



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2021. március 16.*

[A 2021. április 13-i végzéssel kijavított szöveg]

„Fellebbezés – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Állami támogatások – A kiskereskedelmi ágazatban kivetett lengyel adó – Az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése – A hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat – A referencia-rendszer meghatározásának szempontjai – Az adókulcsok progresszivitása – Szelektív jellegű előny fennállása – Bizonyítási teher”

A C-562/19. P. sz. ügyben,

az **Európai Bizottság** (képviselik: K. Herrmann, P.J. Loewenthal és V. Bottka meghatalmazotti minőségben)

fellebbezőnek

az Európai Unió Bírósága alapokmányának 56. cikke alapján 2019. július 24-én benyújtott fellebbezése tárgyában,

a többi fél az eljárásban:

[A 2021. április 13-i végzéssel kijavítva] a **Lengyel Köztársaság** (képviselik: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz és M. Szydło, meghatalmazotti minőségben)

felperes az elsőfokú eljárásban,

Magyarország (képviselik: Fehér M. Z. és Koós G., meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél az elsőfokú eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, R. Silva de Lapuerta elnökhelyettes, J.-C. Bonichot (előadó), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin és N. Wahl tanácselnökök, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb és N. Jääskinen bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: R. Şereş tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2020. szeptember 1-jei tárgyalásra,

* Az eljárás nyelve: lengyel.

a főtanácsnok indítványának a 2020. október 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Fellebbezésében az Európai Bizottság az Európai Unió Törvényszéke 2019. május 16-i Lengyelország kontra Bizottság ítéletének (T-836/16 és T-624/17, a továbbiakban: megtámadott ítélet, EU:T:2019:338) hatályon kívül helyezését kéri, amellyel a Törvényszék megsemmisítette egyrészt az SA.44351. (2016/C) (korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról – Lengyelország – A kiskereskedelmi ágazatban kivetett lengyel adóról szóló, 2016. szeptember 19-i C(2016) 5596 final bizottsági határozatot, amely ezen intézkedésre vonatkozóan elrendelte az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésében előírt hivatalos vizsgálat megindítását, és arra kötelezte a Lengyel Köztársaságot, hogy függessze fel a kiskereskedelmi ágazatban kivetett adóhoz kapcsolódó progresszív adókulcsokat (a továbbiakban: a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat), másrészt pedig a Lengyelország által a kiskereskedelmi adó tekintetében nyújtott SA.44351. (2016/C, korábbi 2016/NN) számú állami támogatásról szóló, az eljárást lezáró 2017. június 30-i (EU) 2018/160 bizottsági határozatot (HL 2018. L 29., 38. o.; a továbbiakban: kedvezőtlen határozat) (a továbbiakban együttesen: vitatott határozatok).

A jogvita háttere

- 2 A jogvita előzményeit a Törvényszék a megtámadott ítélet 1–16. pontjában ismertette. Azok a következőképpen foglalhatók össze.
- 3 2016 elején a lengyel kormány új adó bevezetéséről határozott a kiskereskedelmi ágazatban, amelynek alapját az árbevétel képezte, és amely progresszív jelleggel bírt.
- 4 Miután értesítették a Bizottságot e tervetről, az tájékoztatáskérésekkel fordult a lengyel hatóságokhoz, amelyben jelezte, hogy az árbevételen alapuló progresszív adómértékek ténylegesen az adott vállalkozás méretétől, nem pedig annak nyereségességétől függnék, így hátrányos megkülönböztetést eredményeznek a vállalkozások között, és súlyos zavarokat okozhatnak a piacon. Ezen intézmény szerint ezek az adómértékek egyenlőtlen bánásmódot vezetnek be a vállalkozások között, ennél fogva azokat szelektívnek kell tekinteni. Mivel úgy ítélte meg, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében előírt valamennyi feltétel megvalósult, ebből azt a következtetést vonta le, hogy az említett adómértékek az e rendelkezés értelmében vett „állami támogatást” eredményeznek.
- 5 2016. július 6-án a Lengyel Köztársaság elfogadta a kiskereskedelmi ágazatban kivetett adóról szóló törvényt, amely az áruk természetes személy fogyasztók részére történő kiskereskedelmi értékesítésére vonatkozik, és amely 2016. szeptember 1-jén lépett hatályba (a továbbiakban: szóban forgó adóintézkedés). Ezen adó alanya minden kiskereskedő, jogállásától függetlenül, az adó alapja pedig a havi árbevétel, amennyiben ez utóbbi meghaladja az 17 millió lengyel złotyt (PLN) (hozzávetőleg 3 750 000 EUR). Az adó mértéke az ezen összegnek megfelelő havi árbevétel alatt nulla, ezután a 17 és 170 millió PLN (hozzávetőleg 37 500 000 euró) közötti havi árbevételre eső rész tekintetében 0,8%, az ez utóbbi összeget meghaladó havi árbevételre eső rész tekintetében pedig 1,4%.
- 6 2016. szeptember 19-én a Bizottság elfogadta a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozatot. E határozatával a Bizottság nem csupán arra hívta fel az a lengyel hatóságokat, hogy terjesszék elő észrevételeiket, hanem az [EUMSZ] 108. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 2015. július 13-i (EU) 2015/1589 tanácsi rendelet (HL 2015. L 248., 9. o.) 13. cikkének (1) bekezdése alapján azt is előírta a számukra, hogy haladéktalanul függesszék fel

„a [szóban forgó adóintézkedés] alkalmazását [a belső piaccal való összeegyeztethetőségükről való határozat meghozataláig]”. E határozatra tekintettel a Lengyel Köztársaság felfüggesztette a szóban forgó adóintézkedés alkalmazását.

- 7 2017. június 30-án a Bizottság a kedvezőtlen határozat elfogadásával lezárta a hivatalos vizsgálati eljárást. Lényegében úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó adóintézkedés a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősül, és hogy azt jogellenesen hajtották végre, így módon a lengyel hatóságoknak a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat alapján felfüggesztett valamennyi kifizetést véglegesen meg kellett szüntetniük. Mivel nem került sor a szóban forgó adóintézkedés konkrét végrehajtására, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy nem indokolt a támogatási elemek kedvezményezettektől való bármely visszatérítése.
- 8 A vitatott határozatokban a Bizottság lényegében a következőképpen indokolta a szóban forgó adóintézkedés EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősítését.
- 9 Ami ezen intézkedés államnak való betudhatóságát és állami forrásokból történő finanszírozását illeti, a Bizottság úgy vélte, hogy a Lengyel Köztársaság azzal, hogy az árbevételre kivetett progresszív adó mellett döntött, lemondott azon adóbevételek egy részéről, amelyet akkor szedhetett volna be, ha minden vállalkozást ugyanolyan átlagos adómértékkel adóztatott volna meg. A szóban forgó adóintézkedés így állami források egyes vállalkozások javára történő átruházásával jár.
- 10 Az előny fennállását illetően a Bizottság emlékeztetett arra, hogy azok az intézkedések, amelyek enyhítik a vállalkozások szokásosan viselt terheit, a pozitív juttatásokhoz hasonlóan előnyt nyújtanak. Jelezte, hogy az alacsony árbevételű vállalkozások a szóban forgó adóintézkedés alkalmazása folytán az ezen adó megfizetésére köteles más vállalkozásokhoz képest előnyös adójogi bánásmódban részesülnek. A jelen ügyben ugyanis a magasabb árbevétellel rendelkező vállalkozásokhoz képest az alacsonyabb árbevétellel rendelkező vállalkozásokkal szemben érvényesülő átlagosan 0%-os, de legalábbis kedvezőbb adókulcs utóbbiakat részesíti előnyben.
- 11 A szelektivitásra vonatkozó feltétel vizsgálata során, amely annak meghatározására irányult, hogy a szóban forgó adóintézkedés alkalmas-e arra, hogy bizonyos vállalkozásokat jogalap nélkül előnyben részesítsen, a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a referenciául szolgáló releváns adórendszert a kiskereskedelmi ágazatban kivetett adó képezte, ideértve az azon vállalkozásokra nézve kivetett adót is, amelyek árbevétele nem haladta meg a 17 millió PLN-t (hőzavetőleg 3 750 000 euró), anélkül azonban, hogy e rendszernek a progresszív adózástati jelleg a részét képeznél. Mivel e progresszivitás nemcsak marginális adókulcsokat, hanem eltérő átlagos adómértékeket is eredményez a vállalkozások között, az az egykulcsos adómértéken alapuló referencia-rendszertől való eltérésnek minősül.
- 12 Márpedig az említett referencia-rendszer jellege vagy általános felépítése nem igazolja ezt az eltérést. A Bizottság véleménye szerint ugyanis a lengyel hatóságok által hivatkozott újraelosztási cél nem egyeztethető össze az árbevételen alapuló adóra vonatkozó döntéssel, mivel az a vállalkozásokat tevékenységük nagyságrendjének, nem pedig terheiknek, nyereségességüknek, teherviselési képességüknek és azon lehetőségeknek a függvényében sújtja, amelyeket e hatóságok szerint csak a nagyvállalatok vehetnek igénybe.
- 13 Végül, mivel a lengyel hatóságok arra hivatkoztak, hogy az adóztatás progresszív jellege a kiskereskedelem területén a kisvállalkozások fennmaradását segíti elő a nagy árbevétellel rendelkező vállalkozásokkal szemben, a Bizottság ebben annak bizonyítékát látta, hogy a piaci verseny szerkezetét kívánták befolyásolni.

A Törvényszék előtti eljárás és a megtámadott ítélet

- 14 2016. november 30-án a Lengyel Köztársaság keresetet nyújtott be a Törvényszékhez a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat (T-836/16. sz. ügy) megsemmisítése iránt. A Törvényszék kilencedik tanácsának elnöke a 2017. április 27-i határozatával megengedte Magyarországnak, hogy a Lengyel Köztársaság kérelmeinek támogatása végett beavatkozzon az eljárásba.
- 15 2017. szeptember 13-án a Lengyel Köztársaság egy második keresetet nyújtott be a Törvényszékhez a kedvezőtlen határozat megsemmisítése iránt (T-624/17. sz. ügy). A Törvényszék kilencedik tanácsának elnöke a 2018. január 12-i határozatával megengedte Magyarországnak, hogy a Lengyel Köztársaság által e második kereset keretében előterjesztett kérelmek támogatása végett beavatkozzon az eljárásba.
- 16 2018. július 4-i végzésével a Törvényszék az eljárási szabályzata 68. cikkének megfelelően az eljárás szóbeli szakaszának lefolytatása céljából egyesítette a T-836/16. és T-624/17. sz. ügyeket.
- 17 A hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozattal (T-836/16. sz. ügy) szemben benyújtott keresetének alátámasztására a Lengyel Köztársaság négy jogalapra hivatkozott. Az első jogalap azon alapult, hogy a szóban forgó adóintézkedést tévesen minősítették az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak”, a második és a harmadik jogalap azon alapult, hogy a Bizottság által hozott felfüggesztő rendelkezés sérti a 2015/1589 rendelet 13. cikkének (1) bekezdését, valamint az arányosság elvét, a negyedik jogalap pedig azon alapult, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat indokolása téves és elégtelen volt.
- 18 A kedvezőtlen határozattal szemben benyújtott keresetének alátámasztására (T-624/17. sz. ügy) a Lengyel Köztársaság két jogalapra hivatkozott, amelyek közül az első arra alapította, hogy a szóban forgó adóintézkedést tévesen minősítették az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak”, a második jogalapot pedig arra, hogy a Bizottság által e határozat igazolása érdekében elfogadott indokolás téves és elégtelen.
- 19 A megtámadott ítéletben az Elsőfokú Bíróság helyt adott a Lengyel Köztársaság által a T-624/17. sz. ügyben felhozott első jogalapnak, megállapítva, hogy a Bizottság tévesen vélte úgy, hogy az áruk kiskereskedelméből származó árbevételre kivetett progresszív adó bevezetése szelektív előnyt keletkeztet. Helyt adott továbbá a Lengyel Köztársaság által a T-836/16. sz. ügyben felhozott negyedik jogalapnak is, úgy ítélve meg, hogy a Bizottság nem minősíthette volna ideiglenesen új támogatásnak a szóban forgó adóintézkedést, anélkül hogy az ügy iratai alapján figyelembe vette volna az erre vonatkozó jogos kétségek fennállását. Következésképpen megsemmisítette a vitatott határozatokat, ideértve a szóban forgó, a hivatalos vizsgálati eljárás megindítását elrendelő határozathoz kapcsolódó adóintézkedést felfüggesztő rendelkezést is, anélkül hogy az elé terjesztett többi jogalapot elbírált volna.

A Bíróság előtti eljárás és a felek kérelmei

- 20 Fellebbezésében a Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság:
- helyezze hatályon kívül a megtámadott ítéletet;
 - a Lengyel Köztársaság által a vitatott határozatokkal szemben az elsőfokú eljárásban felhozott jogalapok elutasításával érdemben bírálja el a jogvitát, valamint a Lengyel Köztársaságot kötelezze a költségek viselésére, és
 - másodlagosan utalja vissza az ügyet a Törvényszék elé annak érdekében, hogy az hozzon határozatot azokról a jogalapokról, amelyeket még bírált el.

- 21 A Lengyel Köztársaság azt kéri, hogy a Bíróság:
- a fellebbezést mint megalapozatlant utasítsa el, és
 - a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.
- 22 A Lengyel Köztársaság kérelmeinek támogatása végett beavatkozó Magyarország azt kéri, hogy a Bíróság a fellebbezést mint megalapozatlant utasítsa el.

A fellebbezésről

- 23 A Bizottság fellebbezésének alátámasztására két jogalapra hivatkozik.

Az első, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének a megsértésére alapított jogalapról

- 24 Első jogalapjával a Bizottság arra hivatkozik, hogy a Törvényszék annak megállapításával, hogy a szóban forgó adóintézkedés nem eredményezett szelektív előnyt a kiskereskedelemhez kapcsolódóan alacsony árbevétellel rendelkező vállalkozások számára, megsértette az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését. Ezen intézmény szerint a Törvényszék az ezen intézkedés szelektivitására vonatkozó elemzés mindhárom szakaszának értelmezése és alkalmazása során tévesen alkalmazta a jogot. A Bizottság e tekintetben először is úgy véli, hogy a Törvényszék tévesen állapította meg, hogy az adó progresszivitása azon referencia-rendszer részét képezi, amelyre tekintettel a szóban forgó adóintézkedés szelektivitását értékelni kell. Ezt követően arra hivatkozik, hogy a Törvényszék nem vizsgálhatta volna az említett intézkedés hatálya alá tartozó vállalkozások összehasonlíthatóságát olyan cél alapján, amely eltér az ezen intézkedés által követett adójogi céltól. Végül a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék ugyanezen intézkedés igazolásának elemzése keretében tévesen fogadott el olyan célt, nevezetesen az újraelosztási célt, amely nem kapcsolódik szervesen az említett intézkedéshez.
- 25 A Lengyel Köztársaság és Magyarország vitatja ezt az érvelést.
- 26 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a tagállamok olyan területeken történő beavatkozásai, amelyek az Unióban nem képezik harmonizáció tárgyát, nincsenek kizárva az EUM-Szerződés állami támogatások ellenőrzésére vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alól (lásd ebben az értelemben: 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EU:C:2006:416, 81. pont). A tagállamoknak ily módon tartózkodniuk kell minden olyan adóintézkedés meghozatalától, amely a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősülhet.
- 27 E tekintetben a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából továbbá az következik, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Először is állami beavatkozásról vagy legalábbis állami forrásból történő beavatkozásról kell, hogy szó legyen. Másodszor e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszor a kedvezményezettje számára szelektív előnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (lásd különösen: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 28 Ami az előny szelektivitására vonatkozó feltételt illeti, amely szorosan kapcsolódik valamely intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősítéséhez, amit a Bizottság a jelen fellebbezés első jogalapjának keretében kizárólagosan vitat, a Bíróság hasonlóképpen állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy e feltétel annak

meghatározását követeli meg, hogy adott jogi szabályozás keretében a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” előnyben részesítsen olyan vállalkozásokkal és áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás céljára tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztetőnek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (lásd: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 29 Egyébiránt, amennyiben a szóban forgó intézkedést támogatási rendszerként, nem pedig egyedi támogatásként alakították ki, a Bizottság kötelezettsége annak bizonyítása, hogy ezen intézkedés, annak ellenére, hogy általános jellegű előnyt biztosít, ezt bizonyos vállalkozások vagy bizonyos tevékenységi ágazatok kizárólagos előnyére teszi (lásd ebben az értelemben különösen: 2016. június 30-i Belgium kontra Bizottság ítélet, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49. pont).
- 30 Közelebbről, az adóelőnyt biztosító nemzeti intézkedéseket illetően emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen jellegű intézkedés, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvezőbb helyzetbe hozza, a kedvezményezettek számára szelektív előnyt biztosíthat, ennél fogva pedig az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősül. Így támogatásnak kell tekinteni többek között azt a beavatkozást, amely enyhíti a vállalkozás költségvetésének általános terheit, és amely ezáltal, anélkül hogy a szó szoros értelmében szubvenció lenne, azzal azonos természetű és hatású (lásd ebben az értelemben: 1994. március 15-i Banco Exterior de España ítélet, C-387/92, EU:C:1994:100, 13. és 14. pont; 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71. és 72. pont). A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő előny ezzel szemben nem minősül az említett rendelkezés értelmében vett állami támogatásnak (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 31 Ebben az összefüggésben ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedést „szelektívnek” minősíthessen, a Bizottságnak először is azonosítania kell a referencia-rendszert, vagyis az érintett tagállamban alkalmazandó „normál” adórendszert, másodszor pedig bizonyítania kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér e referencia-rendszertől, mivel különbséget tesz az utóbbi rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Az „állami támogatás” fogalma azonban nem vonatkozik olyan intézkedésekre, amelyek különbséget tesznek a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért a priori szelektív jellegűek, ha az érintett tagállam bizonyítja, hogy e megkülönböztetés igazolt annyiban, amennyiben az az intézkedéseket magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (lásd ebben az értelemben különösen: 2004. április 29-i Hollandia kontra Bizottság ítélet, C-159/01, EU:C:2004:246, 42. és 43. pont; 2012. március 29-i 3M Italia ítélet, C-417/10, EU:C:2012:184, 40. pont; 2018. december 19-i A-Brauerei ítélet, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44. pont).
- 33 E megállapításokra tekintettel kell megvizsgálni, hogy a jelen ügyben a Törvényszék megsértette-e az EUMSZ 107. cikknek a Bíróság által értelmezett (1) bekezdését, amikor lényegében azt állapította meg, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy a szóban forgó adóintézkedés progresszív jellege azzal a következménnyel járt, hogy szelektív előnyt biztosított „bizonyos vállalkozások vagy bizonyos áruk termelése” számára.

- 34 Első jogalapjának első részében a Bizottság azt állítja, hogy a Törvényszék tévesen alkalmazta a jogot, amikor azt róta fel neki, hogy téves referencia-rendszerre tekintettel értékelte a szelektív előny esetleges fennállását, és úgy ítélte meg, hogy a lengyel jogalkotó által alkalmazott progresszív adómértékek a referencia-rendszer szerves részét képezték.
- 35 A Bizottság szerint a szóban forgó adóintézkedésből következő szelektív előny nem az árbevétel egy bizonyos összegig terjedő része tekintetében nyújtott adómentesség fennállásában rejlik, mivel minden érintett vállalkozás részesül e mentességben az árbevételének azon része után, amely nem haladja meg az adómentes sávnak megfelelő felső határt, hanem az adókulcsok progresszivitásából eredő átlagos adómérték közötti különbségben. E különbség előnyben részesíti az alacsony árbevétellel rendelkező vállalkozásokat azáltal, hogy indokolatlanul megkönnyíti adóterheiket azon adóteherhez képest, amely a referencia-rendszer keretében a többi vállalkozást terheli, mivel az utóbbi rendszer a Bizottság szerint egykulcsos forgalmi adóból áll. Ily módon a progresszív adómértékeken alapuló adóztatás nem tér el attól a helyzettől, amelyben az adóalanyok egyik csoportjára egy adott adómértéket, a másik csoportjára pedig valamely másik adómértéket vetnek ki, ami egyenértékű az összehasonlítható vállalkozásokkal szembeni eltérő bánásmóddal.
- 36 Ennélfogva először is az a kérdés merül fel, hogy – amint azt a Bizottság állítja – ki kell-e zárni az adókulcsoknak a szóban forgó adóintézkedésben előírt progresszivitását azon referencia-rendszerből, amelyre tekintettel értékelni kell, hogy megállapítható-e a szelektív előny fennállása, vagy – amint azt a Törvényszék a megtámadott ítélet 63–67. pontjában megállapította – éppen ellenkezőleg, e progresszivitás annak szerves részét képezi.
- 37 A belső piac alapvető szabadságai kapcsán a Bíróság kimondta, hogy az uniós adójogi harmonizáció jelenlegi állapotában a tagállamok szabadon határozhatják meg az általuk legmegfelelőbbnek ítélt adóztatási rendszert, így módon a progresszív adóztatás alkalmazása az egyes tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik (lásd ebben az értelemben: 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet, C-75/18, EU:C:2020:139, 49. pont; Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 69. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ez az állítás az állami támogatások tekintetében is érvényes (lásd ebben az értelemben különösen: 2018. április 26-i ANGED ítélet, C-233/16, EU:C:2018:280, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 38 Ebből következően azon területeken kívül, amelyeken az uniós adójogszabályok harmonizáció tárgyát képezik, az egyes adók alapvető jellemzőinek meghatározása – a tagállamok adójogi autonómiájának tiszteletben tartásával – e tagállamok mérlegelési jogkörébe tartozik, amely jogkört mindazonáltal az uniós jog tiszteletben tartása mellett kell gyakorolniuk. Ugyanez érvényes többek között az adókulcs megválasztására is, amely arányos vagy progresszív lehet, illetve az adó alapjának és az adóköteles eseménynek a meghatározására.
- 39 Főszabály szerint tehát ezen alapvető jellemzők határozzák meg azt a referencia-rendszert vagy azt az „általános” adózási rendszert, amelynek alapulvételével a jelen ítélet 31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelően vizsgálni kell a szelektivitásra vonatkozó feltételt.
- 40 E tekintetben pontosítani kell, hogy főszabály szerint nem ellentétes az állami támogatásra vonatkozó uniós joggal, ha a tagállamok olyan progresszív adómértékek alkalmazása mellett döntenek, amelyek az adóalanyok teherviselési képességének figyelembevételére irányulnak. Az a körülmény, hogy a progresszív adók alkalmazására a gyakorlatban gyakrabban kerül sor a természetes személyek adóztatása területén, nem jelenti azt, hogy annak a jogi személyek, különösen a vállalkozások teherviselő képessége figyelembevétele érdekében történő igénybevétele ne lenne megengedett a tagállamok számára.
- 41 Az uniós jog így módon nem akadályozza meg, hogy az árbevétel képezze a progresszív adóztatás alapját, ideértve azt az esetet is, amikor az nem azon negatív hatások ellensúlyozására irányul, amelyek az adóköteles tevékenységből származhatnak. A Bizottság állításával ellentétben ugyanis az árbevétel

összege általában semleges megkülönböztető ismérvnek, egyúttal pedig az adóalanyok teherviselési képességét illetően releváns mutatónak minősül (lásd ebben az értelemben: 2020. március 3-i Vodafone Magyarország ítélet, C-75/18, EU:C:2020:139, 50. pont; Tesco-Global Áruházak ítélet, C-323/18, EU:C:2020:140, 70. pont). Az uniós jog egyetlen szabályából vagy elvéből – ideértve az állami támogatásokra vonatkozó szabályokat és elveket – sem következik, hogy a progresszív adómértékek alkalmazása kizárólag a nyereségekre kivetett adókra korlátozódna. Egyébként az árbevételhez hasonlóan maga a nyereség is csak relatív mutatója a teherviselő képességnek. Az a körülmény, hogy – amint azt a Bizottság állítja – az az árbevételnél relevánsabb vagy pontosabb mutatónak minősül, közömbös az állami támogatások kapcsán, mivel az e területre vonatkozó uniós jog kizárólag azon szelektív előnyök megszüntetésére irányul, amelyekben egyes vállalkozások más, összehasonlítható helyzetben lévő vállalkozások hátrányára részesülhetnek. Ugyanez vonatkozik az olyan, esetleges gazdasági kettős adóztatással érintett helyzet fennállására, amely a forgalom és a nyereség megadóztatásának halmozódásához kapcsolódik.

- 42 A fentiekből következően a szelektivitás feltételének elemzésével összefüggésben főszabály szerint az adó alapvető jellemzői – köztük a progresszív adómértékek – alkotják a referencia-rendszert vagy az „általános” adózási rendszert. Mindazonáltal nem kizárt, hogy e jellemzők bizonyos esetekben nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető elemet foglalhatnak magukban, aminek a bizonyítása ugyanakkor a Bizottság feladata.
- 43 A 2011. november 15-i Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) nem kérdőjelezi meg a fenti megfontolásokat. Épp ellenkezőleg, amint arra a főtanácsnok az indítványának a 40–45. pontjában lényegében rámutatott, az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben az adórendszert nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető paraméterek szerint alakították ki, amelyek az állami támogatásokra vonatkozó uniós jog megkerülésére irányultak. Ez mutatkozott meg ebben az ügyben az adózási kritérium kiválasztásában, amely előnyben részesített egyes *offshore* társaságokat, ami az érintett jogalkotó által kinyilvánított, valamennyi vállalkozást terhelő általános adóztatás bevezetésének a céljára tekintettel nem tűnt koherensnek.
- 44 A jelen ügyben, amint az a jelen ítélet 3–5. pontjából kitűnik, a lengyel jogalkotó a szóban forgó adóintézkedéssel olyan adót vezetett be a kiskereskedelmi ágazatban, amely az e tevékenységből származó havi árbevétel alapján, és amely a Bizottság állításával ellentétben közvetlenadó-jelleggel rendelkezik. Az adó mértéke 17 millió PLN-ig (hozzávetőleg 3 750 000 euró) nulla, ezután 17 és 170 millió PLN (hozzávetőleg 37 500 000 euró) között 0,8%, az utóbbi összeg felett pedig 1,4%. A Bizottság nem bizonyította, hogy az adómértékek e progresszivitását, amelyet a lengyel jogalkotó az adójogi autonómiája keretében rendelkezésére álló mérlegelési jogkör gyakorlásával fogadott el, nyilvánvalóan hátrányosan megkülönböztető módon alakították ki azzal a céllal, hogy megkerüljék az állami támogatásokra vonatkozó uniós jogból eredő követelményeket. E körülmények között a szóban forgó adóintézkedés progresszivitását azon referencia-rendszer vagy „általános” adózási rendszer szerves részének kell tekinteni, amelyre tekintettel a jelen ügyben a szelektív előny fennállását értékelni kellett.
- 45 Ennélfogva a Törvényszék nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor a megtámadott ítélet 63–67. pontjában megállapította, hogy a Bizottság tévesen támaszkodott egy hiányos és fiktív referencia-rendszerre, amikor úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó adóintézkedéshez kapcsolódó progresszív adótábla nem képezi részét annak a referencia-rendszernek, amelyre tekintettel ezen intézkedés szelektív jellegét értékelni kellett. Következésképpen az első jogalap első részét mint megalapozatlant el kell utasítani.
- 46 Mivel a referencia-rendszer meghatározásakor elkövetett hiba szükségszerűen érvénytelenné teszi a szelektivitásra vonatkozó feltétel elemzésének egészét (lásd ebben az értelemben: 2018. június 28-i Andres [a fizetéseképtelenné vált Heitkamp BauHolding] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. pont), az első jogalap második és harmadik részéről nem szükséges határozni.

47 A fentiekből következően a második jogalapot mint megalapozatlant teljes egészében el kell utasítani.

Az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdésének és a 2015/1589 rendelet 13. cikknek a megsértésére alapított második jogalapról

48 Második jogalapjával a Bizottság arra hivatkozik, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat megsemmisítésével – ideértve a felfüggesztő rendelkezést is – a Törvényszék megsértette az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdését és a 2015/1589 rendelet 13. cikkét. Közelebbről, a Bizottság egyrészt azt állítja, hogy a Törvényszék e határozat tekintetében tévesen folytatott le ugyanolyan szintű felülvizsgálatot, mint amelyet a kedvezőtlen határozat tekintetében folytatott le, miközben felülvizsgálatának a nyilvánvaló mérlegelési hibákra kellett volna korlátozódnia, ami nem merült fel a jelen ügyben. Másrészt azt rója fel a Törvényszéknek, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat megsemmisítéséből következően megsemmisítette a Bizottság által a 2015/1589 rendelet 13. cikkének (1) bekezdése alapján hozott felfüggesztő rendelkezést azzal az indokkal, hogy annak sorsa nem választható el e határozat sorsától, jóllehet ezen felfüggesztő rendelkezés e határozattól elkülönült határozatnak minősül, amelynek jogszerűségét önállóan kellett értékelni.

49 A Lengyel Köztársaság és Magyarország vitatja ezt az érvelést.

50 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bizottság köteles a hivatalos vizsgálati eljárás megindítására, ha a 2015/1589 rendelet 4. cikke szerinti előzetes vizsgálatot követően nem sikerült meggyőződni arról, hogy a bejelentett intézkedés összeegyeztethető a belső piaccal. Ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha ezen intézkedés kapcsán magának az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „támogatásként” történő minősítésnek a vonatkozásában maradtak kétségei (lásd ebben az értelemben különösen: 2005. május 10-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-400/99, EU:C:2005:275, 47. pont; 2011. július 21-i Alcoa Trasformazioni kontra Bizottság ítélet, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 60. pont; 2013. január 24-i 3F kontra Bizottság ítélet, C-646/11 P, nem tették közzé, EU:C:2013:36, 27. pont).

51 Másfelől a 2015/1589 rendelet 13. cikkének (1) bekezdése értelmében a Bizottság, miután lehetőséget biztosított az érintett tagállamnak észrevételei megtételére, arra kötelezheti e tagállamot, hogy minden jogellenes támogatás nyújtását függessze fel, amíg a Bizottság végleges határozatot nem hoz a támogatás belső piaccal való összeegyeztethetőségéről. Az ilyen felfüggesztő rendelkezés elkülönül a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozattól, másfelől pedig az ez utóbbi határozattal egy időben vagy azt követően is meghozható (lásd ebben az értelemben: 2001. október 9-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-400/99, EU:C:2001:528, 47. pont; 2020. június 4-i Magyarország kontra Bizottság ítélet, C-456/18 P, EU:C:2020:421, 35. pont).

52 Figyelemmel a jelen ítélet 50. pontjában hivatkozott elvekre, amennyiben a felperes fél vitatja a Bizottság által az érintett intézkedésnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásként” történő minősítése vonatkozásában lefolytatott értékelést, a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat uniós bíróság általi felülvizsgálata csak annak vizsgálatára terjed ki, hogy ezen intézmény a 2015/1589 rendelet 4. cikkében előírt előzetes vizsgálat szakaszában nem követett-e el nyilvánvaló mérlegelési hibát (lásd ebben az értelemben különösen: 2011. július 21-i Alcoa Trasformazioni kontra Bizottság ítélet, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61. pont; 2016. december 21-i Bizottság kontra Hansestadt Lübeck ítélet, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 78. pont). Ugyanez vonatkozik az e rendelet 13. cikkének (1) bekezdése alapján hozott felfüggesztő rendelkezés jogszerűségének vizsgálatára is, tekintettel arra, hogy a Bizottság által az intézkedés állami támogatásnak minősítése vonatkozásában e szakaszban elfogadott döntés ideiglenes jellegű.

53 Pontosítani kell ugyanakkor, hogy figyelemmel az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti eljárás megindításának azon új támogatásokként kezelt intézkedések tekintetében fennálló jogi következményeire, amelyek az intézkedések végrehajtásának azonnali felfüggesztésére irányuló kötelezettséghez kapcsolódnak, ha az érintett tagállam azt állítja, hogy ezen intézkedések nem

minősülnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett támogatásoknak, akkor a Bizottságnak a vele e szakaszban az említett tagállam által közölt információk alapján megfelelő vizsgálatot kell lefolytatnia a kérdésben, még akkor is, ha ez a vizsgálat nem vezet végleges értékelésre (2005. május 10-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-400/99, EU:C:2005:275, 48. pont). Ennélfogva, ha az eljárás megindításakor már a Bizottság rendelkezésére bocsátott információkra figyelemmel úgy tűnik, hogy a szóban forgó intézkedés új támogatásnak minősítését már e szakaszban nyilvánvalóan el kell utasítani, az eljárás ezen intézkedés vonatkozásában történő megindítására vonatkozó határozatot meg kell semmisíteni.

- 54 A jelen ügyben a Törvényszék a megtámadott ítélet 108. pontjában lényegében azt mondta ki, hogy a Bizottság az arra vonatkozó ideiglenes minősítését, hogy a szóban forgó adóintézkedést új támogatásnak kell tekinteni, nyilvánvalóan téves elemzésre alapította. Pontosabban azt rótta fel a Bizottságnak, hogy elsősorban abból a megfontolásból indult ki, amely szerint az árbevételre kivetett progresszív adó bevezetése főszabály szerint állami támogatásnak minősül, miközben annak alátámasztására irányuló, részletes elemzést kellett volna lefolytatnia, hogy figyelemmel a rendelkezésére álló információkra, a szóban forgó adóintézkedés ilyen minősítése kapcsán véleménye szerint jogos kétségek állnak fenn. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozatot és a hozzá kapcsolódó felfüggesztő rendelkezést meg kell semmisíteni.
- 55 Ennek megállapításával, a Törvényszék, miután emlékeztetett a jelen ítélet 52. pontjában szereplő elvekre, az erre vonatkozó kötelezettségének megfelelően a Bizottság által a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozatban elfogadott ideiglenes állami támogatásnak minősítés tekintetében fennálló nyilvánvaló mérlegelési hiba felülvizsgálatára szorítkozott. A megtámadott ítélet 108. pontjából ugyanis kitűnik, hogy a hivatalos vizsgálati eljárás megindításáról szóló határozat Törvényszék általi megsemmisítését a Bizottság részéről a szóban forgó adóintézkedés állami támogatásnak minősítésével kapcsolatos jogos kétségek fennállását alátámasztó részletes információk hiánya, és semmiképpen nem azon indokok átvétele alapozta meg, amelyek alapján előzőleg megállapította, hogy a kedvezőtlen határozatot meg kell semmisíteni, és amelyekre csak járulékos jelleggel hivatkozott.
- 56 Ezenkívül a Bizottság állításával ellentétben a Törvényszék nem pusztán a hivatalos vizsgálati eljárást megindító határozat megsemmisítésének következményeként semmisítette meg a szóban forgó adóintézkedést felfüggesztő határozatot. A Törvényszék a megtámadott ítélet 109. pontjában csak azt állapította meg, hogy azok az indokok, amelyek ez utóbbi határozat megsemmisítését megalapozták, és amelyek a Bizottság által a szóban forgó adóintézkedés állami támogatásnak való előzetes minősítésével összefüggésben elkövetett nyilvánvaló mérlegelési hibán alapulnak, a jelen ügyben az ezen intézkedést felfüggesztő határozat megsemmisítését is igazolták, amelynek meghozatala álláspontja szerint szintén az ilyen ideiglenes minősítéstől függött.
- 57 E körülmények között a fellebbezés második jogalapját mint megalapozatlant teljes egészében el kell utasítani.
- 58 A fentiek összességéből az következik, hogy a fellebbezést teljes egészében el kell utasítani.

A költségekről

- 59 A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (1) bekezdése alapján, amelyet annak 184. cikkének (1) bekezdése értelmében a fellebbezési eljárásban is alkalmazni kell, a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Bizottságot, mivel pervesztes lett, a Lengyel Köztársaság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.
- 60 A Bíróság eljárási szabályzata 184. cikkének (4) bekezdése előírja, hogy ha nem az elsőfokú eljárásban beavatkozó fél terjesztette elő a fellebbezést, a beavatkozó felet csak akkor lehet a saját költségeinek a viselésére kötelezni, ha részt vett a Bíróság előtti eljárás írásbeli vagy szóbeli szakaszában. A jelen

ügyben Magyarország, aki beavatkozó félként vett részt az elsőfokú eljárásban, részt vett a Bíróság előtti eljárás írásbeli vagy szóbeli szakaszában, anélkül hogy fellebbezést terjesztett volna elő, ugyanakkor nem kérte a Bizottságnak a költségek viselésére kötelezését. E körülmények között úgy kell határozni, hogy Magyarország maga viseli a fellebbezési eljárással összefüggésben felmerült saját költségeit (lásd ebben az értelemben: 2018. június 28-i Andres [a fizetése képtelenné vált Heitkamp BauHolding] kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 113. és 114. pont).

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

- 1) A Bíróság a fellebbezést elutasítja.**
- 2) A Bíróság az Európai Bizottságot kötelezi a költségek viselésére**
- 3) Magyarország maga viseli saját költségeit.**

Aláírások