



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 16ης Μαρτίου 2021*

[Κείμενο όπως διορθώθηκε με διάταξη της 13ης Απριλίου 2021]

«Αίτηση αναιρέσεως – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Κρατικές ενισχύσεις – Πολωνικός φόρος επί του λιανικού εμπορίου – Άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ – Απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας – Στοιχεία καθορισμού του συστήματος αναφοράς – Προοδευτικότητα των φορολογικών συντελεστών – Ύπαρξη πλεονεκτήματος με επιλεκτικό χαρακτήρα – Βάρος αποδείξεως»

Στην υπόθεση C-562/19 P,

με αντικείμενο αίτηση αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκε στις 24 Ιουλίου 2019,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την K. Herrmann, καθώς και από τους P.-J. Loewenthal και V. Bottka,

αναιρεσείουσα,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι:

[Όπως διορθώθηκε με διάταξη της 13ης Απριλίου 2021] η **Δημοκρατία της Πολωνίας**, εκπροσωπούμενη από τους B. Majczyna, M. Rzutkiewicz και M. Szydło,

προσφεύγουσα πρωτοδίκως,

η **Ουγγαρία**, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Κοός,

παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, J.-C. Bonichot (εισηγητή), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin και N. Wahl, προέδρους τμήματος, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, K. Λυκούργο, P. G. Xuereb και N. Jääskinen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Şereş, διοικητική υπάλληλος,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Σεπτεμβρίου 2020,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 15ης Οκτωβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την αίτησή της αναίρεσεως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 16ης Μαΐου 2019, Πολωνία κατά Επιτροπής (T-836/16 και T-624/17, στο εξής: ανααιρεσιβαλλόμενη απόφαση, EU:T:2019:338), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε, αφενός, 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, με την οποία κινήθηκε η επίσημη διαδικασία εξετάσεως του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ σε σχέση με το μέτρο αυτό και η Δημοκρατία της Πολωνίας διατάχθηκε να αναστείλει τους προοδευτικούς φορολογικούς συντελεστές στον τομέα του λιανικού εμπορίου (στο εξής: απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας) και, αφετέρου, 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 (ΕΕ 2018, L 29, σ. 38, στο εξής: αρνητική απόφαση) (στο εξής, από κοινού: επίδικες αποφάσεις).

Το ιστορικό της διαφοράς

- 2 Το Γενικό Δικαστήριο εξέθεσε το ιστορικό της διαφοράς στις σκέψεις 1 έως 16 της ανααιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Τούτο δύναται να συνοψιστεί ως εξής.
- 3 Στις αρχές του 2016 η Πολωνική Κυβέρνηση εξέτασε την προοπτική θεσπίσεως νέου φόρου στον τομέα της λιανικής πώλησεως εμπορευμάτων, του οποίου βάση επιβολής θα ήταν ο κύκλος εργασιών και ο οποίος θα είχε προοδευτικό χαρακτήρα.
- 4 Η Επιτροπή, πληροφορηθείσα το ως άνω σχέδιο, απέστειλε στις πολωνικές αρχές αίτημα παροχής πληροφοριών, επισημαίνοντας ότι οι συντελεστές του προοδευτικού φόρου επί του κύκλου εργασιών συναρτώνται, στην πράξη, προς το μέγεθος της επιχειρήσεως και όχι προς την κερδοφορία της, με αποτέλεσμα να εισάγουν διάκριση μεταξύ των επιχειρήσεων και να είναι ικανοί να προκαλέσουν σοβαρές στρεβλώσεις στην αγορά. Κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, οι συντελεστές αυτοί εισήγαν άνιση μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, έπρεπε να θεωρηθεί ότι έχουν επιλεκτικό χαρακτήρα. Εκτιμώντας ότι πληρούνταν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή κατέληγε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω συντελεστές συνεπάγονταν τη χορήγηση «κρατικών ενισχύσεων» κατά την έννοια του άρθρου αυτού.
- 5 Στις 6 Ιουλίου 2016, η Δημοκρατία της Πολωνίας θέσπισε τον νόμο για τον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου, ο οποίος αφορά τη λιανική πώληση εμπορευμάτων στους καταναλωτές που είναι φυσικά πρόσωπα και τέθηκε σε ισχύ την 1η Σεπτεμβρίου 2016 (στο εξής: επίμαχο φορολογικό μέτρο). Υπόχρεοι του φόρου αυτού είναι όλοι οι λιανοπωλητές, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής τους, και η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στον μηνιαίο κύκλο εργασιών,

στο μέτρο που αυτός υπερβαίνει τα 17 εκατομμύρια πολωνικά ζλότι (PLN) (περίπου 3 750 000 ευρώ). Ο συντελεστής του φόρου είναι μηδενικός για μηνιαίο κύκλο εργασιών κατώτερο ή ίσο προς το ποσό αυτό και στη συνέχεια ανέρχεται σε 0,8 % για το τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών που κυμαίνεται μεταξύ 17 και 170 εκατομμυρίων PLN (περίπου 37 500 000 ευρώ) και σε 1,4 % για το τμήμα του μηνιαίου κύκλου εργασιών που υπερβαίνει το τελευταίο ποσό.

- 6 Στις 19 Σεπτεμβρίου 2016, η Επιτροπή εξέδωσε την απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Με την απόφαση αυτή, η Επιτροπή δεν έταξε απλώς στις πολωνικές αρχές προθεσμία για να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους, αλλά επίσης τις διέταξε, δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 [ΣΛΕΕ] (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9), να αναστείλουν άμεσα την «εφαρμογή του προοδευτικού [...] συντελεστή του [επίμαχου φορολογικού μέτρου] έως [την έκδοση αποφάσεως] επί της συμβατότητάς του με την εσωτερική αγορά». Κατόπιν της αποφάσεως αυτής, η Δημοκρατία της Πολωνίας ανέστειλε την εφαρμογή του επίμαχου φορολογικού μέτρου.
- 7 Στις 30 Ιουνίου 2017, η Επιτροπή περάτωσε την επίσημη διαδικασία έρευνας εκδίδοντας την αρνητική απόφαση. Κατ' ουσίαν, έκρινε ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο συνιστούσε κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά και ότι είχε τεθεί παρανόμως σε εφαρμογή, οπότε οι πολωνικές αρχές όφειλαν να ακυρώσουν οριστικώς όλες τις πληρωμές που είχαν ανασταλεί κατόπιν της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Δεδομένου ότι δεν είχαν υπάρξει συγκεκριμένες ενέργειες για την εφαρμογή του επίμαχου φορολογικού μέτρου, η Επιτροπή έκρινε ότι δεν ετίθετο ζήτημα ανακτήσεως στοιχείων της ενισχύσεως από δικαιούχους.
- 8 Στις επίδικες αποφάσεις, η Επιτροπή δικαιολόγησε, κατ' ουσίαν, τον χαρακτηρισμό του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ως εξής.
- 9 Όσον αφορά τη δυνατότητα καταλογισμού του μέτρου αυτού στο κράτος και τη χρηματοδότησή του με κρατικούς πόρους, η Επιτροπή έκρινε ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας, καθόσον επέλεξε να θεσπίσει προοδευτικό φόρο επί του κύκλου εργασιών, παραιτήθηκε από μέρος των φορολογικών εσόδων που θα είχε εισπράξει αν όλες οι επιχειρήσεις είχαν φορολογηθεί με τον ίδιο μέσο πραγματικό συντελεστή. Επομένως, το επίμαχο φορολογικό μέτρο συνεπαγόταν μεταφορά κρατικών πόρων υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων.
- 10 Όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι μέτρα τα οποία ελαφρύνουν τα βάρη που κανονικά φέρουν οι επιχειρήσεις συνιστούν, όπως και οι θετικές παροχές, χορήγηση πλεονεκτήματος. Επισήμανε δε ότι οι επιχειρήσεις που έχουν μικρό κύκλο εργασιών θα ετύχχαναν, λόγω της εφαρμογής του επίμαχου φορολογικού μέτρου, ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως σε σχέση με τις λοιπές επιχειρήσεις που υποχρεούνται να καταβάλλουν τον εν λόγω φόρο. Πράγματι, 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 παρέχει πλεονέκτημα στις πρώτες.
- 11 Στο πλαίσιο της εξετάσεως της σχετικής με τον επιλεκτικό χαρακτήρα προϋποθέσεως, σκοπός της οποίας είναι να διαπιστωθεί αν το εξεταζόμενο φορολογικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει παρανόμως ορισμένες επιχειρήσεις, η Επιτροπή έκρινε ότι το κρίσιμο φορολογικό σύστημα αναφοράς συνίστατο στον φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου, συμπεριλαμβανομένης της

εφαρμογής του επί των επιχειρήσεων των οποίων ο κύκλος εργασιών είναι μικρότερος των 17 εκατομμυρίων PLN (περίπου 3 750 000 ευρώ), αλλά χωρίς να περιλαμβάνεται στο σύστημα ο προοδευτικός χαρακτήρας της φορολογήσεως. Κατά την Επιτροπή, ο ως άνω προοδευτικός χαρακτήρας, δεδομένου ότι συνεπάγεται για τις επιχειρήσεις όχι μόνο διαφορετικούς οριακούς φορολογικούς συντελεστές αλλά και διαφορετικούς μέσους φορολογικούς συντελεστές, συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, το οποίο λογίζεται ότι περιλαμβάνει μόνον έναν ενιαίο φορολογικό συντελεστή.

- 12 Η παρέκκλιση αυτή, όμως, δεν δικαιολογείται, κατά την Επιτροπή, από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του εν λόγω συστήματος αναφοράς. Κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, ο αναδιανεμητικός σκοπός τον οποίον επικαλούνται οι πολωνικές αρχές δεν συνάδει με την επιλογή θεσπίσεως φόρου επί του κύκλου εργασιών, καθόσον αυτός επιβάλλεται στις επιχειρήσεις βάσει του όγκου των δραστηριοτήτων τους και όχι με γνώμονα τα βάρη που φέρουν, την κερδοφορία τους, τη φοροδοτική τους ικανότητα ή τις διευκολύνσεις των οποίων, σύμφωνα με τις πολωνικές αρχές, μπορούν να επωφεληθούν μόνον οι μεγάλες επιχειρήσεις.
- 13 Τέλος, όσον αφορά το επιχείρημα των πολωνικών αρχών ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας της φορολογήσεως καθιστούσε δυνατή τη διατήρηση των μικρών εμπορικών καταστημάτων σε σχέση με τα μεγάλα καταστήματα λιανικής πώλησεως, η Επιτροπή έκρινε ότι το εν λόγω επιχείρημα αποδείκνυε ότι επιδίωξη των αρχών αυτών ήταν να επηρεάσουν τη δομή του ανταγωνισμού στην αγορά.

Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

- 14 Στις 30 Νοεμβρίου 2016, η Δημοκρατία της Πολωνίας άσκησε προσφυγή ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου με αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας (υπόθεση T-836/16). Με απόφαση του προέδρου του ενάτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 27ης Απριλίου 2017, επετράπη στην Ουγγαρία να παρέμβει υπέρ της Δημοκρατίας της Πολωνίας.
- 15 Στις 13 Σεπτεμβρίου 2017, η Δημοκρατία της Πολωνίας άσκησε δεύτερη προσφυγή ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, με αίτημα την ακύρωση της αρνητικής αποφάσεως (υπόθεση T-624/17). Με απόφαση του προέδρου του ενάτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου της 12ης Ιανουαρίου 2018, επετράπη στην Ουγγαρία να παρέμβει υπέρ της Δημοκρατίας της Πολωνίας και στο πλαίσιο της δεύτερης αυτής προσφυγής.
- 16 Με απόφαση της 4ης Ιουλίου 2018, το Γενικό Δικαστήριο αποφάσισε τη συνεκδίκηση των υποθέσεων T-836/16 και T-624/17 προς διευκόλυνση της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κανονισμού Διαδικασίας του Γενικού Δικαστηρίου.
- 17 Προς στήριξη της προσφυγής της κατά της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας (υπόθεση T-836/16), η Δημοκρατία της Πολωνίας προέβαλε τέσσερις λόγους ακυρώσεως. Με τον πρώτο λόγο, η Δημοκρατία της Πολωνίας προέβαλε ότι ήταν εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, με τον δεύτερο και τον τρίτο λόγο προέβαλε ότι η διαταγή αναστολής που εξέδωσε η Επιτροπή παραβίαζε το άρθρο 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589 καθώς και την αρχή της αναλογικότητας, και με τον τέταρτο λόγο προέβαλε ότι η αιτιολογία της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας ήταν συγχρόνως εσφαλμένη και ελλιπής.

- 18 Προς στήριξη της προσφυγής της κατά της αρνητικής αποφάσεως (υπόθεση T-624/17), η Δημοκρατία της Πολωνίας προέβαλε δύο λόγους ακυρώσεως, ήτοι πρώτον, ότι ήταν εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, και, δεύτερον, ότι η αιτιολογία που παρέθεσε η Επιτροπή για να δικαιολογήσει την απόφαση αυτή ήταν συγχρόνως εσφαλμένη και ελλιπής.
- 19 Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτό τον πρώτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλε η Δημοκρατία της Πολωνίας στην υπόθεση T-624/17, αποφαινόμενο ότι κακώς η Επιτροπή έκρινε ότι η επιβολή προοδευτικού φόρου κύκλου εργασιών στον τομέα της λιανικής πωλήσεως εμπορευμάτων συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα. Το Γενικό Δικαστήριο έκανε επίσης δεκτό τον τέταρτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλε η Δημοκρατία της Πολωνίας στην υπόθεση T-836/16, κρίνοντας ότι η Επιτροπή δεν μπορούσε να χαρακτηρίσει προσωρινά το επίμαχο φορολογικό μέτρο ως νέα ενίσχυση χωρίς να στηριχθεί στην ύπαρξη ευλόγων αμφιβολιών ως προς το ζήτημα αυτό, λόγω του περιεχομένου του φακέλου της υποθέσεως. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε τις επίδικες αποφάσεις, συμπεριλαμβανομένης της διαταγής αναστολής του επίμαχου φορολογικού μέτρου που συνόδευε την απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, χωρίς να αποφανθεί επί των λοιπών προβληθέντων λόγων ακυρώσεως.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων

- 20 Με την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:
- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·
 - να αποφανθεί οριστικώς επί της διαφοράς, απορρίπτοντας τους λόγους ακυρώσεως που προέβαλε πρωτοδίκως η Δημοκρατία της Πολωνίας κατά των επίδικων αποφάσεων, και να καταδικάσει την τελευταία στα δικαστικά έξοδα, και
 - επικουρικώς, να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί των λόγων ακυρώσεως επί των οποίων δεν έχει ακόμη αποφανθεί.
- 21 Η Δημοκρατία της Πολωνίας ζητεί από το Δικαστήριο:
- να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη, και
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.
- 22 Η Ουγγαρία, παρεμβαίνουσα υπέρ της Δημοκρατίας της Πολωνίας, ζητεί από το Δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη.

Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

- 23 Η Επιτροπή προβάλλει, προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως, δύο λόγους.

Επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως, με τον οποίον προβάλλεται παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ

- 24 Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον έκρινε ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των επιχειρήσεων με χαμηλό κύκλο εργασιών σχετικό με τη λιανική πώληση εμπορευμάτων, παρέβη το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε νομικό σφάλμα κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή και των τριών σταδίων της αναλύσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου αυτού. Συναφώς, η Επιτροπή εκτιμά, κατ' αρχάς, ότι κακώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η προοδευτικότητα του φόρου αποτελούσε μέρος του συστήματος αναφοράς υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να εκτιμηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου. Στη συνέχεια, υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορούσε να εξετάσει τη συγκρισιμότητα των υπαγόμενων στο εν λόγω μέτρο επιχειρήσεων υπό το πρίσμα σκοπού διαφορετικού από τον φορολογικό σκοπό του μέτρου αυτού. Τέλος, η Επιτροπή προβάλλει ότι κακώς το Γενικό Δικαστήριο, στο πλαίσιο της αναλύσεως της δικαιολόγησής του ίδιου μέτρου, δέχθηκε την ύπαρξη σκοπού, και συγκεκριμένα του αναδιανεμητικού σκοπού, ο οποίος δεν συνδέεται άρρηκτα με το εν λόγω μέτρο.
- 25 Η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ουγγαρία αντικρούουν την επιχειρηματολογία αυτή.
- 26 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών σε τομείς οι οποίοι δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμονίσεως στο δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων (πρβλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψη 81). Επομένως, τα κράτη μέλη οφείλουν να απέχουν από τη θέσπιση οποιουδήποτε φορολογικού μέτρου ικανού να αποτελέσει κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.
- 27 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (βλ., μεταξύ άλλων, 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 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 28 Όσον αφορά την προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, η οποία είναι σύμφυτη με τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προϋπόθεση η οποία αποτελεί το μοναδικό ζήτημα το οποίο θέτει η Επιτροπή στο πλαίσιο του πρώτου λόγου της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως, επίσης από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η προϋπόθεση αυτή επιβάλλει να εξετάζεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση,

δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 29 Εξάλλου, όταν το επίμαχο μέτρο σχεδιάζεται ως καθεστώς ενισχύσεων και όχι ως ατομική ενίσχυση, στην Επιτροπή εναπόκειται να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό, μολονότι προβλέπει πλεονέκτημα γενικής ισχύος, ευνοεί αποκλειστικά και μόνον ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς δραστηριότητας (πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-270/15 P, EU:C:2016:489, σκέψη 49).
- 30 Όσον αφορά, ειδικότερα, τα εθνικά μέτρα που παρέχουν φορολογικό πλεονέκτημα, υπενθυμίζεται ότι μέτρο τέτοιας φύσεως το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους δύναται να προσπορίζει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους και, ως εκ τούτου, να συνιστά «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Συνεπώς, θεωρείται κρατική ενίσχυση, μεταξύ άλλων, παρέμβαση η οποία ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που συνήθως βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και η οποία, ως εκ τούτου, χωρίς να είναι επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της αυτής φύσεως και επιφέρει ταυτόσημα αποτελέσματα (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψεις 13 και 14, 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, σκέψεις 71 και 72). Αντιθέτως, φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει από μέτρο γενικής ισχύος το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 31 Στο πλαίσιο αυτό, για τον χαρακτηρισμό εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», η Επιτροπή πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το σύστημα αναφοράς, ήτοι το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, καθόσον εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το σύστημα αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» δεν καλύπτει, ωστόσο, τα μέτρα που εισάγουν διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκόμενων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το επίμαχο νομικό καθεστώς, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος κατορθώνει να αποδείξει ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, υπό την έννοια ότι προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του καθεστώτος στο οποίο εντάσσονται τα εν λόγω μέτρα (πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής, C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψεις 42 και 43, της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 40, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 44).

- 33 Υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των εκτιμήσεων θα πρέπει να εξετασθεί αν, εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όπως αυτό ερμηνεύεται από το Δικαστήριο, καθόσον έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου είχε ως αποτέλεσμα τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος σε «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής».
- 34 Με το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον της προσήψε ότι εξέτασε την ενδεχόμενη ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπό το πρίσμα εσφαλμένου συστήματος αναφοράς και καθόσον έκρινε ότι οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές που θέσπισε ο Πολωνός νομοθέτης αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτού του συστήματος αναφοράς, υπέπεσε σε νομικό σφάλμα.
- 35 Κατά την Επιτροπή, το επιλεκτικό πλεονέκτημα που απορρέει από το επίμαχο φορολογικό μέτρο δεν έγκειται στην ύπαρξη απαλλαγής για το τμήμα του κύκλου εργασιών που είναι κατώτερο ενός ορισμένου ποσού, δεδομένου ότι όλες οι φορολογούμενες επιχειρήσεις επωφελούνται από την απαλλαγή αυτή για το μέρος του κύκλου εργασιών τους που δεν υπερβαίνει το όριο που αντιστοιχεί στο απαλλασσόμενο κλιμάκιο, αλλά στη διαφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή που προκύπτει από την προοδευτικότητα των συντελεστών. Η διαφορά αυτή ευνοεί τις επιχειρήσεις που έχουν χαμηλό κύκλο εργασιών, ελαφρύνοντας αδικαιολόγητα τη φορολογική επιβάρυνση που υφίστανται σε σχέση με την επιβάρυνση των λοιπών επιχειρήσεων στο πλαίσιο του συστήματος αναφοράς, το οποίο συνίσταται, κατά την Επιτροπή, σε φόρο επί του κύκλου εργασιών με ενιαίο συντελεστή. Συνεπώς, κατά την Επιτροπή, η φορολόγηση με προοδευτικούς συντελεστές δεν διαφέρει από την περίπτωση κατά την οποία μια ομάδα υποκειμένων στον φόρο φορολογείται με συγκεκριμένο συντελεστή και μια άλλη ομάδα υποκειμένων στον φόρο με άλλο συντελεστή, πράγμα που ισοδυναμεί με διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμων επιχειρήσεων.
- 36 Επομένως, τίθεται κατ' αρχάς το ζήτημα αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, η προβλεπόμενη από το επίμαχο φορολογικό μέτρο προοδευτικότητα των συντελεστών έπρεπε να αποκλειστεί από το σύστημα αναφοράς υπό το πρίσμα του οποίου πρέπει να εκτιμηθεί αν μπορούσε να διαπιστωθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος ή αν, αντιθέτως, όπως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 63 έως 67 της αναιρεσιβαλλομένης απόφασεως, η προοδευτικότητα των συντελεστών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αυτού.
- 37 Όσον αφορά τις θεμελιώδεις ελευθερίες της εσωτερικής αγοράς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, στο παρόν στάδιο εναρμονίσεως του φορολογικού δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεσπίσουν το φορολογικό σύστημα που κρίνουν ως το πλέον κατάλληλο και ότι, ως εκ τούτου, η εφαρμογή φορολογίας με προοδευτικό συντελεστή εμπίπτει στην εξουσία εκτιμήσεως κάθε κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 49, και Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 69, και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το ίδιο ισχύει και στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων (πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Ως εκ τούτου, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμονίσεως, ο καθορισμός των συστατικών χαρακτηριστικών κάθε φόρου εμπίπτει στην εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών, με σεβασμό της φορολογικής αυτονομίας τους, η δε εξουσία αυτή πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να ασκείται τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης.

Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για την επιλογή του φορολογικού συντελεστή, ο οποίος μπορεί να είναι αναλογικός ή προοδευτικός, αλλά και για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου και της γενεσιουργού αιτίας του.

- 39 Επομένως, αυτά τα συστατικά χαρακτηριστικά καθορίζουν, κατ' αρχήν, το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, βάσει του οποίου πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 31 της παρούσας αποφάσεως, να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα.
- 40 Συναφώς, διευκρινίζεται ότι το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων δεν απαγορεύει, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη να επιλέξουν την εφαρμογή προοδευτικών φορολογικών συντελεστών, προκειμένου να λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στον φόρο. Το γεγονός ότι η προοδευτική φορολογία είναι, στην πράξη, συνηθέστερη στον τομέα της φορολογίας των φυσικών προσώπων δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν φορολογία με προοδευτικούς συντελεστές προκειμένου να ληφθεί υπόψη η φοροδοτική ικανότητα και των νομικών προσώπων, ιδίως των επιχειρήσεων.
- 41 Επομένως, το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται στην προοδευτική επιβολή φόρου επί του κύκλου εργασιών, ακόμη και στην περίπτωση που η επιβολή αυτή δεν προορίζεται να αντισταθμίσει τις αρνητικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει η φορολογούμενη δραστηριότητα. Ειδικότερα, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το ποσό του κύκλου εργασιών συνιστά, κατά κανόνα, αφενός, ουδέτερο κριτήριο διαφοροποίησης και, αφετέρου, πρόσφορο δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των υποκειμένων στον φόρο (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 50, και Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 70). Από κανέναν κανόνα και από καμία αρχή του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, δεν προκύπτει ότι προοδευτικοί συντελεστές εφαρμόζονται μόνον στη φορολόγηση των κερδών. Εξάλλου, όπως ακριβώς και ο κύκλος εργασιών, τα κέρδη, αυτά καθεαυτά, αποτελούν απλώς και μόνο σχετικό δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας. Το γεγονός ότι αποτελούν, κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, καταλληλότερο ή ακριβέστερο δείκτη από τον κύκλο εργασιών είναι αδιάφορο στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα αυτόν αφορά μόνον την κατάργηση των επιλεκτικών πλεονεκτημάτων των οποίων θα μπορούσαν να τύχουν ορισμένες επιχειρήσεις εις βάρος άλλων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Το ίδιο ισχύει και για την ενδεχόμενη ύπαρξη καταστάσεως διπλής οικονομικής φορολογίας, συνδεδεμένης με τη σώρευση φορολογίας επί του κύκλου εργασιών και φορολογίας επί των κερδών.
- 42 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου, στα οποία περιλαμβάνονται οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές, συγκροτούν, κατ' αρχήν, το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς για τους σκοπούς της αναλύσεως της προϋποθέσεως περί επιλεκτικού χαρακτήρα. Δεν αποκλείεται, βεβαίως, το ενδεχόμενο από τα χαρακτηριστικά αυτά να προκύπτει, σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα στοιχείο το οποίο προδήλως εισάγει διακρίσεις, τούτο όμως εναπόκειται στην Επιτροπή να το αποδείξει.
- 43 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) δεν ανατρέπει το ανωτέρω σκεπτικό. Αντιθέτως, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 40 έως 45 των προτάσεών της, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η συγκεκριμένη απόφαση, το φορολογικό σύστημα είχε διαμορφωθεί βάσει παραμέτρων που προδήλως εισήγαγαν διακρίσεις, με σκοπό την καταστρατήγηση του δικαίου της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Τούτο προέκυπτε, στη συγκεκριμένη υπόθεση, από την επιλογή κριτηρίων φορολογήσεως που

ευνοούσαν ορισμένες εταιρίες «offshore», η οποία ήταν ασυνεπής σε σχέση με τον σκοπό της δημιουργίας ενός συστήματος γενικής φορολογήσεως που να βαρύνει το σύνολο των επιχειρήσεων, σκοπό τον οποίο είχε επικαλεστεί ο οικείος νομοθέτης.

44. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 3 έως 5 της παρούσας αποφάσεως, ο Πολωνός νομοθέτης θέσπισε, μέσω του επίμαχου φορολογικού μέτρου, φόρο στον τομέα του λιανικού εμπορίου, με βάση επιβολής τον μηνιαίο κύκλο εργασιών που προέρχεται από τη δραστηριότητα αυτή, ο οποίος, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, έχει τον χαρακτήρα άμεσου φόρου. Ο συντελεστής του είναι μηδενικός μέχρι το ποσό των 17 εκατομμυρίων PLN (περίπου 3 750 000 ευρώ) και στη συνέχεια ανέρχεται σε 0,8 % μεταξύ 17 και 170 εκατομμυρίων PLN (περίπου 37 500 000 ευρώ) και σε 1,4 % πέραν του τελευταίου αυτού ποσού. Η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η εν λόγω προοδευτικότητα των συντελεστών, την οποία θέσπισε ο Πολωνός νομοθέτης κάνοντας χρήση της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει στο πλαίσιο της φορολογικής του αυτονομίας, είχε διαμορφωθεί κατά τρόπο προδήλως εισάγοντα διακρίσεις, με σκοπό την καταστράτηγηση των απαιτήσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Υπό τις συνθήκες αυτές, η προοδευτικότητα των συντελεστών του επίμαχου φορολογικού μέτρου έπρεπε να θεωρηθεί ως εγγενής στο σύστημα αναφοράς ή στο «κανονικό» φορολογικό καθεστώς υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να εκτιμηθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος στην προκειμένη περίπτωση.
45. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο δεν υπέπεσε σε νομικό σφάλμα καθόσον απεφάνθη, στις σκέψεις 63 έως 67 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή, κρίνοντας ότι η προοδευτική κλίμακα του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν αποτελούσε μέρος του συστήματος αναφοράς υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να εκτιμηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου αυτού, στηρίχθηκε εσφαλμένως σε ελλιπές και πλασματικό σύστημα αναφοράς. Ως εκ τούτου, το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο.
46. Δεδομένου ότι σφάλμα κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς καθιστά κατ' ανάγκη πλημμελή την ανάλυση της προϋποθέσεως περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της [πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 107], παρέλκει να αποφανθεί το Δικαστήριο επί του δευτέρου και του τρίτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως.
47. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ο πρώτος λόγος αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του ως αβάσιμος.

Επί του δευτέρου λόγου αναιρέσεως, με τον οποίον προβάλλεται παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και του άρθρου 13 του κανονισμού 2015/1589

48. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον ακύρωσε την απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, συμπεριλαμβανομένης της διαταγής αναστολής, παρέβη το άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και το άρθρο 13 του κανονισμού 2015/1589. Ειδικότερα, η Επιτροπή υποστηρίζει, αφενός, ότι το Γενικό Δικαστήριο κακώς άσκησε επί της αποφάσεως αυτής έλεγχο της ίδιας εντάσεως με εκείνον που άσκησε επί της αρνητικής αποφάσεως, ενώ όφειλε να περιοριστεί σε έλεγχο πρόδηλου σφάλματος εκτιμήσεως, σφάλματος το οποίο εν προκειμένω δεν ήταν κατάφωρο. Αφετέρου, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι ακύρωσε τη διαταγή αναστολής που το εν λόγω θεσμικό όργανο εξέδωσε δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589 συνεπεία της ακυρώσεως της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, με το σκεπτικό ότι η τύχη της διαταγής αναστολής δεν μπορούσε να διαχωριστεί από την τύχη της εν λόγω

αποφάσεως, ενώ η διαταγή αναστολής αποτελεί απόφαση διακριτή από την απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, και η νομιμότητά της έπρεπε να εκτιμηθεί αυτοτελώς.

- 49 Η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ουγγαρία αντικρούουν την επιχειρηματολογία αυτή.
- 50 Υπενθυμίζεται ότι η Επιτροπή υποχρεούται να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας αν, κατόπιν της προκαταρκτικής εξετάσεως του άρθρου 4 του κανονισμού 2015/1589, δεν ήταν σε θέση να σχηματίσει την πεποίθηση ότι το κοινοποιηθέν μέτρο είναι συμβατό με την εσωτερική αγορά. Το ίδιο ισχύει όταν διατηρεί αμφιβολίες για τον ίδιο τον χαρακτηρισμό του συγκεκριμένου μέτρου ως «ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-400/99, EU:C:2005:275, σκέψη 47, της 21ης Ιουλίου 2011, Alcoa Trasformazioni κατά Επιτροπής, C-194/09 P, EU:C:2011:497, σκέψη 60, και της 24ης Ιανουαρίου 2013, 3F κατά Επιτροπής, C-646/11 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:36, σκέψη 27).
- 51 Εξάλλου, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, του κανονισμού 2015/1589, 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 οριστική απόφαση για το συμβατό της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά. Η απόφαση περί διαταγής αναστολής είναι διακριτή από την απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, μπορεί δε να εκδοθεί είτε ταυτοχρόνως με αυτήν είτε μετά από αυτήν (πρβλ. απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2001, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-400/99, EU:C:2001:528, σκέψη 47, και της 4ης Ιουνίου 2020, Ουγγαρία κατά Επιτροπής, C-456/18 P, EU:C:2020:421, σκέψη 35).
- 52 Λαμβανομένων υπόψη των αρχών που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 50 της παρούσας αποφάσεως, ο έλεγχος της νομιμότητας αποφάσεως περί κινήσεως επίσημης διαδικασίας έρευνας τον οποίο ασκεί ο δικαστής της Ένωσης, όταν ο προσφεύγων αμφισβητεί την εκτίμηση της Επιτροπής όσον αφορά τον χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, περιορίζεται στον έλεγχο του αν το εν λόγω θεσμικό όργανο υπέπεσε, στο στάδιο της προκαταρκτικής εξετάσεως που προβλέπεται στο άρθρο 4 του κανονισμού 2015/1589, σε πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως (πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 21ης Ιουλίου 2011, Alcoa Trasformazioni κατά Επιτροπής, C-194/09 P, EU:C:2011:497, σκέψη 61, και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestad Lüneburg, C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 78). Το ίδιο ισχύει και για τον έλεγχο της νομιμότητας διαταγής αναστολής εκδοθείσας δυνάμει του άρθρου 13, παράγραφος 1, του κανονισμού αυτού, λαμβανομένου υπόψη του προσωρινού χαρακτήρα του χαρακτηρισμού του μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως στον οποίο προέβη στο στάδιο αυτό η Επιτροπή.
- 53 Πρέπει, όμως, να διευκρινισθεί ότι, λαμβανομένων υπόψη των εννόμων συνεπειών που έχει η κίνηση της διαδικασίας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ όσον αφορά τα μέτρα που αντιμετωπίζονται ως νέες ενισχύσεις, συνέπειες οι οποίες συνίστανται στην υποχρέωση άμεσης αναστολής της εφαρμογής τους, όταν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος υποστηρίζει ότι τα εν λόγω μέτρα δεν συνιστούν ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή πρέπει να εξετάζει επαρκώς το ζήτημα βάσει των πληροφοριών που της έχουν γνωστοποιηθεί στο στάδιο αυτό από το οικείο κράτος, έστω και αν η εξέταση αυτή καταλήγει σε μη οριστική εκτίμηση (απόφαση της 10ης Μαΐου 2005, Ιταλία κατά Επιτροπής, C-400/99, EU:C:2005:275, σκέψη 48). Επομένως, αν, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που διαθέτει η Επιτροπή κατά τον χρόνο κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, προκύπτει ότι ο

χαρακτηρισμός του επίμαχου μέτρου ως νέας ενισχύσεως έπρεπε προδήλως να αποκλειστεί ήδη από το στάδιο αυτό, η απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας σε σχέση με το συγκεκριμένο μέτρο πρέπει να ακυρωθεί.

54. Εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, στη σκέψη 108 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή βάσισε τον προσωρινό χαρακτηρισμό του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως νέας ενισχύσεως σε προδήλως εσφαλμένη ανάλυση. Συγκεκριμένα, το Γενικό Δικαστήριο προσήψε στην Επιτροπή ότι στηρίχθηκε κυρίως στην αντίληψη ότι η επιβολή φόρου επί του κύκλου εργασιών με προοδευτικούς συντελεστές συνιστά, κατ' αρχήν, κρατική ενίσχυση, ενώ όφειλε να είχε προβεί σε εμπειριστατωμένη ανάλυση προκειμένου να τεκμηριώσει την, κατ' αυτήν, ύπαρξη εύλογων αμφιβολιών σχετικά με τον χαρακτηρισμό του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της. Για τον λόγο αυτόν, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι έπρεπε να ακυρωθούν τόσο η απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας όσο και η διαταγή αναστολής που τη συνόδευε.
55. Αποφαινόμενο κατ' αυτόν τον τρόπο, αφού υπενθύμισε τις αρχές που μνημονεύθηκαν στη σκέψη 52 της παρούσας αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο περιορίστηκε, ως προς τον προσωρινό χαρακτηρισμό του επίμαχου μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως, στον οποίο προέβη η Επιτροπή στην απόφαση περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας, να ασκήσει, όπως είχε την εξουσία, έλεγχο περί προδήλου σφάλματος εκτιμήσεως. Πράγματι, από τη σκέψη 108 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως προκύπτει ότι η έλλειψη εμπειριστατωμένων στοιχείων που να τεκμηριώνουν την ύπαρξη, εν προκειμένω, εύλογων αμφιβολιών της Επιτροπής σχετικά με τον χαρακτηρισμό του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως ήταν εκείνη που δικαιολόγησε την ακύρωση, από το Γενικό Δικαστήριο, της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας και όχι, εν πάση περιπτώσει, η επανάληψη των λόγων για τους οποίους το Γενικό Δικαστήριο είχε προηγουμένως κρίνει ότι η αρνητική απόφαση έπρεπε να ακυρωθεί, λόγων στους οποίους το Γενικό Δικαστήριο αναφέρθηκε απλώς και μόνον παρεπιπτόντως.
56. Επιπλέον, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο δεν ακύρωσε την απόφαση περί διαταγής αναστολής του επίμαχου φορολογικού μέτρου μόνο συνεπεία της ακυρώσεως της αποφάσεως περί κινήσεως της επίσημης διαδικασίας έρευνας. Το Γενικό Δικαστήριο απλώς έκρινε, στη σκέψη 109 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι οι λόγοι που δικαιολογούσαν την ακύρωση της τελευταίας αυτής αποφάσεως, οι οποίοι αφορούσαν το πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως στο οποίο είχε υποπέσει η Επιτροπή όσον αφορά τον προσωρινό χαρακτηρισμό του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως, δικαιολογούσαν επίσης, εν προκειμένω, την ακύρωση της διαταγής αναστολής του μέτρου αυτού, η έκδοση της οποίας εξηρτάτο, και αυτή, από έναν τέτοιον προσωρινό χαρακτηρισμό.
57. Υπό τις συνθήκες αυτές, ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του ως αβάσιμος.
58. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Επί των δικαστικών εξόδων

59. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, που εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, 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 καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Δημοκρατίας της Πολωνίας.

- 60 Το άρθρο 184, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου προβλέπει ότι, όταν η αναίρεση δεν ασκήθηκε από παρεμβαίνοντα πρωτοδίκως, αλλά αυτός έλαβε μέρος στην ενώπιον του Δικαστηρίου έγγραφη ή προφορική διαδικασία, το Δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει ότι ο παρεμβαίνων φέρει τα δικαστικά έξοδά του. Εν προκειμένω, η Ουγγαρία, παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως, έλαβε μέρος, καίτοι δεν άσκησε η ίδια την αίτηση αναιρέσεως, στην έγγραφη και προφορική διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, δεν ζήτησε όμως την καταδίκη της Επιτροπής στα δικαστικά έξοδα. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να κριθεί ότι η Ουγγαρία φέρει τα δικαστικά έξοδα στα οποία υποβλήθηκε στο πλαίσιο της αναιρετικής διαδικασίας [πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση)* κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 113 και 114].

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφασίζει:

- 1) Απορρίπτει την αίτηση αναιρέσεως.**
- 2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.**
- 3) Η Ουγγαρία φέρει τα δικαστικά της έξοδα.**

(υπογραφές)