνει παρόμοιες εκτιμήσεις, πλην όμως με την επισήμανση, όπως και στην αιτιολογική σκέψη 44 της ίδιας αποφάσεως, ότι ο σκοπός του φόρου ήταν «η φορολόγηση του κύκλου εργασιών όλων των φορέων του λιανικού εμπορίου».
- 72 Εντούτοις, πρώτον, ο σκοπός που ταυτοποιήθηκε με την απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι με την πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση, στις αιτιολογικές της σκέψεις 28 και 29, και συγκεκριμένα η συλλογή εσόδων για τον γενικό προϋπολογισμό, αποτελεί, όπως η ίδια η Επιτροπή επισήμανε με τα υπομνήματά της αντικρούσεως, κοινό σκοπό όλων των φόρων, πλην των φόρων υπέρ τρίτων, οι οποίοι συνθέτουν το ουσιώδες τμήμα των φορολογικών συστημάτων και είναι αφ' εαυτού ανεπαρκής για τον προσδιορισμό της φύσεως των διαφόρων φόρων, για παράδειγμα αναλόγως της κατηγορίας υποκειμένων στον φόρο την οποία αφορούν, αναλόγως του αν είναι γενικοί ή τομεακοί ή αναλόγως του συγκεκριμένου σκοπού που επιδιώκουν, φερ' ειπείν όσον αφορά τους φόρους που αποσκοπούν στον περιορισμό ορισμένων περιβαλλοντικών ζημιών (οικολογικοί φόροι). Κατά τα λοιπά, η προοδευτική δομή των συντελεστών ενός φόρου δεν μπορεί, αυτή καθαυτή, να αντιβαίνει στον σκοπό της συλλογής δημοσιονομικών εσόδων.
- 73 Δεύτερον, ο σκοπός που ταυτοποιήθηκε με την τελική απόφαση, ήτοι με τη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, στις αιτιολογικές της σκέψεις 44 και 49, και συγκεκριμένα η φορολόγηση του κύκλου εργασιών όλων των επιχειρήσεων του οικείου κλάδου επίσης δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη. Κανένα στοιχείο της δικογραφίας δεν καθιστά δυνατή τη διαπίστωση ότι ο Πολωνός νομοθέτης είχε τέτοια πρόθεση. Αντιθέτως, τόσο από την αιτιολογική έκθεση του σχεδίου νόμου για τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου (πρβλ. την ενότητα με τίτλο «η φορολογική υποχρέωση και οι φορολογικοί συντελεστές») όσο και από τις παρατηρήσεις των πολωνικών αρχών κατά τη διάρκεια κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας η οποία κατέληξε στην έκδοση της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως (πρβλ. αιτιολογική σκέψη 27 της αποφάσεως αυτής), προκύπτει ότι σκοπός ήταν η καθιέρωση ενός τομεακού φόρου διαπνεόμενου από μια λογική φορολογικής αναδιανομής.
- 74 Από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ειδικότερα ότι με τον νόμο για τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου καθιερώθηκε φόρος επί του κύκλου εργασιών των λιανοπωλητών, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής των τελευταίων, για τις εκ μέρους τους πωλήσεις εμπορευμάτων προς ιδιώτες, συναρτώμενος προς μια λογική αναδιανομής. Ο επίμαχος φόρος, μολονότι παρουσιάστηκε ως μέσο για τη χρηματοδότηση μέτρων οικογενειακής πολιτικής, προοριζόταν να δημιουργήσει έσοδα για τον γενικό προϋπολογισμό. Δεν προβλήθηκε κανένας άλλος ιδιαίτερος σκοπός συνιστάμενος, για παράδειγμα, στην αντιστάθμιση ή στην αποτροπή της επελεύσεως τυχόν αρνητικών επιπτώσεων που θα μπορούσαν να προκύψουν από τη σχετική δραστηριότητα.

- 75 Εξάλλου, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η εν γένει οικονομία του επίμαχου φόρου, η οποία χαρακτηρίζεται από την προοδευτική δομή της φορολογήσεως, τελούσε εξ ορισμού σε συνοχή με τον σκοπό αυτό, έστω και αν ο επίμαχος φόρος αποτελούσε φόρο επί του κύκλου εργασιών. Πράγματι, μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ότι, κατά τεκμήριο, μια επιχείρηση με μεγάλο κύκλο εργασιών μπορεί, χάρη σε διάφορες οικονομίες κλίμακας, να έχει έξοδα που είναι αναλογικώς χαμηλότερα από εκείνα που φέρει μια επιχείρηση με μικρότερο κύκλο εργασιών –δεδομένου ότι οι σταθερές μοναδιαίες δαπάνες (για παράδειγμα κτίρια, φόροι ακινήτων, εξοπλισμός, έξοδα προσωπικού) και οι μεταβλητές μοναδιαίες δαπάνες (για παράδειγμα εφοδιασμός με πρώτες ύλες) μειώνονται αναλόγως του όγκου της δραστηριότητας– και, επομένως, μπορεί να διαθέτει αναλογικά μεγαλύτερο διαθέσιμο εισόδημα που την καθιστά ικανή να καταβάλλει αναλογικά υψηλότερα ποσά στο πλαίσιο φόρου επί του κύκλου εργασιών.
- 76 Συνεπώς, πρέπει να γίνουν δεκτά τα όσα υποστηρίζει κατ' ουσίαν η Πολωνική Κυβέρνηση, και συγκεκριμένα ότι σκοπός του ως άνω φόρου ήταν η καθιέρωση τομεακής φορολογήσεως, σύμφωνης προς μια λογική αναδιανομής, με αντικείμενο τον κύκλο εργασιών των λιανοπωλητών.
- 77 Επομένως, εν προκειμένω, η Επιτροπή υπέπεσε σε περαιτέρω πλάνη, καθόσον δέχθηκε ως σκοπό του φόρου επί του λιανικού εμπορίου έναν σκοπό διαφορετικό από εκείνον τον οποίο είχαν καθορίσει οι πολωνικές αρχές.
- 78 Η δεύτερη αυτή πλάνη στην οποία υπέπεσε η Επιτροπή συνδέεται εξάλλου με την πρώτη, δεδομένου ότι ο σκοπός της φορολογήσεως του κύκλου εργασιών «όλων των επιχειρήσεων» του οικείου κλάδου, στον οποίο στήριξε την εκτίμησή της, καταδεικνύει στην πραγματικότητα ότι, κατά την αντίληψή της, δεν υφίστατο αφορολόγητο όριο και ίσχυε ενιαίος φορολογικός συντελεστής, εκτίμηση που αντιστοιχεί στο υποθετικό φορολογικό σύστημα το οποίο επιχείρησε να προσδιορίσει, όπως προκύπτει από τις πανομοιότυπες τελευταίες περιόδους της αιτιολογικής σκέψεως 32 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, και της αιτιολογικής σκέψεως 54 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, που παρατίθενται κατωτέρω:
- «[Το σύστημα αναφοράς] συνίσταται στην επιβολή ενός ενιαίου φορολογικού συντελεστή επί των λιανικών πωλήσεων όλων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα του λιανικού εμπορίου στην Πολωνία [(γραμμικός συντελεστής)].»
- 79 Στο παρόν στάδιο της εξετάσεως, εγείρεται το ζήτημα αν η Επιτροπή, παρά τη διττή πλάνη ως προς τον προσδιορισμό του συστήματος αναφοράς και του σκοπού του, η οποία διαπιστώθηκε ανωτέρω, εντόπισε εντούτοις βασίμως στοιχεία του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου αποδεικνύοντα την ύπαρξη επιλεκτικών πλεονεκτημάτων, υπό το πρίσμα του συστήματος αναφοράς και του σκοπού του, περί των οποίων έγινε λόγος στις σκέψεις 68 και 76 ανωτέρω, όπως προκύπτουν από την πολωνική νομοθεσία. Πιο συγκεκριμένα, εγείρεται το ζήτημα αν η Επιτροπή απέδειξε ότι η επιλεγείσα από τις πολωνικές αρχές δομή φορολογήσεως ήταν αντίθετη προς τον σκοπό του συστήματος αυτού.
- 80 Υπενθυμίζεται ότι ο δικαστής της Ένωσης έχει επανειλημμένως αποφανθεί επί της υπάρξεως ή μη επιλεκτικών πλεονεκτημάτων στο πλαίσιο φορολογικών συστημάτων ή, γενικότερα, συστημάτων υποχρεωτικών εισφορών, τα οποία χαρακτηρίζονταν από την ύπαρξη κανόνων για τη διαφοροποίηση των εισφορών αυτών αναλόγως της καταστάσεως των υποχρέων. Συναφώς, το γεγονός ότι ορισμένος φόρος χαρακτηρίζεται από προοδευτική δομή φορολογήσεως, από αφορολόγητα όρια, από ανώτατα όρια φορολογήσεως ή άλλους μηχανισμούς διαφοροποιήσεως και ότι από τα στοιχεία αυτά προκύπτουν πραγματικά επίπεδα φορολογήσεως που διαφέρουν αναλόγως του μεγέθους της φορολογητέας βάσεως των υποκειμένων στον φόρο ή αναλόγως των παραμέτρων των προμνησθέντων μηχανισμών διαφοροποιήσεως δεν απηχεί οπωσδήποτε, όπως προκύπτει από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 58 έως 62 ανωτέρω, την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων.

- 81 Η ως άνω διαπίστωση επιβεβαιώνεται από διάφορα συγκεκριμένα παραδείγματα που συνδέονται με το μνημονεύομενο στη σκέψη 79 ανωτέρω ζήτημα, χάρη στα οποία καθίσταται δυνατό να προσδιοριστεί υπό ποιες περιστάσεις μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη παρεκκλίσεως από την εφαρμογή του «κανονικού» συστήματος λόγω της αντιθέσεως ορισμένου μέτρου διαφοροποιήσεως του επίμαχου φόρου προς τη φύση του συστήματος αυτού, ήτοι προς τον σκοπό του.
- 82 Συγκεκριμένα, όσον αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες διαπιστώθηκε τέτοια παρέκκλιση, με τις αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2001, *Adria-Wien Pipeline* και *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψεις 49 έως 55), της 22ας Δεκεμβρίου 2008, *British Aggregates* κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψεις 86 και 87), της 26ης Απριλίου 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά *Government of Gibraltar* και *Ηνωμένου Βασιλείου* (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 85 έως 108), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 58 έως 94, σε συνδυασμό με τη σκέψη 123), εκ των οποίων η πρώτη αφορούσε θέσπιση ανώτατου ορίου φορολογήσεως, οι τρεις επόμενες την εφαρμογή φοροαπαλλαγών και η τελευταία τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τους επιδιωκόμενους με τους οικείους φόρους σκοπούς οι οποίοι συνίσταντο, όσον αφορά τις τρεις πρώτες αποφάσεις, στην αντιστάθμιση αρνητικών εξωτερικότητων, ιδίως στον τομέα του περιβάλλοντος, όσον αφορά την επόμενη απόφαση, στην καθιέρωση γενικού συστήματος φορολογήσεως όλων των επιχειρήσεων και, όσον αφορά την τελευταία απόφαση, στην απόσβεση, για τους σκοπούς υπολογισμού του φόρου εταιριών, της υπεραξίας από την κτήση στοιχείων ενεργητικού επιχειρήσεων υπό ορισμένες περιστάσεις, έκρινε ότι τα πλεονεκτήματα που επιφυλάσσονταν σε ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων οι οποίες τελούσαν σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα των ανωτέρω σκοπών είχαν, εκ του λόγου αυτού, επιλεκτικό χαρακτήρα.
- 83 Από τις αποφάσεις αυτές προκύπτει ότι, ανεξαρτήτως του ότι ο σκοπός του φόρου ενσωματώνει επιδίωξη συνδεόμενη με τις επιπτώσεις της δραστηριότητας των υποκειμένων στον φόρο επιχειρήσεων, ότι το πλεονέκτημα αφορά συγκεκριμένο οικονομικό κλάδο σε σχέση με τις λοιπές υποκειμένες στον φόρο επιχειρήσεις ή μια συγκεκριμένη μορφή εκμεταλλεύσεως των επιχειρήσεων, ή ακόμη ότι το πλεονέκτημα μπορεί εν δυνάμει να ισχύσει για κάθε υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση, αν το πλεονέκτημα αυτό συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση αντίθετη προς τον σκοπό του φόρου, έχει επιλεκτικό χαρακτήρα. Ωστόσο, στον ίδιο τον σκοπό ενός φόρου είναι δυνατόν να συμπεριλαμβάνεται μηχανισμός διαφοροποιήσεως που αποσκοπεί στην κατανομή του φορολογικού βάρους ή στον περιορισμό των επιπτώσεών του. Επίσης είναι δυνατόν να λαμβάνονται υπόψη ειδικές περιπτώσεις που διαφοροποιούν ορισμένους υποκειμένους στον φόρο από άλλους, χωρίς τούτο να θίγει τον σκοπό του φόρου.
- 84 Συναφώς, στην απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, *Adria-Wien Pipeline* και *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψεις 33 έως 36), που μνημονεύεται στη σκέψη 82 ανωτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι η επιστροφή μέρους των φόρων επί της καταναλωθείσας από τις επιχειρήσεις ενέργειας, η οποία ίσχυε όταν οι φόροι αυτοί υπερέβαιναν ορισμένο κατώτατο όριο της καθαρής αξίας της παραγωγής των εν λόγω επιχειρήσεων, δεν συνιστούσε κρατική ενίσχυση, υπό τον όρο ότι μπορούσε να εφαρμοστεί σε όλες τις υποκειμένες στους εν λόγω φόρους επιχειρήσεις ανεξαρτήτως του αντικειμένου των δραστηριοτήτων τους, μολονότι ήταν δυνατόν να οδηγήσει σε διαφορετικά επίπεδα φορολογήσεως μεταξύ επιχειρήσεων οι οποίες κατανάλωναν την ίδια ποσότητα ενέργειας.
- 85 Ομοίως, με την απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά *Government of Gibraltar* και *Ηνωμένου Βασιλείου* (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 77 έως 83), που μνημονεύεται στη σκέψη 82 ανωτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα πλεονεκτήματα που ήταν δυνατόν να προκύψουν από τον καθορισμό, σε ποσοστό 15% επί των κερδών, γενικού ανώτατου ορίου φορολογήσεως στο πλαίσιο δύο φόρων εταιριών οι οποίοι δεν είχαν ως βάση επιβολής τα

κέρδη, με αποτέλεσμα επιχειρήσεις με την ίδια φορολογητέα βάση να ενδέχεται να καταβάλλουν διαφορετικό φόρο, είχαν καθοριστεί βάσει αντικειμενικών κριτηρίων και ανεξάρτητων από τις επιλογές των οικείων επιχειρήσεων και, επομένως, δεν ήταν επιλεκτικά.

- 86 Με την απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, *Paint Graphos* κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 48 έως 62), το Δικαστήριο έκρινε ότι, στο πλαίσιο φόρου επί των εταιρικών κερδών ο οποίος αποτελούσε το «κανονικό» σύστημα στην υπόθεση αυτή, η πλήρης απαλλαγή που ίσχυε για τις συνεταιριστικές εταιρίες δεν αποτελούσε επιλεκτικό πλεονέκτημα, διότι αυτές δεν τελούσαν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση με τις εμπορικές εταιρίες, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεδειγμένα δραστηριοποιούνταν υπό όρους συμφυείς προς τη λογική των συνεταιριστικών οργανώσεων, η οποία συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, περιθώριο κέρδους σαφώς χαμηλότερο αυτού των κεφαλαιουχικών εταιριών.
- 87 Με την απόφαση της 29ης Μαρτίου 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψεις 37 έως 44), το Δικαστήριο έκρινε, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την ιδιαίτερη κατάσταση ορισμένων επιχειρήσεων, ότι ενιαίος μηχανισμός διακανονισμού παλαιών φορολογικών διαφορών, στον οποίο είχαν πρόσβαση επιχειρήσεις ανταποκρινόμενες σε αντικειμενικά κριτήρια που δεν τις περιήγαν σε πραγματική και νομική κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των λοιπών επιχειρήσεων, δεν συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα, ακόμη και αν μπορούσε να έχει ως συνέπεια οι υπαγόμενες στον εν λόγω μηχανισμό επιχειρήσεις να καταβάλλουν λιγότερους φόρους, *ceteris paribus*, σε σύγκριση με άλλες.
- 88 Ομοίως, με την απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), η οποία μνημονεύθηκε στη σκέψη 82 ανωτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι, στο πλαίσιο φόρου επί των εμπορικών καταστημάτων, η βάση επιβολής του οποίου συνίστατο κατ' ουσίαν στην επιφάνεια πωλήσεως και ο οποίος αποσκοπούσε στη διόρθωση και την αντιστάθμιση των αρνητικών εξωτερικοτήτων στον τομέα του περιβάλλοντος και της χωροταξίας, η μείωση κατά 60 % της φορολογικής βάσεως ή η πλήρης απαλλαγή που ίσχυε για τα καταστήματα που ασκούσαν ορισμένες δραστηριότητες, καθώς και για εκείνα των οποίων η επιφάνεια πωλήσεως ήταν μικρότερη ενός δεδομένου ορίου δεν συνιστούσαν κρατικές ενισχύσεις, εφόσον αποδεικνυόταν ότι τα διάφορα αυτά καταστήματα τελούσαν όντως σε κατάσταση διαφορετική από εκείνη των λοιπών καταστημάτων που υπέκειντο στον φόρο, λαμβανομένων υπόψη των επιπτώσεων που ο επίμαχος φόρος αποσκοπούσε να διορθώσει και να αντισταθμίσει, δηλαδή υπό το πρίσμα των σκοπών του συγκεκριμένου φόρου.
- 89 Τα ανωτέρω παραδείγματα επιβεβαιώνουν ότι υπάρχουν φόροι των οποίων η φύση δεν αποκλείει τη δυνατότητα να περιλαμβάνουν μηχανισμούς διαφοροποιήσεως, ακόμη και απαλλαγές, χωρίς πάντως οι εν λόγω μηχανισμοί να συνεπάγονται την παροχή επιλεκτικών πλεονεκτημάτων. Εν συνόψει, τέτοιοι φόροι δεν έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα αν, πρώτον, οι προβλεπόμενες διαφορές ως προς τη φορολόγηση και τα πλεονεκτήματα που μπορούν να προκύψουν εξ αυτών, ακόμη και αν δικαιολογούνται αποκλειστικώς από τη λογική της κατανομής των φορολογικών βαρών μεταξύ των φορολογουμένων, απορρέουν απλώς και μόνον από την εφαρμογή, χωρίς παρεκκλίσεις, του «κανονικού» συστήματος, αν, δεύτερον, συγκρίσιμες καταστάσεις αντιμετωπίζονται με συγκρίσιμο τρόπο και, τρίτον, αν οι μηχανισμοί διαφοροποιήσεως δεν αντιβαίνουν στον σκοπό του οικείου φόρου. Ομοίως, τυχόν ειδικές διατάξεις θεσπισθείσες για ορισμένες επιχειρήσεις λόγω της συγκεκριμένης καταστάσεώς τους, οι οποίες προβλέπουν για τις επιχειρήσεις αυτές διαφοροποίηση κατά τον καθορισμό του φόρου, ακόμη και απαλλαγή από τον φόρο, δεν πρέπει να ερμηνεύονται ως στοιχειοθετούσες επιλεκτικό πλεονέκτημα, αν οι εν λόγω διατάξεις δεν αντιβαίνουν στον σκοπό του επίμαχου φόρου. Συναφώς, το γεγονός ότι ορισμένο μέτρο μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στους φορολογούμενους που πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής του δεν μπορεί αφ' εαυτού να προσδώσει στο εν λόγω μέτρο επιλεκτικό χαρακτήρα (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά *World Duty Free Group* κ.λπ., C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τέτοιοι μηχανισμοί πληρούν την προϋπόθεση περί συμβατού με τη φύση και την εν γένει οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσονται, όπως η προϋπόθεση αυτή μνημονεύθηκε στη σκέψη 61 ανωτέρω.

- 90 Αντιθέτως, αν επιχειρήσεις που τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του επιδιωκόμενου με τον φόρο σκοπού ή της λογικής βάσει της οποίας δικαιολογείται η διαφοροποίηση του εν λόγω φόρου δεν τυγχάνουν ίσης μεταχειρίσεως στο πλαίσιο αυτό, η διάκριση αυτή συνεπάγεται επιλεκτικό πλεονέκτημα δυνάμενο να αποτελέσει κρατική ενίσχυση εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 91 Ως εκ τούτου, ειδικότερα, οι προοδευτικές δομές φορολογήσεως, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προβλέπουν σημαντικά αφορολόγητα όρια, οι οποίες δεν αποτελούν εξαιρέσεις στα φορολογικά συστήματα των κρατών μελών, δεν συνεπάγονται αφ' εαυτών την ύπαρξη στοιχείων κρατικών ενισχύσεων. Στην ανακοίνωση σχετικά με την έννοια της κρατικής ενισχύσεως, η Επιτροπή επισημαίνει συναφώς, στη σκέψη 139, ότι η προοδευτικότητα ορισμένου φόρου εισοδήματος μπορεί να δικαιολογείται από την αναδιανεμητική λειτουργία που έχει ο φόρος αυτός. Εντούτοις, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η εκτίμηση αυτή θα πρέπει να περιοριστεί, όπως έπραξε η Επιτροπή με τις αιτιολογικές σκέψεις 58 και 59 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, στους φόρους εισοδήματος και να αποκλειστεί για φόρους που αφορούν τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων και όχι το καθαρό εισόδημά τους ή τα κέρδη τους. Πράγματι, από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 58 έως 62 ανωτέρω δεν προκύπτει ότι, προκειμένου να αποτραπεί ο χαρακτηρισμός μέτρου διαφοροποίησης ενός φόρου ως επιλεκτικού πλεονεκτήματος, τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν κριτήρια διαφοροποίησης που επιδιώκουν συγκεκριμένους μόνο σκοπούς, όπως η αναδιανομή του πλούτου ή η αντιστάθμιση και η αποτροπή ορισμένων αρνητικών επιπτώσεων που θα μπορούσαν να προκύψουν από τη σχετική δραστηριότητα. Αναγκαία, αντιθέτως, προϋπόθεση είναι να μην έχει η επιδιωκόμενη διαφοροποίηση αυθαίρετο χαρακτήρα, προϋπόθεση η οποία δεν συνέτρεχε στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2008, *British Aggregates κατά Επιτροπής* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), που μνημονεύθηκε στη σκέψη 82 ανωτέρω, να εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις και να εξακολουθεί να είναι σύμφωνη προς τον σκοπό του επίμαχου φόρου. Παραδείγματος χάριν, οι μνημονευθέντες στις σκέψεις 84, 85 και 87 ανωτέρω μηχανισμοί διαφοροποίησης, τους οποίους το Δικαστήριο χαρακτήρισε ως μη επιλεκτικού χαρακτήρα, δεν ανταποκρίνονταν σε μια λογική φορολογήσεως τελούσας σε αναλογία προς τις αρνητικές εξωτερικότητες, ούτε εξάλλου σε μια λογική αναδιανομής, αλλά εξυπηρετούσαν άλλους σκοπούς. Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 75 ανωτέρω, δεν αποκλείεται η περίπτωση να μπορεί μια λογική αναδιανομής να δικαιολογήσει επίσης την προοδευτικότητα ενός φόρου επί του κύκλου εργασιών, όπως ορθώς υποστηρίζει εν προκειμένω η Πολωνική Κυβέρνηση. Μια λογική αναδιανομής μπορεί εξάλλου να δικαιολογήσει την πλήρη απαλλαγή ορισμένων επιχειρήσεων από τον φόρο, όπως καταδεικνύει η υπόθεση που μνημονεύθηκε στη σκέψη 86 ανωτέρω.
- 92 Ως εκ τούτου, στην περίπτωση φόρου επί του κύκλου εργασιών, κριτήριο διαφοροποίησης υπό τη μορφή προοδευτικής φορολογήσεως με αφετηρία ορισμένο κατώτατο όριο, ακόμη και υψηλό, το οποίο μπορεί να απηχεί τη βούληση να φορολογείται η δραστηριότητα μιας επιχειρήσεως μόνον εφόσον η δραστηριότητα αυτή εμφανίζει όντως σημαντικό μέγεθος δεν συνεπάγεται, αυτό καθαυτό, την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος.
- 93 Επομένως, από τις σκέψεις 79 έως 92 ανωτέρω προκύπτει ότι η Επιτροπή δεν μπόρεσε ορθώς κατά νόμο να συναγάγει αποκλειστικώς και μόνον από την προοδευτική δομή του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου την ύπαρξη επιλεκτικών πλεονεκτημάτων συνδεόμενων με τον νέο αυτό φόρο.
- 94 Εντούτοις, αν ήθελε διαπιστωθεί ότι με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις η Επιτροπή απέδειξε ότι η προοδευτική δομή φορολογήσεως, όπως συγκεκριμένα επελέγη, θεσπίστηκε κατά τρόπο που να καθιστά σε μεγάλο βαθμό άνευ περιεχομένου τον σκοπό του επίμαχου φόρου, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι το πλεονέκτημα που μπορούν να αντλήσουν από την εν λόγω δομή οι επιχειρήσεις στις οποίες επιβάλλεται μηδενικός ή ελάχιστος φόρος σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις έχει επιλεκτικό χαρακτήρα.

- 95 Προς τον σκοπό αυτό, πρέπει να εξεταστεί αν η Επιτροπή, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, απέδειξε τα ανωτέρω.
- 96 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, η Επιτροπή περιορίστηκε στην εκτίμηση ότι γενεσιουργός του επιλεκτικού πλεονεκτήματος αιτία ήταν ο κανόνας της προοδευτικής φορολογήσεως αυτός καθαυτόν (αιτιολογικές σκέψεις 32 και 37 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, αιτιολογικές σκέψεις 47, 49 και 54 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως), διαπίστωση η οποία, λαμβανομένων υπόψη όσων επισημάνθηκαν στη σκέψη 92 ανωτέρω, ενέχει πλάνη περί το δίκαιο.
- 97 Μόνο στην αιτιολογική σκέψη 51 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως, η Επιτροπή προέβαλε στοιχεία που θα μπορούσαν να τείνουν να αποδείξουν ότι η προοδευτική δομή που επελέγη εν προκειμένω για τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου δεν ήταν συμβατή με τον σκοπό του, όπως αυτός μνημονεύθηκε στη σκέψη 76 ανωτέρω. Πράγματι, στην αιτιολογική σκέψη αυτή η Επιτροπή επισήμανε ότι από διάφορα δημοσίως προσβάσιμα δεδομένα είχε κατ' ουσίαν συναγάγει ότι, τον Σεπτέμβριο του 2016, μόνον 109 υποκείμενοι στον φόρο επί των 200 000 επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα του λιανικού εμπορίου είχαν υπερβεί, κατά περίπου 4 εκατομμύρια ευρώ, το κατώτατο όριο μηνιαίου κύκλου εργασιών 17 εκατομμυρίων PLN με αφετηρία το οποίο φορολογούνταν ο κύκλος εργασιών.
- 98 Ωστόσο, το μεμονωμένο αυτό πραγματικό στοιχείο, το οποίο, όπως οι διάδικοι επιβεβαίωσαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, δεν συζητήθηκε με τις πολωνικές αρχές κατά τη διάρκεια κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, δεν συνδέθηκε με άλλον συλλογισμό πέραν εκείνου που αφορούσε τον κανόνα της προοδευτικής φορολογήσεως αυτόν καθαυτόν και, επομένως, είναι, εν πάση περιπτώσει, ανεπαρκές προκειμένου να αποτελέσει αιτιολόγηση ικανή να αποδείξει ότι η προοδευτική δομή που επελέγη εν προκειμένω για τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου δεν ήταν συμβατή με τον σκοπό του φόρου αυτού.
- 99 Εξάλλου, η Επιτροπή βεβαίως εξέθεσε, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, ότι η προοδευτική δομή του φόρου στον τομέα του λιανικού εμπορίου είχε ως αποτέλεσμα τη διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεων που τελούν σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, δηλαδή ότι κατέληγε σε δυσμενή διάκριση. Πλην όμως, στο πλαίσιο αυτό επικεντρώθηκε, έστω και αν παρέσχε συγκεκριμένα παραδείγματα συναφώς, μόνο στην ύπαρξη διακυμάνσεως του μέσου πραγματικού συντελεστή και του οριακού πραγματικού συντελεστή φορολογήσεως των επιχειρήσεων αναλόγως του κύκλου εργασιών τους (αιτιολογικές σκέψεις 24, 25, 27, 28, 32 και 37 της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως, αιτιολογικές σκέψεις 47, 49, 53 και 54 της τελικής αποφάσεως, ήτοι της δεύτερης προσβαλλομένης αποφάσεως). Η διακύμανση, όμως, αυτή του μέσου πραγματικού συντελεστή και του οριακού πραγματικού συντελεστή αναλόγως της φορολογητέας βάσεως είναι εγγενής σε κάθε σύστημα φορολογήσεως με προοδευτική δομή, ένα τέτοιο δε σύστημα, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 92 ανωτέρω, δεν μπορεί αυτό καθαυτό και εκ του λόγου τούτου και μόνο να δημιουργήσει επιλεκτικά πλεονεκτήματα. Κατά τα λοιπά, στην περίπτωση που η προοδευτική δομή ενός φόρου απηχεί τον επιδιωκόμενο με τον φόρο αυτό σκοπό, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι δύο επιχειρήσεις με διαφορετική φορολογητέα βάση τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό το πρίσμα του εν λόγω σκοπού.
- 100 Η Επιτροπή, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, μνημόνευσε επίσης τα εξής στοιχεία, και συγκεκριμένα ότι, στην πράξη, ο φόρος στον τομέα του λιανικού εμπορίου πλήττει βαρύτερα τις αλλοδαπές επιχειρήσεις απ' ό,τι τις πολωνικές και πλήττει βαρύτερα τα δίκτυα διανομής που είναι οργανωμένα κατά το πρότυπο της ενιαίας εταιρίας απ' ό,τι τα δίκτυα διανομής που λειτουργούν σε μεγάλο βαθμό βάσει συμφωνιών δικαιόχρησης.
- 101 Όσον αφορά το πρώτο από τα ανωτέρω στοιχεία, το οποίο αμφισβητείται από την Πολωνική Κυβέρνηση, αρκεί η διαπίστωση, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 47 ανωτέρω, ότι η ίδια η Επιτροπή υπέμνησε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, προκειμένου να αποδείξει, με τις προσβαλλόμενες

αποφάσεις, τον επιλεκτικό χαρακτήρα των πλεονεκτημάτων που απέρρεαν από την προοδευτικότητα της δομής των συντελεστών του επίμαχου φόρου, δεν στηρίχθηκε στη διαπίστωση δυσμενούς διακρίσεως βάσει της εθνικής καταγωγής των υποκειμένων στον φόρο. Εξάλλου, υπογραμμίζεται ότι, μολονότι τα στοιχεία που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 100 ανωτέρω, έστω και αν υποθεθούν αληθή, συνιστούν απλώς απόρροια της εφαρμογής μιας προοδευτικής δομής φορολογήσεως που είναι σύμφωνη με τον σκοπό και την εν γένει οικονομία του επίμαχου φόρου και μολονότι οι διάφορες επιχειρήσεις που είναι δυνατόν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου είναι ελεύθερες να επιλέγουν τον τρόπο οργανώσεώς τους, τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να οδηγήσουν επίσης στη διαπίστωση ότι συγκρίσιμες πραγματικές και νομικές καταστάσεις τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως ή αντιστρόφως. Κατά τα λοιπά, όπως υποστήριξε η Πολωνική Κυβέρνηση με τα δικόγραφα των προσφυγών της χωρίς να αντικρουστεί από την Επιτροπή, το σύστημα της δικαιόχρησης εφαρμόζεται στην Πολωνία τόσο από αλλοδαπές αλυσίδες καταστημάτων διανομής όσο και από πολωνικές αλυσίδες καταστημάτων διανομής. Επιπλέον, η κατάσταση στην οποία τελεί ένα κατάστημα που λειτουργεί βάσει συμφωνίας δικαιόχρησης είναι διαφορετική από εκείνη ενός καταστήματος που λειτουργεί στο πλαίσιο ενιαίας εταιρίας. Το πρώτο διαθέτει καταρχήν αυτοτέλεια, τόσο από νομικής όσο και από οικονομικής απόψεως, έναντι του δικαιοπαρόχου, στοιχείο που δεν υφίσταται στη σχέση του δεύτερου καταστήματος, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για θυγατρική ή για υποκατάστημα που λειτουργεί εντός δικτύου διανομής, με την εταιρία που το ελέγχει.

- 102 Κατά συνέπεια, η Επιτροπή δεν κατόρθωσε να αποδείξει, με τις προσβαλλόμενες αποφάσεις, την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος συνεπαγόμενου τη διαφορετική μεταχείριση οικονομικών φορέων οι οποίοι τελούν, υπό το πρίσμα του σκοπού που καθόρισε ο Πολωνός νομοθέτης σε σχέση με τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Η πλάνη στην οποία υπέπεσε η Επιτροπή ως προς τον προσδιορισμό του «κανονικού» φορολογικού συστήματος, ως προς τον σκοπό του και ως προς την εκ φύσεως ύπαρξη, κατά την εκτίμησή της, επιλεκτικών πλεονεκτημάτων στο πλαίσιο μιας προοδευτικής δομής φορολογήσεως του κύκλου εργασιών δεν της επέτρεψε να εξακριβώσει αν η προοδευτική δομή που συγκεκριμένα επελέγη είχε, υπό το πρίσμα του σκοπού του επίμαχου φόρου, ως αποτέλεσμα τη διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεων ευρισκόμενων σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, για παράδειγμα να ελέγξει προσηκόντως αν ο επίμαχος τομεακός φόρος έπληττε, στην πραγματικότητα, ένα πολύ περιορισμένο τμήμα της δραστηριότητας την οποία προοριζόταν να βαρύνει, με αποτέλεσμα τη δημιουργία επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπέρ των επιχειρήσεων που δεν περιλαμβάνονται στο τμήμα αυτό, μολονότι έχουν σημαντική δραστηριότητα στον οικείο κλάδο.
- 103 Κατά συνέπεια, και χωρίς να χρειάζεται να εξεταστούν οι λοιποί λόγοι ακυρώσεως και επιχειρήματα που προβάλλει η Πολωνική Κυβέρνηση, πρέπει να ακυρωθεί η τελική απόφαση, ήτοι η δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση, με βάση τον λόγο ακυρώσεως που αφορά ύπαρξη πλάνης ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως, κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 104 Όσον αφορά τον ίδιο λόγο ακυρώσεως σε σχέση με την απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι την πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση, υπενθυμίζεται ότι, όπως έχει παγίως κριθεί, όταν η Επιτροπή εξετάζει μέτρα ενισχύσεων υπό το πρίσμα του άρθρου 107 ΣΛΕΕ προκειμένου να διαπιστώσει κατά πόσον συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά, οφείλει να κινήσει τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, αν, μετά το στάδιο της προκαταρκτικής εξετάσεως, δεν μπόρεσε να αποκλείσει όλες τις δυσχέρειες που την εμπόδισαν να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα μέτρα αυτά συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά. Η ίδια αρχή ισχύει και όταν η Επιτροπή διατηρεί επίσης αμφιβολίες ως προς τον καθαυτό χαρακτηρισμό του υπό εξέταση μέτρου ως ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Επομένως, δεν μπορεί καταρχήν να προσαφθεί στην Επιτροπή ότι κακώς κίνησε την εν λόγω διαδικασία βάσει, μεταξύ άλλων, αμφιβολιών της ως προς τον χαρακτηρισμό των μέτρων που αποτελούν αντικείμενο της διαδικασίας αυτής ως ενισχύσεως κατά την προαναφερθείσα έννοια (πρβλ. απόφαση της 10ης Μαΐου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-400/99, EU:C:2005:275, σκέψη 47).

- 105 Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των συνεπειών που έχει η κίνηση της διαδικασίας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ σε σχέση με μέτρα που υποβάλλονται σε εξέταση ως νέες ενισχύσεις υποκείμενες σε προηγούμενη έγκριση της Επιτροπής κατά το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (στο εξής: νέες ενισχύσεις), αν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος υποστηρίζει, κατά το στάδιο της προκαταρκτικής εξέτασης, ότι τα εν λόγω μέτρα δεν συνιστούν ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή πρέπει, πριν από την έναρξη της διαδικασίας αυτής, να εξετάσει επαρκώς το ζήτημα βάσει των πληροφοριών που της έχουν γνωστοποιηθεί στο στάδιο αυτό, έστω και αν η εξέταση αυτή καταλήξει σε μη οριστική εκτίμηση (πρβλ. απόφαση της 10ης Μαΐου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-400/99, EU:C:2005:275, σκέψη 48). Πράγματι, η κίνηση της διαδικασίας αυτής κανονικά συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, την αναστολή των υπό εξέταση μέτρων, ειδικά όταν, όπως εν προκειμένω, η Επιτροπή εκδώσει απόφαση βάσει του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589, απαιτώντας από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να αναστείλει κάθε παράνομη ενίσχυση.
- 106 Συναφώς, στην περίπτωση που ο προσωρινός χαρακτηρισμός μέτρου ως νέας ενισχύσεως από την Επιτροπή απορρέει από επισφαλή στοιχεία πραγματικής ή οικονομικής υφής ως προς τη φύση, το περιεχόμενο και τα αποτελέσματα του επίμαχου μέτρου, καθώς και ως προς το πλαίσιο του, και ακόμη και αν εν τέλει προκύψει ότι ο χαρακτηρισμός αυτός υπήρξε εσφαλμένος υπό το πρίσμα νέων στοιχείων που προσκομίσθηκαν μεταγενεστέρως, η απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας εξακολουθεί πάντως να δικαιολογείται από τις καθαυτό θεμιτές αμφιβολίες που έτρεφε η Επιτροπή κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως αυτής (πρβλ. απόφαση της 10ης Μαΐου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-400/99, EU:C:2005:275, σκέψεις 48 και 49). Συναφώς, έχει κριθεί ότι ο έλεγχος νομιμότητας που ασκεί το Γενικό Δικαστήριο επί αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διοικητικής διαδικασίας εξέτασεως πρέπει οπωσδήποτε να είναι περιορισμένος και ότι, οσάκις οι προσφεύγοντες αμφισβητούν την εκτίμηση της Επιτροπής σχετικά με τον χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως, ο έλεγχος του δικαστή της Ένωσης περιορίζεται στην εξέταση του αν η Επιτροπή υπέπεσε σε πρόδηλη πλάνη εκτιμήσεως καθόσον θεώρησε ότι αδυνατούσε να υπερβεί όλες τις επί του θέματος δυσχέρειες κατά τη διάρκεια μιας πρώτης εξέτασεως του οικείου μέτρου (αποφάσεις της 21ης Ιουλίου 2011, Alcoa Trasformazioni κατά Επιτροπής, C-194/09 P, EU:C:2011:497, σκέψη 61, και της 9ης Σεπτεμβρίου 2014, Hansesstadt Lübeck κατά Επιτροπής, T-461/12, EU:T:2014:758, σκέψη 42).
- 107 Επομένως, αν, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που διέθετε η Επιτροπή κατά τον χρόνο κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, προκύψει ότι ο χαρακτηρισμός του επίμαχου μέτρου ως νέας ενισχύσεως έπρεπε να αποκλειστεί ήδη κατά το ως άνω στάδιο, η απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας σε σχέση με το μέτρο αυτό πρέπει να ακυρωθεί (πρβλ. απόφαση της 10ης Μαΐου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-400/99, EU:C:2005:275, σκέψη 48).
- 108 Το ίδιο ισχύει και στην υπό κρίση περίπτωση στην οποία η Επιτροπή θεμελίωσε ουσιαστικά τον εκ μέρους της προσωρινό χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως νέας ενισχύσεως σε ανάλυση των ευρισκόμενων στην κατοχή της στοιχείων, η οποία προδήλως ενείχε πλάνη. Πράγματι, η απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι η πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση, δεν δικαιολογήθηκε, όσον αφορά το ζήτημα της υπάρξεως νέας ενισχύσεως, με βάση εύλογες αμφιβολίες λόγω του περιεχομένου του σχετικού φακέλου, αλλά με βάση ορισμένη θέση την οποία στήριξε νομικός συλλογισμός που δεν καθιστά δυνατή τη σύννομη αιτιολόγηση της αποφάσεως αυτής, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 63 έως 102 ανωτέρω. Το γεγονός ότι η Επιτροπή διατύπωσε εν είδει γενικού κανόνα τη θέση ότι, μεταξύ άλλων, μηχανισμός προοδευτικής φορολογήσεως εφαρμοζόμενος στο πλαίσιο φόρου επί του κύκλου εργασιών συνεπάγεται αφ' εαυτού επιλεκτικά πλεονεκτήματα, επιβεβαιώνεται εξάλλου από το ότι ο συλλογισμός της Επιτροπής περιλαμβάνεται χωρίς ουσιαστικές διαφορές τόσο στην εν λόγω απόφαση όσο και στην τελική απόφαση, ήτοι στη δεύτερη προσβαλλόμενη απόφαση.

- 109 Συνεπώς, πρέπει επίσης να ακυρωθεί η απόφαση περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι η πρώτη προσβαλλόμενη απόφαση, συμπεριλαμβανομένης της διαταγής αναστολής της «εφαρμογής του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή», δεδομένου ότι τέτοια διαταγή προϋποθέτει ότι το κρατικό μέτρο που αποτελεί αντικείμενό της έχει χαρακτηριστεί ορθώς κατά νόμον ως παράνομη νέα ενίσχυση στο πλαίσιο προσωρινής εξετάσεως υπό τους όρους που εκτίθενται στις σκέψεις 104 έως 108 ανωτέρω, όπως προκύπτει από το άρθρο 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589, κατά το οποίο «η Επιτροπή μπορεί, αφού δώσει στο οικείο κράτος μέλος τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του, να εκδώσει απόφαση, με την οποία απαιτεί από το κράτος μέλος να αναστείλει κάθε παράνομη ενίσχυση έως ότου η Επιτροπή λάβει απόφαση για το συμβατό της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά». Πράγματι, η διάταξη αυτή αφορά μόνον τις παράνομες νέες ενισχύσεις, κατά την έννοια του άρθρου 1, στοιχείο στ', του ίδιου κανονισμού, δηλαδή μέτρα που πρέπει, μεταξύ άλλων, να μπορούν να επιπίπτουν, στο πλαίσιο της μνημονευθείσας ανωτέρω προσωρινής εξετάσεως, στον ορισμό της κρατικής ενισχύσεως κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 25ης Απριλίου 2018, Ουγγαρία κατά Επιτροπής, Τ-554/15 και Τ-555/15, κατά της οποίας έχει ασκηθεί αναίρεση, ΕΥ:Τ:2018:220, σκέψεις 30, 153 και 154). Επομένως, εν προκειμένω, η μεταχείριση που πρέπει να επιφυλαχθεί στη διαταγή αναστολής δεν μπορεί να διαχωριστεί από εκείνη της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας και, ως εκ τούτου, η διαταγή αυτή πρέπει να ακυρωθεί χωρίς να χρειάζεται να ερευνηθεί αν, εξεταζόμενος σε μεμονωμένη βάση, ο λόγος ακυρώσεως που προέβλεπε η Πολωνική Κυβέρνηση και που αφορά παράβαση του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589 είναι βάσιμος υπό το πρίσμα των επιχειρημάτων που τον στηρίζουν.
- 110 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, δεν είναι αναγκαίο να εξεταστούν οι λοιποί λόγοι ακυρώσεως και τα επιχειρήματα που προέβλεπε η Πολωνική Κυβέρνηση κατά της αποφάσεως περί κινήσεως της διοικητικής διαδικασίας, ήτοι της πρώτης προσβαλλομένης αποφάσεως.
- 111 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι οι δύο προσφυγές ακυρώσεως που άσκησε η Δημοκρατία της Πολωνίας πρέπει να γίνουν δεκτές.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 112 Κατά το άρθρο 134, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικασθεί στα δικαστικά έξοδα της Δημοκρατίας της Πολωνίας, σύμφωνα με το αίτημα της δεύτερης.
- 113 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα κράτη μέλη που παρεμβαίνουν στη δίκη φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα. Η Ουγγαρία οφείλει, επομένως, να φέρει τα δικαστικά έξοδά της.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο πενταμελές τμήμα)

αποφασίζει:

- 1) Ακυρώνει την απόφαση C(2016) 5596 τελικό της Επιτροπής, της 19ης Σεπτεμβρίου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44351 (2016/C) (πρώην 2016/NN) – Πολωνία – Πολωνικός φόρος επί του λιανικού εμπορίου.
- 2) Ακυρώνει την απόφαση (ΕΕ) 2018/160 της Επιτροπής, της 30ής Ιουνίου 2017, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.44351 (2016/C) (πρώην 2016/NN) που έθεσε σε εφαρμογή η Πολωνία για τον φόρο επί του λιανικού εμπορίου.

- 3) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της, καθώς και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Δημοκρατία της Πολωνίας στις υποθέσεις Τ-836/16 και Τ-624/17.
- 4) Η Ουγγαρία φέρει τα δικαστικά έξοδά της στις υποθέσεις Τ-836/16 και Τ-624/17.

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 16 Μαΐου 2019.

(υπογραφές)