



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2020 m. spalio 15 d.¹

Byla C-562/19 P

**Europos Komisija
prieš**

Lenkijos Respubliką

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – Mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Pranašumas ir atrankumas – Vertinimo kriterijai kuriant referencinę sistemą – Referencinės sistemos nuoseklumas – Pranašumas progresinio mokesčio tarifo atveju – Skirtingas vertinimas – Skirtingo vertinimo pateisinamieji pagrindai – Neigiamo sprendimo panaikinimas kartu peržiūrint sprendimą pradėti procedūrą ir įsakymą sustabdyti pagalbą“

I. Įžanga

1. Šis apeliacinis skundas suteikia Teisingumo Teismui galimybę vėl² įvertinti naujai sukurta mokesčio įstatymą, remiantis valstybės pagalbą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytais kriterijais. Atsižvelgdama į tarptautines tendencijas, Lenkija, įvesdama įmonėms taikomą tiesioginį mokestį, rėmėsi ne pelnu, o apyvarta ir pasirinko progresinę mokesčio struktūrą. Šiuo mokesčiu – panašiai kaip Komisijos pasiūlytu ES skaitmeninių paslaugų mokesčiu³ – pirmiausia siekiama apmokestinti didelę apyvartą turinčias įmones (taigi, dideles įmones).

2. Kadangi vidutinis mokesčio tarifas didėja augant apyvartai, mokesčių našta paskirstoma „mažesnių“ įmonių naudai. Net jei ES lygmeniu planuojamas skaitmeninių paslaugų mokestis ir Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, šiuo atžvilgiu yra panašūs, Komisija laiko Lenkijos mokestį valstybės pagalba „per mažai apmokestinamoms“ mažesnėms įmonėms. Todėl Komisija iš anksto uždraudė įgyvendinti šį įstatymą tol, kol bus baigta tyrimo procedūra, o Lenkija – panašiai kaip Vengrija paralelinėje byloje⁴ – tai vertina kaip kišimąsi į jos autonomiją mokesčių srityje.

3. Apeliaciniame skunde keliamas ne tik klausimas, ar progresinis mokestis, taikomas įmonėms, apskritai gali būti laikomas atrankiuoju pranašumu, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Į šį klausimą Bendrasis Teismas jau atsakė neigiamai savo pirmosios instancijos sprendime⁵. Kyla ir kitas klausimas: ar teisės aktai, reglamentuojantys valstybės pagalbą, apskritai gali būti tinkamas

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² Pirmą kartą tai nutiko 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), kai Komisija ėmėsi veiksmų prieš naują Gibraltarui skirtą įmonių pelno mokesčio įstatymą. Panašios aplinkybės buvo nagrinėtos 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291).

³ 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos pasiūlymas, COM(2018) 148 *final*.

⁴ Šios bylos numeris Teisingumo Teisme yra C-596/19.

⁵ 2019 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Lenkija / Komisija* (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, toliau – skundžiamas sprendimas).

instrumentas tirti nacionalinius mokesčių teisės aktus taip išsamiai ir, kaip nutiko šioje byloje, blokuoti juos ilgam laikui. Su tuo susijęs klausimas, ar teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, viso (bendro pobūdžio) mokesčių teisės akto vertinimo kriterijai neturėtų būti kitokie negu individualios finansinės paramos vertinimo kriterijai.

4. Reikia atsižvelgti ir į tai, kad jau yra intensyviai kontroliuojama, kad nebūtų diskriminavimo pagrindinių laisvių srityje. Teisingumo Teismas du panašius tiesioginius įmonėms taikomus Vengrijos apyvartos mokesčius ir jų mokesčių naštos paskirstymo logiką jau yra pripažinęs suderinamais su pagrindinėmis laisvėmis⁶. Komisija per teismo posėdį teisingai pažymėjo, kad lyginamos grupės yra skirtingos: mokesčių teisės srityje pagrindinės laisvės draudžia diskriminuoti užsienio įmones, o draudimas teikti valstybės pagalbą reiškia draudimą palaikyti „tam tikras įmones“. Bet abu draudimai diskriminuoti padeda įgyvendinti vidaus rinką. Jeigu tam tikra priemonė suderinama su draudimu diskriminuoti pagrindinių laisvių srityje, ji greičiausiai nėra vidaus rinkai prieštaraujanti valstybės pagalba.

II. Teisinis pagrindas

5. Teisinį pagrindą sudaro SESV 107 ir paskesni straipsniai. Neteisėtos pagalbos procedūra numatyta Reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias SESV 108 straipsnio taikymo taisykles⁷ (toliau – Reglamentas 2015/1589), III skyriuje.

6. Jo 13 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„Komisija, suteikusi suinteresuotajai valstybei narei galimybę pateikti savo pastabas, gali priimti sprendimą, įpareigojantį, kad minėtoji valstybė narė nutrauktų bet kurią neteisėtą pagalbą, kol Komisija priims sprendimą dėl tokios pagalbos atitikimo vidaus rinkai (toliau – „įsakymas sustabdyti pagalbą“).“

III. Bylos aplinkybės

7. 2016 m. pradžioje Lenkijos vyriausybė numatė naują mokestį, taikomą mažmeniniam prekių pardavimui. Buvo suplanuota, kad mokesčio bazė bus apyvarta ir kad jis bus progresinis. Po to, kai Komisijai buvo pranešta apie šį projektą, ji Lenkijos valdžios institucijoms išsiuntė prašymus suteikti informacijos ir nurodė tai, kas išdėstyta toliau.

8. „Įmonių mokamo progresinio apyvartos mokesčio tarifai iš tiesų yra siejami su įmonės dydžiu, o ne su jos pelningumu arba mokumu. Jais diskriminuojamos įmonės ir jie gali sukelti didelių rinkos sutrikimų. Kadangi jais nustatomas skirtingas požiūris į įmones, jie laikomi atrankiaisiais. Kadangi visos SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos yra įvykdytos“, jais suteikiama valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal šį straipsnį.

6 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140) ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

7 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9, klaidų ištaisymas OL L 186, 2017, p. 17).

9. 2016 m. liepos 6 d. Lenkija priėmė įstatymą dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui. Šis mokestis taikomas mažmeniniam prekių pardavimui vartotojams fiziniams asmenims. Apmokestinamieji asmenys yra visi mažmenininkai, nesvarbu, koks jų juridinis statusas. Mokesčio bazė – mėnesio apyvarta, viršijanti 17 mln. Lenkijos zlotų (PLN) sumą, tai yra maždaug 4 mln. EUR. Apmokestinimo tarifai yra tokie: 0,8 % tarifas, kuris taikomas mėnesio apyvartos daliai nuo 17 mln. PLN iki 170 mln. PLN, ir 1,4 % tarifas, kuris taikomas mėnesio apyvartos daliai, viršijančiai 170 mln. PLN. Šis įstatymas įsigaliojo 2016 m. rugsėjo 1 d.

10. Po kelių Lenkijos valdžios institucijų ir Komisijos pasikeitimų nuomonėmis 2016 m. rugsėjo 19 d. Sprendimu dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (toliau – sprendimas pradėti procedūrą)⁸ Komisija pradėjo SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą procedūrą dėl nagrinėjamos priemonės. Šiuo sprendimu Komisija ne tik paragino suinteresuotąsias šalis pateikti savo pastabas, bet ir, remdamasi Reglamento 2015/1589 13 straipsnio 1 dalimi, nurodė Lenkijos valdžios institucijoms nedelsiant laikinai sustabdyti „mokesčio progresinio tarifo taikymą, kol Komisija priims sprendimą dėl jo suderinamumo su vidaus rinka“. Lenkija sustabdė planuoto mokesčio taikymą.

11. Lenkijos vyriausybė, lygiagrečiai tęsdama diskusijas su Komisija, 2016 m. lapkričio 30 d. kreipėsi į Bendrąjį Teismą su prašymu panaikinti sprendimą pradėti procedūrą (byla T-836/16). 2017 m. balandžio 27 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas leido Vengrijai įstoti į bylą palaikyti Lenkijos Respublikos reikalavimų.

12. Komisija užbaigė procedūrą, priimdama 2017 m. birželio 30 d. Sprendimą (ES) 2018/160 dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Lenkija suteikė nustatydamą mažmeninės prekybos mokestį (toliau – neigiamas sprendimas)⁹.

13. Jame Komisija nurodė, kad nagrinėjama priemonė yra su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba ir kad ji buvo vykdoma neteisėtai. Lenkijos valdžios institucijos turėjo galutinai panaikinti visus mokėjimus, kurie buvo sustabdyti remiantis sprendimu pradėti procedūrą. Kadangi nagrinėjama priemonė konkrečiai nebuvo įvykdyta, Komisija manė, kad nereikėjo susigrąžinti pagalbos iš jos gavėjų.

14. 2017 m. rugsėjo 13 d. Lenkijos vyriausybė kreipėsi į Bendrąjį Teismą su prašymu panaikinti neigiamą sprendimą (byla T-624/17). 2018 m. sausio 12 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas leido Vengrijai įstoti į bylą palaikyti Lenkijos Respublikos reikalavimų.

15. Sprendime pradėti procedūrą ir neigiamame sprendime (toliau kartu – ginčijami sprendimai), papildžius argumentus dėl tam tikrų aspektų pastarajame sprendime, Komisija, atsižvelgdama į SESV 107 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį, nagrinėjamos priemonės kvalifikavimą kaip valstybės pagalbos iš esmės grindė taip, kaip nurodyta toliau.

16. Pirmiausia įmonės, kurių maža apyvarta, remiantis įstatymu dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, buvo vertinamos palankiau, palyginti su kitomis šiuo mokesčiu apmokestinamomis įmonėmis. Valstybės atsisakymas gauti mokestinių pajamų, kurias ji būtų gavusi, jeigu įmonės būtų buvusios apmokestinamos tuo pačiu vidutiniu efektyviojo mokesčio tarifu, reiškė valstybės išteklių perdavimą privileijuotoms įmonėms. Šiuo atveju vidutiniai nuliniai arba ne tokie dideli mokesčių tarifai, kurie taikomi nedidelę apyvartą turinčioms įmonėms, palyginti su vidutiniais didesniais mokesčių tarifais, taikomais įmonėms, turinčioms didesnę apyvartą, suteikė pranašumą pirmosioms įmonėms.

⁸ OL C 406, 2016, p. 76.

⁹ OL L 29, 2018, p. 38.

17. Be to, Komisija laikėsi nuomonės, kad atrankiajam pranašumui nustatyti reikšmingą referencinę sistemą sudaro apyvartos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriuje, įskaitant įmones, kurių apyvarta mažesnė negu 17 mln. PLN suma, tačiau be progresinio tarifo struktūros. Apmokestinimas taikant progresinio tarifo struktūrą, atsižvelgiant į tai, kad pagal jį taikomi ne tik ribiniai mokesčių tarifai, bet ir vidutiniai mokesčių tarifai, kurie atskiroms įmonėms skiriasi, nukrypsta nuo referencinės sistemos, pagal kurią turi būti apmokestinama taikant bendrą mokesčio tarifą.

18. Nukrypimas nuo referencinės sistemos, kuri sudaro progresinę apmokestinimo struktūrą, nėra pateisinamas mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendrąja struktūra. Sprendime pradėti procedūrą Komisija nurodė, kad šiuo klausimu nebuvo galima atsižvelgti į sektorinės politikos, regioninės politikos, aplinkosaugos ar pramonės politikos tikslus. Lenkijos valdžios institucijos pabrėžė mokesčio progresine struktūra siekiamą paskirstymo tikslą. Tai jos motyvavo tuo, kad daug pajamų gaunančios įmonės gali naudotis masto ekonomija, palankiausiomis apsirūpinimo sąlygomis arba strateginiu mokesčių planavimu, o tai nėra prieinama mažesnėms įmonėms.

19. Komisijos manymu, toks paskirstymo tikslas nederą su apyvartos mokesčiu, kuriuo įmonės apmokestinamos atsižvelgiant tik į jų veiklos apimtį, bet ne į sąnaudas, pelningumą, gebėjimą mokėti mokesčius arba turimą infrastruktūrą, kurią, Lenkijos institucijų teigimu, gali turėti tik didelės įmonės. Komisijos nuomone, progresinis apyvartos mokestis gali būti pateisinamas siekiu kompensuoti tam tikrą dėl minėtos veiklos (neigiamo išorinių veiksnių poveikio) galintį kilti neigiamą poveikį, kuris yra tuo didesnis, kuo didesnė apyvarta, arba neleisti jam atsirasti, tačiau nagrinėjamu atveju tai nebuvo įrodyta. Lenkijos valdžios institucijoms nurodžius, kad progresinė apmokestinimo struktūra leidžia smulkiems prekybininkams išsilaikyti konkurencinėje kovoje su dideliais mažmenininkais, Komisija tame matė įrodymą to, kad jos siekė daryti įtaką konkurencijos struktūrai rinkoje.

20. 2018 m. liepos 4 d. nutartimi Bendrasis Teismas sujungė bylas T-836/16 ir T-624/17, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

21. 2019 m. gegužės 16 d. skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas patenkino abu Lenkijos ieškinius dėl ginčijamų sprendimų ir panaikino ir sprendimą pradėti procedūrą, ir neigiamą sprendimą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

22. 2019 m. liepos 24 d. Komisija pateikė šį apeliacinį skundą dėl Bendrojo Teismo sprendimo. Komisija prašo:

- panaikinti skundžiamą sprendimą,
- atmesti Lenkijos Respublikos ieškinio dėl ginčijamų sprendimų pagrindus ir priteisti iš jos bylinėjimosi išlaidas,
- alternatyviai – grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad jis išnagrinėtų ieškinio pagrindus, kurie nebuvo išnagrinėti pirmojoje instancijoje.

23. Lenkijos Respublika, palaikoma Vengrijos, prašo:

- atmesti apeliacinį skundą kaip nepagrįstą,
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

24. Lenkija, Vengrija ir Komisija pastabas dėl apeliacinio skundo Teisingumo Teismui pateikė raštu, o 2020 m. rugėjo 1 d. žodžiu per teismo posėdį.

V. Dėl apeliacinio skundo pagrindų

25. Grįsdama apeliacinį skundą Komisija remiasi dviem pagrindais. Pirmajame apeliacinio skunde pagrindu Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas, paneigdamas, jog Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriuje, suteikia atrankųjį pranašumą mažesnę apyvartą turinčioms įmonėms, klaidingai taikė SESV 107 straipsnio 1 dalį. Antrajame apeliacinio skundo pagrindu ji tvirtina, kad Bendrasis Teismas suklydo, ir kai panaikino sprendimą pradėti procedūrą, kuriame buvo įsakymas laikinai sustabdyti pagalbą, nes neteisingai aiškino SESV 108 straipsnio 2 dalį ir Reglamento 2015/1589 13 straipsnio 1 dalį.

A. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo: neteisingas SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimas

26. Pirmajame apeliacinio skundo pagrindu Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, aiškindamas SESV 107 straipsnio 1 dalį. Iš esmės ji tvirtina, kad Bendrasis Teismas buvo neteisus, kai pripažino, kad atrankiojo pranašumo, taigi, ir valstybės pagalbos, nebuvo. Šį teiginį ji trijose dalyse motyvuoja tuo, kad Bendrasis Teismas pasirinko neteisingą referencinį pagrindą (žr. 1 dalies a skirsnį), įmonių panašumą išnagrinėjo remdamasis nefiskaliniu tikslu (žr. toliau 2 dalies a skirsnį) ir, vertindamas atrankumą, atsižvelgė į tikslą, kuris nebūtinai susijęs su mokesčiu, taikomu mažmeninės prekybos sektoriuje (žr. 2 dalies b skirsnį).

27. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją (kuria rėmėsi Bendrasis Teismas), norint kvalifikuoti priemonę kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad, pirma, tai būtų valstybės priemonė arba priemonė, kuriai naudojami valstybės ištekliai. Antra, ji turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, ja pagalbos gavėjui turi būti suteiktas atrankusis pranašumas. Ketvirta, dėl išikišimo turi arba gali būti iškraipoma konkurencija¹⁰. Nagrinėjamu atveju reikia įvertinti tik teisinę Bendrojo Teismo nuomonę dėl atrankiojo pranašumo poįymio.

28. Pagal įprastus vertinimo kriterijus lemiamą reikšmę turi tai, ar pranašumo mokesčių teisės požiūriu sąlygos pagal nacionalinės mokesčių sistemos kriterijus yra parinktos nediskriminuojant¹¹. Šiuo tikslu pirmiausia turi būti išnagrinėtos atitinkamoje valstybėje narėje taikomos bendrosios arba „įprastos“ mokesčių reglamentavimo nuostatos (vadinamasis referencinis pagrindas). Antra, remiantis šia bendrąja arba „įprasta“ apmokestinimo tvarka reikia nustatyti, ar aptariama mokestine priemone suteiktas pranašumas yra nepagrįsta išimtis, taigi – atrankusis¹².

1. Dėl atrankiojo pranašumo buvimo arba teisingo referencinio pagrindo pasirinkimo (apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis)

29. Visų pirma Komisija teigia, kad vertindamas, ar egzistuoja atrankusis pranašumas, Bendrasis Teismas pasirinko neteisingą referencinį pagrindą. Ji tvirtina rėmusius apyvartos mokesčių su vienodu (proporcinį) (nežinomo dydžio) tarifu, o Bendrasis Teismas neteisingai rėmėsi Lenkijos teisės aktų leidėjo pasirinktu progresiniu tarifu.

10 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktas).

11 Žr. šiuo klausimu 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas) ir 2015 m. sausio 14 d. Sprendimą *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 punktas); ne mokesčių teisės aktų srityje žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ir 55 punktai).

12 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktas).

a) Atrankusis pranašumas, suteikiamas bendruoju mokesčių teisės aktu: dėl vertinimo metodo nustatant referencinį pagrindą

30. Kadangi SESV 107 straipsnio 1 dalyje nėra apibrėžti referencinio pagrindo požymiai ir jo vertinimas kelia nemenkų sunkumų (žr. kelių generalinių advokatų išsakytas abejones¹³), šiuo atžvilgiu reikėtų platesnių paaiškinimų.

31. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybės pagalba laikomos priemonės, kuriomis, kad ir kokia būtų jų forma, gali būti tiesiogiai ar netiesiogiai palaikomos įmonės arba kurios laikytinos ekonominiu pranašumu, kurio įmonė gavėja nebūtų įgijusi įprastomis rinkos sąlygomis¹⁴.

32. Ši jurisprudencija buvo pritaikyta mokesčių teisės srityje. Mokesčių lengvata, kuri nėra susijusi su valstybės išteklių suteikimu, bet lengvatos gavėjams sudaro finansiškai palankesnę padėtį negu kitiems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat gali patekti į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį¹⁵. Pagalba visų pirma laikomos priemonės, kuriomis įvairiais būdais sumažinamos įprastos bendrovių biudžeto išlaidos ir kurios, nors ir nebūdamos subsidijos tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį¹⁶.

33. Ši jurisprudencija buvo susijusi su mokestinėmis išimtimis, kuriomis remiantis nuo faktiškai taikomos mokesčių naštos buvo atleidžiama vienintelė įmonė¹⁷. Kadangi nagrinėjamu atveju „naudos“ iš mokesčio netaikymo (iki 17 mln. PLN) ir iš sumažinto 0,8 % mokesčio tarifo, taikomo, kai apyvarta siekia nuo 17 iki 170 mln. PLN per mėnesį, gauna visos įmonės, tai negali būti atrankusis pranašumas. Atrankiuoju pranašumu, sudarančiu palankesnes sąlygas mažesnę apyvartą turintiems apmokestinamiesiems asmenims, geriausiu atveju galėtų būti laikomas dėl progresinio pobūdžio atsirandantis skirtingas vidutinis mokesčio tarifas.

1) Principas: „įprastą“ apmokestinimą apibrėžia Komisija ar valstybė narė?

34. Iš esmės pirmajame Komisijos apeliacinio skundo pagrinde keliamas kompetencijos klausimas: kas nustato, kokia mokesčių našta tenka įmonei įprastu atveju, kad kitų įmonių neapmokestinimą būtų galima laikyti jų pranašumu. Komisijos manymu, „įprastas“ apmokestinimas – tai apyvarta grindžiamas pajamų mokestis su proporciniu (nežinomo dydžio) tarifu. Lenkijos teisės aktų leidėjo nuomone, „įprastas“ apmokestinimas – tai apyvarta grindžiamas pajamų mokestis su progresiniu tarifu nuo 0 % iki beveik 1,4 %. Progresinis tarifas savaime lemia skirtingus vidutinius mokesčio tarifus, kurie yra „įprastas“ apmokestinimas. Lenkija šiuo atžvilgiu remiasi savo suverenumu mokesčių srityje.

13 Žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą byloje *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, 61 ir paskesni punktai), generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 88 ir paskesni punktai) ir mano išvadas byloje *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151 ir paskesni punktai), byloje *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 163 ir paskesni punktai), byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 76 ir paskesni punktai), sujungtose bylose *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2017:853, 74 ir paskesni punktai) ir sujungtose bylose *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2017:854, 76 ir paskesni punktai).

14 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktas), panašiai 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 punktas – „paprastai tenkančią naštą“).

15 Žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimą *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas).

16 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 punktas), 2013 m. kovo 19 d. Sprendimas *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija* (C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimas *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 punktas).

17 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 28 punktas), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 97 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 68 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) ir 2006 m. sausio 10 d. Sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* (C-222/04, EU:C:2006:8, 132 punktas).

35. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje valstybių narių autonomija mokesčių srityje taip pat yra nuolat pabrėžiama ir į ją atsižvelgiama. Pavyzdžiui, didžioji kolegija neseniai dar kartą pripažino, kad, atsižvelgiant į dabartinę Sąjungos mokesčių teisės derinimo būklę, valstybės narės gali laisvai nustatyti apmokestinimo sistemą, kuri, kaip jos mano, yra tinkamiausia, todėl progresinio apmokestinimo taikymas priklauso kiekvienos valstybės narės diskrecijai¹⁸. Šiomis aplinkybėmis, didžiosios kolegijos nuomone, „priešingai, nei teigia Komisija, apyvarta gali būti apmokestinama progresiniu mokesčiu, nes, pirma, apyvartos dydis yra neutralus atskyrimo kriterijus ir, antra, jis yra reikšmingas apmokestinamųjų asmenų pajėgumo mokėti mokesčius rodiklis“¹⁹.

36. Ši su pagrindinėmis laisvėmis susijusi jurisprudencija taikoma ir nagrinėjant teisės aktus, reglamentuojančius valstybės pagalbą. Ir šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, nesant šią sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, valstybės narės turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo bazes ir paskirstyti mokesčių našta skirtingiems gamybos veiksniams ir ūkio sektoriams²⁰. Todėl pagal teisės aktus, reglamentuojančius valstybės pagalbą, iš principo gali būti vertinama tik autonomiškai kuriamos mokesčių sistemos išimtis, bet ne pačios mokesčių sistemos kūrimas.

37. Komisija tai iš esmės pripažįsta savo pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos²¹ 156 punkte, kuriame ji paaiškina, kad „[v]alstybės narės gali nevaržomos vykdyti tokią ekonominę politiką, kokią jos laiko esant tinkamiausia, ir visų pirma paskirstyti mokesčių našta įvairiems pramonės sektoriaus subjektams taip, kaip jos mano esant tinkama <...>“.

38. Man nėra žinoma ir jokio kito Sąjungos teisės akto (išskyrus suderintus mokesčius), kuriame valstybėms narėms būtų nurodyta konkreti nacionalinių mokesčių struktūra. Taigi iš Sąjungos teisės aktų „įprastas“ apmokestinimas negali būti kildinamas. Požiūris, kas yra įprastas apmokestinimas, gali būti grindžiamas tik atitinkamo nacionalinės teisės aktų leidėjo sprendimu. Nagrinėjamu atveju tai yra progresinis pajamų mokestis mažmeninės prekybos įmonėms, apmokestinimo baze pasirenkant apyvartą.

39. Taigi nacionalinės teisės aktų leidėjas visų pirma gali nustatyti mokesčio objektą, bazę ir tarifą. Šiuo įgaliojimu Lenkija pasinaudojo įvesdama apyvarta grindžiamą pajamų mokestį mažmeninės prekybos įmonėms ir nustatydama progresinį vidutinį mokesčio tarifą nuo 0 % iki beveik 1,4 % (kuris išplaukia iš neapmokestinamos sumos ir dviejų tarifo pakopų). Tai iš principo neprieštarauja teisės aktams, reglamentuojantiems valstybės pagalbą.

2) Išimtis: Teisingumo Teismo atlikta nuoseklumo kontrolė Sprendime „Gibraltar“

40. Kitokios išvados neleidžia daryti ir Komisijos vis cituojamas Teisingumo Teismo Sprendimas *Gibraltar*. Tiesa, šiame sprendime Teisingumo Teismas išnagrinėjo Gibraltarų įmonių pelno mokesčių sistemą remdamasis kriterijais, nustatytais teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, ir pripažino, kad valstybės pagalba buvo teikiama. Tačiau valstybės narės nuomonės, ką laikyti bendru įprastu apmokestinimu, savo nuomone jis nepakeitė.

18 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 69 punktas) ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49 punktas).

19 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70 punktas) ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50 punktas).

20 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50 punktas) ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 punktas).

21 OL C 262, 2016, p. 1.

41. Toje byloje Teisingumo Teismas jokių būdų nepripažino, kad teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, yra nustatyti tam tikri apmokestinimo reikalavimai. Jis „tik“ įvertino nagrinėjamo įstatymo vidinę logiką. Pagal nagrinėtą mokesčių reformos projektą visos Gibraltare įsteigtos įmonės turėjo būti apmokestintos vienodu, pelnu grindžiamu pajamų mokesčiu²². Tačiau teisės aktų leidėjo pasirinkti veiksniai, kaip antai darbuotojų skaičius, komercinės patalpos ir registracijos mokesčiai, akivaizdžiai niekaip nebuvo susiję su vienodu visų įmonių pajamų apmokestinimu. Jungtinė Karalystė net nebandė šių veiksnių paaiškinti²³.

42. Šis Teisingumo Teismo sprendimas yra pirma minėto principo, pagal kurį valstybės narės, nustatydamos referencinį pagrindą, veikia autonomiškai, išimtis²⁴, nes Teisingumo Teismas iš tiesų peržiūrėjo sukurtą referencinį pagrindą, įvertindamas, ar nebuvo valstybės pagalbos. Tačiau Teisingumo Teismas tik atliko tam tikrą kontrolę, ar valstybė narė nepiktnaudžiavo naudodamasi savo suverenumu mokesčių srityje. Tai reiškia, kad jis įvertino tik tai, ar valstybė narė, naudodamasi savo suverenumu mokesčių srityje, veikė nuosekliai (ir nepiktnaudžiavo teise).

43. Toje byloje jis buvo teisingai pripažindamas, kad taip nebuvo. Gibraltaro mokesčių įstatymu buvo siekiama apeiti valstybės pagalbą reglamentuojančius teisės aktus, nes įvedant tariamai bendro pobūdžio pelnu grindžiamą pajamų apmokestinimą buvo ketinama taikyti labai mažus mokesčius tam tikroms dirbti pelningai planuojančioms įmonėms (vadinamosioms *offshore* įmonėms). Komisija ir Teisingumo Teismas pagrįstai laikė tai valstybės pagalba. Atrankųjį pranašumą sudarė įstatymo motyvų ir įstatymo tikslo bei turinio vidinis prieštaravimas. Nepaisant siekio taikyti bendrą pelnu grindžiamą pajamų apmokestinimą visoms Gibraltare įsteigtoms įmonėms, atskiros įmonės buvo tikslingai apmokestinamos labai mažu mokesčiu²⁵.

44. Taigi Teisingumo Teismas tame sprendime – kitaip, nei teigia Komisija nagrinėjamo atveju – nepakeitė valstybės narės bendro įprasto apmokestinimo sampratos sava. Jis taip pat nenusprendė, kad pagal Sąjungos teisę yra reikalaujama tam tikros mokesčių tarifų struktūros. Jis tik pagrįstai pripažino, kad bendras visų įsteigtų įmonių pajamų apmokestinimas negali būti grindžiamas neturinčiais reikšmės veiksniais, kurių vienintelis tikslas – suteikti pranašumą tam tikroms įmonėms, kurios iš principo neužima komercinių patalpų ir neturi daug darbuotojų, kaip antai *offshore* bendrovės²⁶.

45. Galiausiai Teisingumo Teismas šiuo savo sprendimu užkirto kelią valstybėms narėms piktnaudžiauti savo bendrąja teise taikyti apmokestinimą ir, apeinant teisės aktus, reglamentuojančius valstybės pagalbą, atskiroms įmonėms suteikti pranašumą. Piktnaudžiavimą autonomija mokesčių srityje lėmė akivaizdžiai nenuosekli Gibraltaro mokesčių įstatymo koncepcija.

3) Lenkijos mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriuje, nuoseklumas

46. Bendrai taikomų mokesčių įstatymų atveju daugiau nieko tikrinti nereikia. Jeigu Sąjungos teisė gerbia valstybių narių suverenitetą mokesčių srityje ir jeigu teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, nėra nurodyta, kaip konkrečiai turi atrodyti nacionalinių mokesčių sistemų struktūra, bendrai taikomas mokesčių įstatymas, nustatantis referencinį pagrindą, gali būti valstybės pagalba tik tuo atveju, jeigu jo koncepcija yra akivaizdžiai nenuosekli²⁷.

22 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12 punktas).

23 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149 ir 150 punktai).

24 Žr. ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 32 punktas).

25 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 99, 102 ir 106 punktai).

26 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 106 punktas).

27 Žr. ir mano išvadas bylose *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151 ir paskesni punktai), *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 170 ir paskesni punktai) ir *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 81 ir paskesni punktai).

47. Bendrai taikomo mokesčių įstatymo atveju atrankusis pranašumas vertinamas tik šiuo vienu lygmeniu. Likusių – ir visada ginčų sukeliančių – lygmenų (kaip nustatyti teisingą referencinį pagrindą, ar yra išimčių arba ar egzistuoja išimties išimtis, ar diferencijavimas yra detalai pagrįstas ir kam tenka įrodinėjimo našta šiuo atžvilgiu) galima nebetikrinti.

48. Bendrasis Teismas galiausiai pagrįstai paneigė, kad Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriuje, yra nenuoseklus. Skundžiamo sprendimo 67 ir paskesniuose punktuose jis paaiškina, kad įprastas teisės aktas yra Lenkijos įstatymo konkreti progresinė koncepcija, kurios pasekmė yra didesnis didesnę apyvartą turinčių įmonių apmokestinimas ir mažesnis mažesnę apyvartą turinčių įmonių apmokestinimas (75 punktas). Tai matyti iš su progresiniu mokesčio tarifu susijusios paskirstymo logikos (83 punktas). Todėl vien iš progresinės struktūros negalima daryti išvados dėl atrankiojo pranašumo (93 punktas). Kadangi Komisija jokio kitokio nenuoseklumo nenurodė ir neįrodė (94 ir paskesni punktai), nagrinėjamas įstatymas negali būti laikomas valstybės pagalba.

49. Komisijos apeliaciniame skunde nurodyti tam prieštaraujantys argumentai manęs neįtikina²⁸.

i) Apyvarta grindžiamas pajamų mokestis

50. Nėra nenuoseklu sukurti apyvarta grindžiamą pajamų mokestį. Visi Komisijos argumentai galiausiai remiasi tuo, kad apmokestinant finansinį pajėgumą privaloma remtis vien pelnu (arba efektyvumu, t. y. pelno marža). Komisija teigia, kad tik pelnas tinkamai atspindi apmokestinantiną pajėgumą. Ir per posėdį Komisija pakartojo, kad tik pelnu grindžiamas pajamų mokestis yra tinkamas instrumentas pajėgumui apmokestinti.

51. Vis dėlto Komisija neatsižvelgia į tai, kad ir pelnas tėra tik (fiktyvus) dydis, kuriuo remiantis siekiama vienodai apmokestinti pajėgumą. Tikrąjį pajėgumą šis dydis atspindi tik sąlyginai – tai liudija vadinamoji BEPS diskusija²⁹. Ši tarptautinė diskusija kilo dėl to, kad didelį pelną gaunancios įmonės akivaizdžiai nemoka jį atitinkančių mokesčių, nes gali gerokai sumažinti mokesčių bazes („base erosion“) arba perkelti pelną į mažų mokesčių šalis („profit shifting“).

52. Pelnu grindžiamas pajamų apmokestinimas, kaip ir apyvarta grindžiamas pajamų apmokestinimas, turi savo privalumų ir trūkumų. Tačiau juos apsvarstyti ir savo atsakomybe taikyti turi ne institucija ar teismas, ar demokratiškai paskirtas teisės aktų leidėjas. Mokesčių teisės aktų leidėjas (nagrinėjamo atveju Lenkijos teisės aktų leidėjas) gali nuspręsti, koks mokestis, jo nuomone, yra tinkamiausias. Teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, bet kuriuo atveju nereikalaujama taikyti tokio mokesčio, kuris yra tinkamiausias Komisijos požiūriu.

53. Taigi ir Komisijos apskaičiavimai, ir statistika, pateikti apeliacinio skundo motyvuose, neturi reikšmės, nes juose koncentruojamasi į pelno maržą. Tuo atveju, kai Lenkijos teisės aktų leidėjas, siekdamas išvengti pelno apmokestinimo problemų, remiasi apyvarta, negalima remtis pelno marža, kuri savo ruožtu grindžiama šiuo lengviau paveikiamu pelnu norint parodyti, kad apyvarta grindžiamas mokestis yra „netinkamas“.

²⁸ Tai daugiau ar mažiau tie patys argumentai kaip ir byloje *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140) ir *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

²⁹ Žr., pavyzdžiui, EBPO „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting“, kuris pasiekiamas adresu <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, p. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it“.

54. Kitaip, nei teigia Komisija, pelnu grindžiamas pajamų mokestis irgi nėra toks mokestis, kuriam neginčijamai turi būti teikiama pirmenybė (Komisijos žodžiais – „tinkamas“). Priešingai, visame pasaulyje vis labiau populiarėja apyvarta grindžiami pelno mokesčiai – tai liudija ir Komisijos pasiūlytas skaitmeninių paslaugų mokestis³⁰. Apmokestinant įmones šiuo mokesčiu, remiamasi jų metine apyvarta. Šiuo atžvilgiu Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, ir planuojamas ES skaitmeninių paslaugų mokestis niekuo nesiskiria.

ii) Progresinis tarifas

55. Progresinis tarifas *per se* taip pat nerodo nenuoseklumo. Progresiniai tarifai taikant pajamų apmokestinimą yra visiškai įprasti, kai siekiama apmokestinti pagal finansinį pajėgumą. Tai pasakytina ir apie pelnu grindžiamą pajamų apmokestinimą, ir apie apyvarta grindžiamą pajamų apmokestinimą. Ir šiuo atžvilgiu Komisijos siūlomas skaitmeninių paslaugų mokestis rodo, kad progresinė tarifų struktūra yra mokesčių teisėje įprasta priemonė ypač pajėgioms įmonėms apmokestinti.

56. Komisija savo paaiškinimuose neigia, kad siūlomas ES skaitmeninių paslaugų mokestis yra progresinio tarifo, tačiau tai atrodo teisinga tik iš pirmo žvilgsnio. Pasiūlymo 8 straipsnyje iš tiesų nurodyta, kad mokesčio tarifas yra vienodas (3 %), taigi, proporcinis. Tačiau Komisija ignoruoja tai, kad bet kokia proporcinio mokesčio neapmokestinamoji suma lemia skirtingus vidutinius mokesčio tarifus, taigi, progresinę tarifų kreivę³¹. Tas pats pasakytina apie ribą, kurios nepasiekus mokestis netaikomas. Siūlomo apyvarta grindžiamo ES skaitmeninių paslaugų mokesčio tarifų kreivė su savo (dviem vidutiniais) mokesčio tarifais siekia nuo 0 % iki 3 %, o vidutinis mokesčio tarifas, apyvartai augant ir viršijus ribines vertes, nuo 0 % išauga iki 3 %. Tai reiškia, kad jis yra progresinis.

57. Beprasmiškai ir Komisijos argumentai, kad progresinė tarifų struktūra tinka tik fiziniams asmenims apmokestinti, nes tik pastarųjų atveju – pagal vadinamąją ribinės naudos teoriją – individualus naudos didėjimas pajamoms augant mažėja. Todėl progresiniai tarifai naudojami tik fiziniams asmenims apmokestinti.

58. Komisija neatsižvelgia į tai, kad ribinės naudos teorija yra ekonomikos teorija, o ne teisinė taisyklė. Turint galvoje tai, kad „naudos“ neįmanoma išmatuoti, iki šiol nėra pavykę, remiantis šia teorija, suformuluoti privalomus (teisinius) postulatus dėl teisingo mokesčių tarifo³². Atvirkščiai, anksčiau netgi proporciniai tarifai buvo laikomi diskriminaciniais³³.

59. Taigi priežastis, kodėl progresiniai tarifai, kaip teisingai pabrėžia Komisija, pirmiausia naudojami fiziniams asmenims apmokestinti, ko gero, yra ta, kad juridiniai asmenys progresinio mokesčių poveikio gali nesunkiai išvengti atskirdami dalį verslo arba naudodami didesnes grupės struktūras. Tačiau ši problema nedaro nenuoseklaus progresinio įmonių apmokestinimo, taikomo ir fiziniams, ir juridiniams asmenims.

30 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos pasiūlymas, COM(2018) 148 *final*.

31 Šiuo klausimu žr. jau mano paaiškinimus išvadose byloje *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 3 išnašos 1 punktą) ir *Vodafone Magyarorszá*g (C-75/18, EU:C:2019:492, 4 išnašos 3 punktą).

32 Žr., pavyzdžiui, Birk, D., Desens, M. ir Tappe, H. (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22-asis leidimas, 2019, 38 punktą.

33 Tokios nuomonės 1958 m. laikėsi *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas, toliau – *BVerfG*); žr. 1958 m. birželio 24 d. sprendimą byloje Nr. 2 BvF 1/57, *BVerfGE* 8, 51 (68 ir 69): „Teisingumas reikalauja, kad siekiant proporcingos lygybės ekonomiškai stipresni mokėtų didesnę procentinę savo pajamų dalį kaip mokesčius nei ekonomiškai silpnėsi“.

60. Komisijos pateikti ir kaip nesąžiningi pristatyti apmokestinimo pavyzdžiai irgi nerodo nenuoseklumo. Pavyzdžiui, Komisija teigia, kad Lenkijos progresinis mokesčio tarifas nėra tinkama priemonė, nes esant 10 kartų didesnei apyvartai teks mokėti 30 kartų didesnę mokestį. Tačiau šis pavyzdys tik liudija logines progresinės mokesčio kreivės pasekmes. Komisijos siūlomo ES skaitmeninių paslaugų mokesčio su jo neapmokestinimo ribomis atveju galima rasti dar ekstremalesnių pavyzdžių³⁴.

61. Neatsižvelgiant į tai, tinkamumo kriterijus bendrai yra neteisingas. Kaip minėta šios išvados 52 punkte, nacionalinio mokesčio tinkamumą turi įvertinti nacionalinės teisės aktų leidėjas. Tuo atveju, kai referencinis pagrindas dar tik nustatomas, valstybės pagalbą reglamentuojantys teisės aktai gali tik pašalinti nenuoseklumo apraiškas. Tačiau Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, progresinę mokesčio struktūrą įgyvendina nuosekliai.

b) Išvada

62. Taigi Bendrasis Teismas buvo teisus, kai pripažino, kad valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nebuvo. Vadinas, apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepagrįsta ir ją reikia atmesti.

c) Alternatyviai: įprasti atrankiojo pranašumo vertinimo kriterijai

63. Net jei Teisingumo Teismas, vertindamas tokį bendrą mokesčių įstatymą, kaip antai nagrinėjamas šioje byloje, neapsiribotų vien nuoseklumo kontrole, nematyti jokios Bendrojo Teismo paneigiant valstybės pagalbą padarytos teisės klaidos.

64. Remiantis įprastais kriterijais, pirmiausia turi būti išnagrinėtos atitinkamoje valstybėje narėje taikomos bendrosios arba „įprastos“ mokesčių teisės aktų nuostatos. Antra, remiantis šia bendrąja arba „įprasta“ apmokestinimo tvarka reikia nustatyti, ar aptariama mokestine priemone suteiktas pranašumas yra nepagrįsta išimtis, taigi – atrankusis³⁵.

65. Tai reiškia, kad panašioje padėtyje esančioms bendrovėms turi būti sudaromos skirtingos sąlygos, kurių negalima pateisinti³⁶. Priemonę, kuri yra bendrosios mokesčių sistemos taikymo išimtis, galima pagrįsti, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais jos mokesčių sistemos principais³⁷. Galiausiai šis atrankiojo pobūdžio vertinimas yra diskriminacijos vertinimas³⁸.

66. Bendrasis Teismas pagrįstai konstatavo, kad Komisija pasirinko neteisingą referencinį pagrindą. Lemiamą reikšmę turintis referencinis pagrindas gali būti tik nagrinėjamas nacionalinis įstatymas, o ne hipotetinis ar fiktyvus įstatymas. Bet koks kitas požiūris leistų Komisijai užimti atitinkamo nacionalinės teisės aktų leidėjo vietą ir referenciniu pagrindu pasirinkti tą mokesčių sistemą, kuriai ji teikia pirmenybę.

34 Įmonė, kurios pasaulinė apyvarta viršija 750 mln. EUR, bet ES neviršija 50 mln. EUR (kai apyvarta siekia tiksliai 50 mln. EUR), pagal Komisijos pasiūlymą moka lygiai 0 EUR mokesčių. Kita įmonė, kurios pasaulinė apyvarta viršija 750 mln. EUR, o apyvarta ES viršija 50 mln. EUR neapmokestinimo ribą 50 mln. EUR, moka 3 mln. EUR mokesčių. Dviguba apyvarta ES (100 vietoj 50 mln. EUR) reiškia nepalyginamai didesnę mokesčių našta.

35 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktas).

36 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktas), šiuo klausimu žr. ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 40 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ir 65 punktai) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Nyderlandai / Komisija* (C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ir 43 punktai).

37 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Generalinio advokato M. Bobek išvada byloje *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29 punktas).

67. Tiek, kiek Komisija šiuo atžvilgiu remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Gibraltar*, ji (kaip jau minėta šios išvados 40 ir paskesniuose punktuose) ignoruoja tame sprendime padarytas išvadas. Jame Teisingumo Teismas pats nekūrė jokio fiktyvaus referencinio pagrindo.

68. Kaip jau yra pripažinęs Teisingumo Teismas³⁹, dėl Komisijos pasirinkto neteisingo referencinio pagrindo „visa atrankinio pobūdžio sąlygos analizė neišvengiamai tampa klaidinga.“ Jau vien dėl to ginčijamą neigiamą sprendimą reikia panaikinti. Todėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepagrįsta ir taikant įprastus kriterijus.

2. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo kitų dalių

69. Kitose dviejose apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalyse Komisija kritikuoja papildomus Bendrojo Teismo argumentus ir tvirtina, kad jis nepagrįstai paneigė buvus valstybės pagalbą. Kadangi pateikdamas papildomus argumentus Bendrasis Teismas, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 69 ir 70 punktuose, tik įvertino, ar Teisingumo Teismo sprendimas *Gibraltar* neleidžia daryti kitokių išvadų (į tai jau buvo atsakyta neigiamai šios išvados 40 ir paskesniuose punktuose), šių kitų apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalių nagrinėti nebereikia.

70. Vis dėlto Bendrasis Teismas papildomai įvertino, ar nagrinėjamas įstatymas yra valstybės pagalba. Gali būti, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 69 ir 70 punktuose Komisijos naudai preziumavo, kad Komisija ginčijamuose sprendimuose rėmėsi ir teisingu referenciniu pagrindu (progresiniu apyvarta grindžiamu įmonėms taikomu mokesčiu), ir šiuo pagrindu pripažino buvus valstybės pagalbą. Antraip tolesnis faktinių aplinkybių panašumo ir galimybės pateisinti nevienodą požiūrį tikrinimas neturėtų jokios prasmės. Bendrasis Teismas ir šiuo atžvilgiu pripažino, kad valstybės pagalbos nebuvo. Abiejose paskutinėse apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalyse Komisija kritikuoja šią išvadą. Per posėdį paaškinėjo, kad Komisija visų pirma priekaištauja, jog Bendrasis Teismas nepripažino didelę ir mažą apyvartą turinčių įmonių panašumo.

a) Alternatyviai: dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antros dalies – dėl didesnę ir mažesnę apyvartą turinčių įmonių panašumo

71. Kadangi per posėdį bylos dalyviai ilgai diskutavo šiuo klausimu, alternatyviai išnagrinėsiu, ar ir laikantis šios prielaidos (kad Komisija rėmėsi teisingu referenciniu pagrindu) Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai paneigė atrankųjį panašumą. Komisija išvelgia teisės klaidą dėl to, kad Bendrasis Teismas, remdamasis neteisingu įstatymo tikslu, paneigė didesnę ir mažesnę apyvartą turinčių įmonių panašumą (apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antra dalis).

72. Ši apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalis taip pat yra nepagrįsta. Jeigu tikrasis referencinis pagrindas yra progresinis apyvarta grindžiamas pajamų mokestis, nuoseklus šio referencinio pagrindo įgyvendinimas yra ne išimtis, kurią reikia kaip nors pateisinti, o taisyklė.

73. Be to, taikant šį referencinį pagrindą nematyti nepateisinamo nevienodo požiūrio į panašioje padėtyje esančias įmones. Didesnės ir mažesnės mažmeninės prekybos įmonės šioje referencinėje sistemoje skiriasi būtent pagal apyvartą ir su ja siejamą finansinį pajėgumą. Valstybės narės požiūriu – kuris šiuo atveju nėra akivaizdžiai klaidingas (dėl nuoseklumo žr. šios išvados 46 ir paskesnius punktus) – jų teisinė ir faktinė padėtis nėra panaši.

³⁹ 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)* / Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 punktas).

74. Vis dėlto Komisija mano, kad mokesčio tikslas – gauti įplaukų į valstybės biudžetą – reiškia, kad kiekvieną apmokestinamąjį asmenį reikia apmokestinti (maždaug) vienodai. Todėl Bendrasis Teismas, vertindamas panašumą, turėjo remtis tik įplaukų iš mokesčio gavimo tikslu. Komisijos teigimu, turint galvoje šį tikslą apyvartos dydis neturi reikšmės, todėl mažesnis įmonių su mažesne apyvarta apmokestinimas negali būti pateisinamas.

75. Šiems argumentams negalima pritarti. Atliekant valstybės pagalbos kontrolę, mokesčio tikslas negali būti apribotas vien įplaukų gavimu. Veikiau lemiamą reikšmę tenka konkrečiam mokesčių teisės aktų leidėjo siekiamam tikslui⁴⁰, kuris aiškinant nustatomas pagal mokesčio pobūdį ir koncepciją. Progresiniam mokesčiui būdingas tikslas – absoliutus ir palyginti didesnis finansiškai pajėgesnių apmokestinamųjų asmenų apmokestinimas. Todėl Bendrasis Teismas buvo teisingas, kai vertindamas panašumą atsižvelgė ir į jį.

76. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 75 punkte šiuo atžvilgiu paaiškino, kad galima manyti, jog įmonė su didele apyvarta dėl įvairios masto ekonomijos gali patirti proporcingai mažesnių sąnaudų nei mažiau pajamų gaunanti įmonė ir dėl to mokėti santykinai daugiau mokesčių. Ir šiuo aspektu teisinių priekaištų reikšti negalima. Juk, kaip yra pripažinęs Teisingumo Teismas⁴¹, apyvartos dydis paprastai gali būti pajėgumo sumokėti mokesčių rodiklis.

77. Viena vertus, tai galima pagrįsti argumentu, kad didelis pelnas neįmanomas be didelės apyvartos, kita vertus – kad grąža iš pridėtinės apyvartos (ribinė grąža) paprastai auga, jei mažėja fiksuotos sąnaudos gamybos vienetui. Taigi, atrodo neatmestina išvada, kad apyvarta, kaip bendrovės dydžio ar padėties rinkoje ir galimo pelno išraiška, *taip pat* gali būti vertinama kaip jos finansinio pajėgumo išraiška ir šiuo pagrindu yra apmokestinama⁴².

78. Kaip paaiškėjo per posėdį, Komisija nuodugniai svarstė, kas yra teisingas finansinio pajėgumo apmokestinimas. Ji išsiaiškino apyvarta grindžiamo pajamų mokesčio trūkumus ir nustatė galbūt tinkamesnes alternatyvas. Bet taip ir liko neaišku, ką bendro šie išsamūs su mokesčių teise susiję svarstymai turi su valstybės pagalbą reglamentuojančia teise. Į atitinkamą Teisingumo Teismo klausimą Komisija per posėdį taip ir neatsakė. Gali būti, kad pelnas tiksliau apskaičiuojamas lyginant eksploatacinį turtą, o ne siejant jį su neto apyvarta. Bet, priešingai, nei mano Komisija, valstybės pagalbą reglamentuojančiuose teisės aktuose svarbi ne prasmingesnė ar tikslesnė mokesčių sistema, o tam tikroms įmonėms suteikiamas atrankusis pranašumas prieš kitas panašioje padėtyje esančias įmones.

79. Taigi apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antra dalis taip pat yra nepagrįsta.

b) Alternatyviai: dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečios dalies: diferencijavimo pateisinimas

80. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečioje dalyje Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, nes pateisindamas nevienodą požiūrį atsižvelgė į išorinius pateisinamuosius pagrindus.

40 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 48 ir 49 punktai – tam tikru mokesčių teisės aktu siekiami tikslai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 55 punktas – dėl tikslų, kurių siekiama teisės aktais), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85 punktas) ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 95 punktas – dėl nagrinėto mokesčių teisės akto).

41 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70 punktas), 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarorszag* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50 punktas).

42 Žr. mano išvada byloje *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 101 punktas), byloje *Vodafone Magyarorszag* (C-75/18, EU:C:2019:492, 121 ir paskesni punktai) ir byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 61 punktas).

81. Ši apeliacinio skundo dalis grindžiama neteisinga prielaida, kad panašūs apmokestinamieji asmenys traktuojami skirtingai, nes tik tokiu atveju kyla pateisinimo klausimas. Kadangi, kaip minėta, taip nėra, šią apeliacinio skundo dalį išnagrinėsiu tik alternatyviai, tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas prieitų prie netikėtos išvados, kad mažmeninės prekybos įmonė su, pavyzdžiui, 50 000 EUR/PLN neto apyvarta per mėnesį ir mažmeninės prekybos įmonė su, pavyzdžiui, 200 mln. EUR/PLN neto apyvarta per mėnesį yra panašioje padėtyje.

82. Tokiu atveju reikėtų įvertinti, ar Bendrasis Teismas suklydo manydamas, kad progresinio mokesčio skirtingo vidutinio tarifo nulemtas nevienodas požiūris yra pateisinamas. Priešingai, nei mano Komisija, nevienodą požiūrį galima pateisinti ir kitais, ne tik fiskaliniais pagrindais. Diferencijavimą gali pateisinti ir aiškiai suprantamos su mokesčių teise nesusijusios priežastys, kaip buvo pripažinta byloje *ANGED*, pavyzdžiui, dėl aplinkos ir teritorijų planavimo motyvų taikant mokestį pagal mažmeninės prekybos plotą⁴³.

83. Nagrinėjamu atveju Bendrasis Teismas neatsižvelgė į jokių netinkamus pateisinamuosius pagrindus. Skundžiamo sprendimo 75 ir 76 punktuose Bendrasis Teismas konstatavo, kad skirtingas vidutinis mokesčio tarifas yra pateisinamas atsižvelgiant į apmokestinimo pagal pajėgumą principą ir juo siekiamą mokestinės naštos paskirstymą tarp finansiškai daugiau ir mažiau pajėgių apmokestinamųjų asmenų.

84. Teisinių priekaištų šiuo aspektu reikšti negalima. Negalima ir konstatuoti, kad Lenkijos mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, progresinio tarifo pagrindas yra ne konkretus mokesčio įstatymas, o juo veikiau siekiama iš įstatymo nekilančių, nebūdingų tikslų⁴⁴. Apyvartos dydis rodo (bet kuriuo atveju tokia prielaida nėra akivaizdžiai klaidinga) tam tikrą finansiinę pajėgumą. Taigi, apyvarta – kaip demonstruoja pati Komisija savo projektu dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio⁴⁵ – taip pat gali būti laikoma (šiek tiek labiau apytiksliai) didesnės ekonominės galios, taigi, ir didesnio finansiinio pajėgumo, rodikliu.

85. Be to, progresinis mokesčio tarifas, dėl kurio finansiškai pajėgesniems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat ir santykinio požiūriu, tenka didesnė našta nei finansiškai mažiau pajėgiems asmenims, gali būti pateisinamas ir socialinės valstybės principo idėja, kurią taip pat pripažįsta Europos Sąjunga ESS 3 straipsnio 3 dalyje. Tai bent jau galima pasakyti apie ir fiziniams asmenims taikomą mokestį, kaip antai yra nagrinėjamu atveju.

86. Tiek, kiek Komisija priekaištauja Bendrajam Teismui, kad šis skundžiamo sprendimo 94 punkte neatsižvelgė į tai, kam tenka įrodinėjimo našta, šis argumentas yra nepagrįstas. Jis grindžiamas neteisinga prielaida, kad apyvarta grindžiami progresiniai mokesčiai *per se* yra pateisinimo reikalaujanti valstybės pagalba.

3. Išvada

87. Taigi Komisijos nurodytas visas pirmasis apeliacinio skundo pagrindas yra nepagrįstas.

⁴³ 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 40 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 45 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 ir paskesni punktai).

⁴⁴ Žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 70 punktas).

⁴⁵ 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos pasiūlymas, COM(2018) 148 *final*.

B. Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo: klaidingas SESV 108 straipsnio 2 dalies ir Reglamento 2015/1589 13 straipsnio aiškinimas

88. Antrajame apeliacinio skundo pagrindu Komisija teigia, kad pripažindamas sprendimą pradėti procedūrą ir įsakymą laikinai sustabdyti pagalbą negaliojančiais Bendrasis Teismas neatsižvelgė į tai, kad buvo įvykdytos SESV 108 straipsnio 2 dalies ir Reglamento 2015/1589 13 straipsnio sąlygos. Tai reiškia, kad sprendimas pradėti procedūrą ir įsakymas laikinai sustabdyti pagalbą tebebuvo teisėti ir negali būti panaikinti vien todėl, kad neigiamas sprendimas buvo pripažintas negaliojančiu.

89. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, į kurią Bendrasis Teismas atsižvelgė, išplaukia, kad procedūrai valstybės pagalbos srityje pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį pradėti pakanka dėl valstybės pagalbos buvimo kilusių abejonių⁴⁶. Tai reiškia, kad *atskiras* skundas dėl sprendimo pradėti procedūrą gali būti patenkintas tik tuo atveju, kai Komisija padarė akivaizdžių vertinimo klaidų⁴⁷. Tai pasakytina ir apie įsakymą laikinai sustabdyti pagalbą pagal Reglamento 2015/1589 13 straipsnį. Toks įsakymas iš principo yra galimas, neatsižvelgiant į tai, ar nagrinėjama priemonė galiausiai tikrai yra pagalba⁴⁸.

90. Komisija remiasi švelnesniais sprendimo pradėti procedūrą vertinimo kriterijais, kuriuos Teisingumo Teismas nustatė tam atvejui, kai sprendimas pradėti procedūrą ar įsakymas laikinai sustabdyti pagalbą skundžiami atskirai⁴⁹.

91. Šiais specialiais vertinimo kriterijais (89 punktas) siekiama sudaryti Komisijai galimybes vykdyti procedūrą valstybės pagalbos srityje vos tik kilus pagrįstam įtarimui, kad teikiama valstybės pagalba, ir nustatyti būtinus aspektus net ir tada, kai nėra visiškai aišku, ar valstybės pagalba tikrai teikiama. Tai yra švelnesnių vertinimo kriterijų pagrindas, prasmė ir tikslas nuo procedūros valstybės pagalbos srityje inicijavimo iki pat ją užbaigiančio sprendimo priėmimo.

92. Netikrumas, į kurį atsižvelgiama taikant specialius vertinimo kriterijus, viena vertus, yra daugiau faktinis, o ne teisinis. Vargu ar tolesnė Komisijos procedūra valstybės pagalbos srityje gali išsklaidyti teisinį netikrumą. Tai akivaizdu nagrinėjamu atveju: progresinis apyvarta grindžiamo pajamų mokesčio tarifas *per se* arba yra atrankusis pranašumas, arba ne. Teisinis vertinimas sprendimo pradėti procedūrą priėmimo momentu buvo toks pat kaip ir tuo metu, kai buvo priimtas neigiamas sprendimas, nes bendrosios teisinės sąlygos laikui bėgant nepasikeitė. Taigi teismui peržiūrint Komisijos veiksmus kyla rizika, kad gali paaiškėti, kad Komisijos teisinis vertinimas buvo neteisingas.

93. Kita vertus, nėra pagrindo taikyti specialius (švelnius) vertinimo kriterijus, kai ginčijamas neigiamas sprendimas, kaip antai nagrinėjamu atveju, peržiūrimas kartu su sprendimu pradėti procedūrą ir įsakymu laikinai sustabdyti pagalbą ir yra akivaizdu, kad materialinės teisės požiūriu valstybės pagalbos nebuvo. Poreikio netrukdomai vykdyti procedūrą valstybės pagalbos srityje nebėra, jei ši procedūra jau baigta ir, nesant valstybės pagalbos, negali vėl būti pradėta.

46 Žr. 2013 m. sausio 24 d. Sprendimą *3F / Komisija* (C-646/11 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:36, 27 punktas), 2011 m. liepos 21 d. Sprendimą *Alcoa Trasformazioni / Komisija* (C-194/09 P, EU:C:2011:497, 60 punktas) ir 2005 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (C-400/99, EU:C:2005:275, 47 punktas).

47 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 78 punktas), 2011 m. liepos 21 d. Sprendimas *Alcoa Trasformazioni / Komisija* (C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61 punktas) ir 2014 m. rugsėjo 9 d. Bendrojo Teismo Sprendimas *Hansestadt Lübeck / Komisija* (T-461/12, EU:T:2014:758, 12 punktas).

48 Žr. generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:442, 27 punktas) ir mano išvadą byloje *Vengrija / Komisija* (C-456/18 P, EU:C:2020:8, 36 ir 69 punktai).

49 Žr. bylos aplinkybes 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971) – sprendimas pradėti formalią tyrimo procedūrą; panaši situacija buvo nagrinėjama ir 2013 m. sausio 24 d. Sprendime *3F / Komisija* (C-646/11 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:36, 28 ir 29 punktai) ir 2005 m. gegužės 10 d. Sprendime *Italija / Komisija* (C-400/99, EU:C:2005:275, 47 punktas – procedūros inicijavimas).

94. Taigi gali likti neatsakyta į klausimą, ar neteisingas Komisijos vertinimas specialių vertinimo kriterijų prasme buvo ir akivaizdus – esu linkusi taip manyti, atsižvelgdama į pirma pateiktus (šios išvados 26 ir paskesni punktai) paaiškinimus⁵⁰.

95. Sprendimas pradėti procedūrą nagrinėjamu atveju gali būti savaimė panaikintas ir tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas nemanytų sprendimo pradėti procedūrą priėmimo momentu akivaizdžiai nebuvo valstybės pagalbos. Teisės normos, leidžiančios Komisijai priimti sprendimą pradėti procedūrą (SESV 108 straipsnio 2 dalis) ir įsakymą laikinai sustabdyti pagalbą (Reglamento 2015/1589 13 straipsnis) tik kilus abejonėms dėl valstybės pagalbos buvimo, akivaizdžiai grindžiamos prezumpcija, kad valstybės pagalba *galbūt* yra⁵¹. Bet kai tokia galimybė yra *galutinai* atmesta įsiteisėjusiu sprendimu panaikinti procedūrą užbaigusį Komisijos sprendimą, nebėra pagrindo nesusieti šių sprendimų vertinimo su neigiamo sprendimo pripažinimu negaliojančiu. Tai taikoma bent jau tuo atveju, kai visi sprendimai ginčijami kartu ir jiems visiems būdinga ta pati materialinės teisės klaida – t. y. valstybės pagalbos nebuvimas.

96. Abu sprendimai (sprendimas pradėti procedūrą ir įsakymas laikinai sustabdyti pagalbą), kurie galutinai išnyksta arba įsigaliojus neigiamam sprendimui⁵² arba, kaip antai nagrinėjamu atveju, pripažinus neigiamą sprendimą negaliojančiu, tuo atveju, jeigu jie buvo vertinami kartu, proceso ekonomiskumo sumetimais materialinės teisės požiūriu susilaukia tokio pat likimo kaip ir sprendimas, kuriuo buvo užbaigta atitinkama procedūra. Ginčijamo sprendimo pradėti procedūrą ir jame nustatyto įsakymo laikinai sustabdyti pagalbą pripažinimas negaliojančiu yra tik deklaratyvus aktas, leidžiantis Sąjungos teismams išvengti būtinybės pripažinti sprendimą pradėti procedūrą išnykusiu ir su šiuo pripažinimu susijusių teisinių pasekmių.

97. Taigi ir antrasis apeliacinio skundo pagrindas yra nepagrįstas, o tai reiškia, kad nepagrįstas visas Komisijos apeliacinis skundas.

VI. Bylinėjimosi išlaidos

98. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra nepagrįstas, bylinėjimosi išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas. Pagal 138 straipsnio 1 dalį, kuri pagal 184 straipsnio 1 dalį taikoma apeliaciniame procese, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Komisija yra pralaimėjusi šalis, todėl iš jos turi būti priteistos bylinėjimosi išlaidos.

99. Pagal 184 straipsnio 1 dalį, aiškinamą kartu su 140 straipsnio 1 dalimi, Vengrija, kaip į bylą įstojusi šalis, padengia savo išlaidas.

VII. Išvada

100. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

1. Atmesti Komisijos apeliacinį skundą.
2. Priteisti iš Europos Komisijos padengti savo ir Lenkijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

⁵⁰ Kaip rodo 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 50 punktas), fakto, kad teismo sprendimo konkrečiu teisiniu klausimu dar nebuvo, nepakanka norint atmesti galimybę, kad Komisija padarė akivaizdžią klaidą.

⁵¹ Šiuo klausimu žr. 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, 35 punktas): „SESV 108 straipsnio 3 dalyje numatyta pareiga pranešti ir draudimas įgyvendinti yra susiję su projektais, kurie gali būti pripažinti valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį“.

⁵² Dėl šios specialios situacijos žr. mano išvadą byloje *Vengrija / Komisija* (C-456/18 P, EU:C:2020:8, 32 punktas).

3. Nurodyti Vengrijai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.