



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 15. oktobrī¹

Lieta C-562/19 P

**Eiropas Komisija
pret**

Polijas Republiku

Apelācijas sūdzība – Valsts atbalsts – Mazumtirdzniecības nodoklis – LESD 107. panta 1. punkts – Priekšrocība un selektivitāte – Pārbaudes kritērijs, veidojot atsaucē sistēmu – Atsaucē sistēmas saskaņotība – Priekšrocība progresīvas nodokļa likmes gadījumā – Atšķirīga attieksme – Atšķirīgas attieksmes pamatojums – Negatīva lēmuma atcelšana un vienlaikus lēmuma par procedūras sāksanu un pārtraukšanas rīkojuma pārbaude

I. Ievads

1. Šī apelācijas sūdzība dod Tiesai iespēju atkal² izvērtēt jaunu nodokļu likumu no valsts atbalsta noteikumu kritērija viedokļa. Atbilstoši starptautiskajai tendencei Polija ir noteikusi tiešu uzņēmumu ienākuma nodokli nevis no peļņas, bet gan no apgrozījuma, izvēloties progresīvas likmes struktūru. Tas – līdzīgi kā Komisijas ierosinātais ES digitālo pakalpojumu nodoklis³ – būs piemērojams un tiks uzlikts galvenokārt uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu (tātad lieliem uzņēmumiem).

2. Tā kā vidējā nodokļa likme pieaug atkarībā no apgrozījuma apmēra, tad nodokļu sloga zināma samazināšana vai pārdale notiek par labu “mazākiem” uzņēmumiem. Pat ja plānotais digitālo pakalpojumu nodoklis Savienības līmenī un mazumtirdzniecības nodoklis Polijā šajā ziņā ir līdzīgi, Polijas noteikto nodokli Komisija uzskata par valsts atbalstu mazākiem uzņēmumiem, “kuriem tiek uzlikts pārāk mazs nodoklis”. Tāpēc jau laikus Komisija aizliedza pieņemt šo likumu līdz izmeklēšanas procedūras pabeigšanai, ko Polija – līdzīgi kā Ungārija paralēlā tiesvedībā⁴ – uzskata par iejaukšanos tās nodokļu autonomijā.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Pirmoreiz tas notika spriedumā, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kurā Komisija iebilda pret Gibraltāra jauno uzņēmumu ienākuma nodokli. Fakti bija līdzīgi 2018. gada 26. aprīļa spriedumos *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281) un *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Priekšlikums Padomes direktīvai par kopējo nodokļa sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālu pakalpojumu sniegšana (“digitālo pakalpojumu nodoklis”), COM(2018) 148 *final* (2018. gada 21. marts).

4 To Tiesa izskata ar numuru C-596/19.

3. Tādējādi apelācijas sūdzībā tiek jautāts ne tikai tas, vai progresīvs uzņēmumu ienākuma nodoklis vispār var būt selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Uz šādu jautājumu Vispārējā tiesa savā pirmās instances spriedumā ir atbildējusi noliedzoši⁵. Rodas jautājums arī par to, vai valsts atbalsta noteikumi ir pareizais mehānisms, lai tik intensīvi pārbaudītu un – kā tas ir noticis šajā lietā – gadiem ilgi bloķētu valsts nodokļu tiesību aktus. Ar to ir saistīts jautājums, vai valsts atbalsta noteikumos visu (parasti piemēroto) nodokļu likumu pārbaudes kritērijam nebūtu jāatšķiras no kritērija, ko piemēro individuālām dotācijām.

4. Tāpat ir jāpatur prātā, ka saistībā ar pamatbrīvībām jau notiek intensīva diskriminācijas kontrole. Pašlaik divus līdzīgus, uz apgrozījumu balstītus tiešos uzņēmumu ienākuma nodokļus Ungārijā ar to pārdales loģiku Tiesa jau ir atzinusi par nesaderīgiem ar pamatbrīvībām⁶. Protams, kā Komisija pamatoti norādīja tiesas sēdē, salīdzinājuma grupas ir atšķirīgas: pamatbrīvības aizliedz diskriminēt ārvalstu uzņēmumus nodokļu tiesību aktos, valsts atbalsta aizliegums – dot priekšrocības “konkrētiem uzņēmumiem”. Tomēr abi diskriminācijas aizliegumi ir vērsti uz iekšējā tirgus izveidi. Ja pasākums ir saderīgs ar pamatbrīvību diskriminācijas aizliegumu, tas parasti arī nebūtu ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.

II. Atbilstošās tiesību normas

5. Atbilstošās tiesību normas ir LESD 107. un nākamie panti. Procedūra saistībā ar nelikumīgu valsts atbalstu ir reglamentēta Regulas (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai⁷ (turpmāk tekstā – “Regula 2015/1589”), III nodaļā.

6. Tās 13. panta 1. punktā ir noteikts:

“Pēc tam, kad attiecīgai dalībvalstij dota iespēja iesniegt savas piezīmes, Komisija var pieņemt lēmumu, kas prasa dalībvalstij pārtraukt jebkādu nelikumīgu atbalstu, līdz Komisija pieņem lēmumu par attiecīgā atbalsta saderību ar iekšējo tirgu (“pārtraukšanas rīkojums”).”

III. Lietas konteksts

7. 2016. gada sākumā Polijas valdība plānoja ieviest jaunu mazumtirdzniecības nodokli. To bija paredzēts iekasēt no apgrozījuma, un tas bija progresīvs. Uzzinot par šo projektu, Komisija nosūtīja Polijas iestādēm informācijas pieprasījumu, norādot šādi.

8. “Uzņēmumu maksātā progresīvā apgrozījuma nodokļa likmes faktiski ir saistītas ar uzņēmuma lielumu, nevis ar tā rentabilitāti vai maksātspēju. Tās rada diskrimināciju starp uzņēmumiem un var izraisīt būtiskus traucējumus tirgū. Tā kā tās rada atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, tās ir atzītas par selektīvām. Ņemot vērā, ka ir izpildīti visi LESD 107. panta 1. punkta nosacījumi”, tās veido valsts atbalstu šā panta izpratnē.

⁵ Spriedums, 2019. gada 16. maijs, Polija/Komisija (T-836/16 un T-624/17, EU:T:2019:338, turpmāk tekstā – “pārsūdzētais spriedums”).

⁶ Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140), un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

⁷ Padomes Regula (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.).

9. 2016. gada 6. jūlijā Polija pieņēma Likumu par mazumtirdzniecības nodokli. Ar nodokli apliekamā bāze ir preču mazumtirdzniecība patērētājiem, kas ir fiziskas personas. Nodoklis ir jāmaksā visiem mazumtirgotājiem neatkarīgi no to juridiskā statusa. Aprēķina bāzi veido mēneša apgrozījums, kas pārsniedz 17 miljonus Polijas zlotu (PLN) jeb apmēram 4 miljonus EUR. Nodokļa likme ir 0,8 % mēneša apgrozījumam no 17 miljoniem līdz 170 miljoniem PLN un 1,4 % – mēneša apgrozījuma daļai, kas pārsniedz minēto summu. Attiecīgais likums stājās spēkā 2016. gada 1. septembrī.

10. Pēc noteiktas sarakstes starp Polijas iestādēm un Komisiju ar 2016. gada 19. septembra Lēmumu par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (turpmāk tekstā – “lēmums par procedūras sākšanu”)⁸ Komisija sāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru par attiecīgo pasākumu. Ar šo lēmumu Komisija ne tikai aicināja ieinteresētās personas iesniegt apsvērumus, bet arī saskaņā ar Regulas 2015/1589 13. panta 1. punktu lika Polijas iestādēm nekavējoties apturēt “progresīvas nodokļa likmes piemērošanu līdz brīdim, kad Komisija pieņems lēmumu par tās saderību ar iekšējo tirgu”. Pēc tam Polija apturēja plānotā nodokļa ieviešanu.

11. 2016. gada 30. novembrī līdztekus pārrunām ar Komisiju Polijas valdība lūdza Vispārējo tiesu atcelt lēmumu par procedūras sākšanu (lieta T-836/16). Ar Vispārējās tiesas devītās palātas priekšsēdētāja 2017. gada 27. aprīļa rīkojumu Ungārijai tika atļauts iestāties lietā Polijas Republikas prasījumu atbalstam.

12. Komisija pabeidza procedūru ar Lēmumu (ES) 2018/160 (2017. gada 30. jūnijs) par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Polija īstenoja attiecībā uz nodokli mazumtirdzniecības nozarē⁹ (turpmāk tekstā – “negatīvais lēmums”).

13. Tajā Komisija norādīja, ka attiecīgais pasākums ir ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts un ir veikts nelikumīgi. Polijas iestādēm esot galīgi jāatceļ visi maksājumi, kas apturēti saskaņā ar lēmumu par procedūras sākšanu. Tā kā attiecīgais pasākums faktiski netika veikts, atbalsta elementi no saņēmējiem neesot jāatgūst.

14. 2017. gada 13. septembrī Polijas valdība arī lūdza Vispārējo tiesu atcelt negatīvo lēmumu (lieta T-624/17). Ar Vispārējās tiesas devītās palātas priekšsēdētāja 2018. gada 12. janvāra rīkojumu Ungārijai tika atļauts iestāties lietā Polijas Republikas prasījumu atbalstam.

15. Lēmumā par procedūras sākšanu un negatīvajā lēmumā (turpmāk tekstā kopā – “apstrīdētie lēmumi”) – ar papildu apsvērumiem par dažiem aspektiem negatīvajā lēmumā – Komisija, ņemot vērā LESD 107. panta 1. punktā ietverto definīciju, attiecīgā pasākuma atzīšanu par valsts atbalstu būtībā pamatoja šādi.

16. Vispirms uzņēmumi ar nelielu apgrozījumu saskaņā ar Likumu par mazumtirdzniecības nodokli gūstot labumu no nodokļu priekšrocības salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kuriem ir jāmaksā šis nodoklis. Valsts atteikšanās no nodokļu ieņēmumiem, kurus tā būtu guvusi, ja visiem uzņēmumiem tiktu piemērota tāda pati faktiskā vidējā nodokļa likme, izraisot valsts līdzekļu piešķiršanu atbalsta saņēmējiem uzņēmumiem. Šajā gadījumā nulles nodokļa likme vai zemāka vidējā nodokļa likme uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu salīdzinājumā ar augstākajām vidējām nodokļa likmēm uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu esot sniegusi priekšrocību pirmajiem minētajiem uzņēmumiem.

8 OV 2016, C 406, 76. lpp.

9 OV 2018, L 29, 38. lpp.

17. Turklāt Komisija uzskatīja, ka, lai noteiktu selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, piemērojamā atsaucēs sistēma ir mazumtirdzniecības nodoklis, ieskaitot uzņēmumus, kuru apgrozījums ir mazāks par 17 miljoniem PLN, bet bez progresīvas nodokļa likmes struktūras. Tā kā progresīvas nodokļa likmes struktūra radot ne tikai atšķirīgas galējās nodokļa likmes, bet arī atšķirīgas vidējās nodokļa likmes, tā esot atkāpe no atsaucēs sistēmas, kurā tiek prezumēta vienotas nodokļa likmes piemērošana.

18. Šajā gadījumā atkāpi no atsaucēs sistēmas, ko veido progresīvas nodokļa likmes struktūra, nepamatojot ne sistēmas raksturs, ne vispārējā uzbūve. Lēmumā par procedūras sākšanu Komisija norādīja, ka šajā saistībā nevar ņemt vērā nozaru politikas, piemēram, reģionālās politikas, vides politikas vai rūpniecības politikas, mērķus. Polijas iestādes bija norādījušas, ka progresīvas nodokļa likmes struktūra atbilst pārdales mērķim. Tās pamatoja to tādējādi, ka uzņēmumi ar lielu apgrozījumu var gūt labumu no apjomradītiem ietaupījumiem, labākiem piegādes nosacījumiem vai nodokļu stratēģijām, kas nav pieejamas mazākiem uzņēmumiem.

19. Komisija uzskata, ka šāds pārdales mērķis nav saderīgs ar nodokli, kas balstīts uz apgrozījumu un kas uzņēmumiem tiek uzlikts tikai atkarībā no to darbības apjoma, bet ne atkarībā no to izmaksām, rentabilitātes, maksātspējas vai priekšrocībām, no kurām, Polijas iestāžu skatījumā, labumu gūst tikai lieli uzņēmumi. Komisijas skatījumā, progresīvs nodoklis no apgrozījuma var tikt pamatots, lai kompensētu vai novērstu zināmas negatīvas sekas, kuras var radīt attiecīgā darbība (negatīva ārējā ietekme) un kuras var būt lielākas, pieaugot apgrozījumam, bet šāda situācija šajā lietā neesot pierādīta. Polijas iestāžu apgalvojumu, ka progresīvas nodokļa likmes struktūra maziem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ļauj stāties pretī lieliem izplatīšanas tīkliem, Komisija novērtēja kā pierādījumu mēģinājumam ietekmēt konkurences struktūru tirgū.

20. Ar 2018. gada 4. jūlija rīkojumu Vispārējā tiesa apvienoja lietas T-836/16 un T-624/17 mutvārdu procesam.

21. Ar pārsūdzēto 2019. gada 16. maija spriedumu Vispārējā tiesa apmierināja abas prasības, ko Polija bija cēlusi par apstrīdētajiem lēmumiem, un atcēla gan lēmumu par procedūras sākšanu, gan Komisijas negatīvo lēmumu.

IV. Tiesvedība Tiesā

22. 2019. gada 24. jūlijā Komisija par Vispārējās tiesas spriedumu iesniedza izskatāmo apelācijas sūdzību. Komisijas prasījumi ir šādi:

- atcelt pārsūdzēto spriedumu;
- noraidīt pamatus, ko Polijas Republika izvirzījusi pret apstrīdētajiem lēmumiem, un piespriest tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus;
- pakārtoti – nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par vēl neizskatītajiem pamatiem.

23. Polijas Republikas, kuru atbalsta Ungārija, prasījumi ir šādi:

- noraidīt apelācijas sūdzību kā nepamatotu;
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

24. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Polija, Ungārija un Komisija, kuras piedalījās arī 2020. gada 1. septembra tiesas sēdē par apelācijas sūdzību.

V. Par apelācijas sūdzības pamatiem

25. Komisija izvirza divus pamatus. Ar pirmo pamatu Komisija apgalvo, ka vispirms Vispārējā tiesa ir kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktu, noliedzot Polijas mazumtirdzniecības nodokļa selektīvas priekšrocības pastāvēšanu par labu uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu. Saskaņā ar otro pamatu Vispārējā tiesa esot kļūdaini interpretējusi LESD 108. panta 2. punktu un Regulas 2015/1589 13. panta 1. punktu, atceļot arī lēmumu par procedūras sākšanu, kurā ir ietverts pagaidu pārtraukšanas rīkojums.

A. Par pirmo pamatu: LESD 107. panta 1. punkta kļūdaina interpretācija

26. Ar pirmo pamatu Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, interpretējot LESD 107. panta 1. punktu. Rezultātā tā pārmet Vispārējai tiesai, ka tā kļūdaini ir noliegusi selektīvas priekšrocības un līdz ar to valsts atbalsta pastāvēšanu. Tā pamato šo secinājumu trijās daļās ar to, ka Vispārējā tiesa ir izvēlējusies kļūdainu atsaucē sistēmu (par to 1.a) sadaļā), izvērtējusi uzņēmumu salīdzināmību, ņemot vērā ar nodokļiem nesaistītu mērķi (par to 2.a) sadaļā), un ka, pārbaudot selektivitāti, tā ir ņēmusi vērā mērķi, kas nav obligāti saistīti ar mazumtirdzniecības nodokli (par to 2.b) sadaļā).

27. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai – ko ir ņēmusi vērā arī Vispārējā tiesa –, lai pasākumu varētu atzīt par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, pirmkārt, pasākumam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, tam ir jābūt tādām, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, tam ir jārada selektīva priekšrocība tā saņēmējam. Ceturtkārt, tam ir jābūt tādām, kas izkropļo vai draud izkropļot konkurenci¹⁰. Šajā lietā ir jāizvērtē vienīgi Vispārējās tiesas juridiskā nostāja par selektīvās priekšrocības kritēriju.

28. Saskaņā ar parasto pārbaudes kritēriju galvenā nozīme ir tam, vai nodokļu priekšrocības nosacījumi atbilstoši valsts nodokļu sistēmas kritērijiem ir izvēlēti nediskriminējoši¹¹. Tāpēc vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb “normālais” nodokļu režīms (tā dēvētā atsaucē sistēma). Ņemot vērā šo vispārējo jeb “normālo” nodokļu režīmu, pēc tam ir jānosaka, vai priekšrocība, kas piešķirta ar attiecīgo nodokļa pasākumu, ir nepamatota atkāpe un tādēļ ir selektīva¹².

1. Par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu vai pareizu atsaucē sistēmas izvēli (pirmā pamata pirmā daļa)

29. Komisija it īpaši pārmet Vispārējai tiesai, ka, pārbaudot selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, tā ir izvēlējusies kļūdainu atsaucē sistēmu. Komisija esot ņēmusi vērā uz apgrozījumu balstītu nodokli ar vienotu (proporcionālu) likmi (nezināmā apmērā), bet Vispārējā tiesa esot kļūdaini ņēmusi vērā Polijas likumdevēja izvēlēto progresīvo likmi.

10 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38. punkts), 2016. gada 21. decembris, *Komisija/World Duty Free Group u.c.* (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts), un 2016. gada 21. decembris, *Komisija/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts).

11 Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2016. gada 21. decembris, *Komisija/World Duty Free Group u.c.* (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts), un 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. punkts); nepārprotami arī ārpus nodokļu tiesību aktiem skat. arī spriedumu, 2016. gada 21. decembris, *Komisija/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. un 55. punkts).

12 Šajā ziņā skat. tostarp spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts).

a) Ar vispārēju nodokļu likumu piešķirta selektīva priekšrocība: par pārbaudes pieeju, veidojot atsaucēs sistēmu

30. Tā kā LESD 107. panta 1. punktā nemaz nav iekļauts atsaucēs sistēmas nosacījums un tā pārbaude rada aizvien vairāk grūtību – šajā ziņā es atsaucos uz patlaban vairāku ģenerālvokātu paustajām bažām¹³ –, tas ir jāanalizē nedaudz sīkāk.

31. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai par valsts atbalstu ir uzskatāmi visu veidu iejaukšanās pasākumi, ar kuriem tieši vai netieši tiek atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai tiem tiek radīta ekonomiska priekšrocība, ko saņēmēji uzņēmumi nebūtu varējuši gūt parastos tirgus apstākļos¹⁴.

32. Šī judikatūra tika attiecināta uz nodokļu tiesību aktiem. LESD 107. panta 1. punkts var attiekties uz nodokļu pasākumu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, tomēr saņēmējiem rada finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem¹⁵. Par valsts atbalstu it īpaši tiek uzskatīti pasākumi, kuri atvieglo izmaksas, kas *parasti* ir jāsedz no uzņēmuma budžeta, un kuri, kaut gan tie nav subsīdijas šā vārda šaurākajā nozīmē, ir tām identiski pēc rakstura un rada tādas pašas sekas¹⁶.

33. Šis judikatūras konteksts bija nodokļu tiesiskā regulējuma atkāpes, saskaņā ar kurām atsevišķs uzņēmums tika atbrīvots no faktiski piemērojamā nodokļu sloga vai tas tika samazināts¹⁷. Tā kā šajā lietā visi uzņēmumi gūst labumu no atbrīvojuma (līdz 17 miljoniem PLN), kā arī visiem uzņēmumiem ir “izdevīga” samazinātā 0,8 % likme mēneša apgrozījumam no 17 līdz 170 miljoniem PLN, tā nevar būt selektīva priekšrocība. Iespējams, no progresīvas likmes struktūras izrietošā atšķirīgā vidējā nodokļa likme varētu nozīmēt selektīvu priekšrocību, kas sniedz atbalstu nodokļa maksātājiem ar nelielu apgrozījumu.

1) Principi: Komisija vai dalībvalsts nosaka “normālo” nodokli?

34. Rezultātā Komisijas pirmajā pamatā ir izvirzīts ar kompetenci saistīts jautājums par to, kas nosaka nodokļu slogu, kāds *parasti* ir jāsedz no uzņēmuma budžeta, lai citu uzņēmumu neaplikšana ar nodokli tiem radītu priekšrocību. Komisija uzskata, ka “normālais” nodoklis ir uz apgrozījumu balstīts ienākuma nodoklis ar proporcionālu nodokļa likmi (nezināmā apmērā). Polijas likumdevējs uzskata, ka “normālais” nodoklis ir uz apgrozījumu balstīts ienākuma nodoklis ar progresīvu nodokļa likmi no 0 % līdz nedaudz mazāk kā 1,4 %. Atšķirīgas vidējās nodokļa likmes, kas izriet no progresīvās likmes, ir neizbēgamas sekas, proti, normālais nodokļu režīms. Šajā ziņā Polija atsaucas uz savu nodokļu suverenitāti.

13 Skat. ģenerālvokāta H. Saugmandsgora Ēes [H. Saugmandsgaard Œe] secinājumus lietā *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, 61. un nākamie punkti), ģenerālvokāta N. Vāla [N. Wahl] secinājumus lietā *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 88. un nākamie punkti) un manus secinājumus lietā *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151. un nākamie punkti), lietā *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 163. un nākamie punkti), lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 76. un nākamie punkti), apvienotajās lietās *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2017:853, 74. un nākamie punkti) un apvienotajās lietās *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2017:854, 76. un nākamie punkti).

14 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts), līdzīgi spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71. punkts – “parasti ir jāsedz”).

15 Skat. tostarp spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. punkts), un 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts).

16 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. punkts), 2013. gada 19. marts, *Bouygues un Bouygues Télécom*/Komisija (C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71. punkts), un 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. punkts).

17 Skat. spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 28. punkts), 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHoldings maksātnešpēja)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 97. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 68. punkts), 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550), un 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. (C-222/04, EU:C:2006:8, 132. punkts).

35. Arī Tiesas judikatūrā vairākkārt ir uzsvērtā un tiek ņemta vērā dalībvalstu nodokļu autonomija. Piemēram, tās virspalāta pavisam nesen atkal ir nospriedusi, ka, ņemot vērā pašreizējo Savienības nodokļu tiesību saskaņošanas stadiju, dalībvalstis var brīvi noteikt nodokļu sistēmu, ko tās uzskata par vispiemērotāko, līdz ar to progresīva nodokļa piemērošana ir katras dalībvalsts rīcības brīvība¹⁸. Virspalātas skatījumā, šādā kontekstā “pretēji tam, ko apgalvo Komisija, progresīvs nodoklis var tikt balstīts uz apgrozījumu, ja, pirmkārt, apgrozījuma apmērs ir neitrāls nošķiršanas kritērijs un ja, otrkārt, tas ir atbilstošs nodokļa maksātāju maksātspējas rādītājs”¹⁹.

36. Šī judikatūra, kas pieņemta saistībā ar pamatbrīvībām, ir piemērojama arī valsts atbalsta noteikumiem. Arī šeit Tiesa jau ir nospriedusi, ka Savienības tiesiskā regulējuma neesamības dēļ dalībvalstīm ir nodokļu kompetence noteikt nodokļu bāzi un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un tautsaimniecības nozarēm²⁰. Tāpēc principā var izvērtēt tikai atkāpi no šīs autonomi veidotās nodokļu sistēmas no valsts atbalsta noteikumu viedokļa, nevis pašas nodokļu sistēmas izveidi.

37. Sava Paziņojuma par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu²¹ 156. punktā Komisija principā atgādina, ka “dalībvalstis var brīvi lemt par to, kāda ekonomikas politika tām šķiet vispiemērotākā, un tostarp var pēc saviem ieskatiem sadalīt nodokļu slogu starp visiem ražošanas faktoriem [...] atbilstoši Savienības tiesībām”.

38. Turklāt man nav zināma neviena Savienības tiesību norma, ar kuru dalībvalstīm – papildus saskaņotajiem nodokļiem – būtu noteikta konkrēta struktūra saviem valsts nodokļiem. Līdz ar to Savienības tiesībām nevar izsecināt nekādu “normālo” nodokli. Atskaites punkts vienmēr var būt tikai katra valsts likumdevēja izvēle attiecībā uz to, ko tas uzskata par normālo nodokli. Šajā lietā tas ir mazumtirdzniecības uzņēmumu ienākuma nodoklis, kurš ir paredzēts progresīvā veidā un kura aprēķina bāze ir apgrozījums.

39. Tātad valsts likumdevējs pirmām kārtām var noteikt nodokļa objektu, nodokļa aprēķina bāzi un nodokļa likmi. Šajā lietā Polija ir izmantojusi šo iespēju, nosakot uz apgrozījumu balstītu mazumtirdzniecības uzņēmumu ienākuma nodokli ar progresīvu vidējo nodokļa likmi no 0% līdz nedaudz mazāk kā 1,4% (kas izriet no atbrīvojuma un diviem likmes līmeņiem). Valsts atbalsta noteikumos tas principā ir pieļauts.

2) *Atkāpe: saskaņotības kontrole, ko Tiesa veic spriedumā lietā “Gibraltar”*

40. Citāds risinājums neizriet arī no Komisijas pastāvīgi citētā Tiesas sprieduma lietā *Gibraltar*. Minētajā spriedumā Tiesa pārbaudīja Gibraltāra uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu no valsts atbalsta noteikumu viedokļa un secināja, ka pastāv valsts atbalsts. Tomēr ar savu viedokli par vispārēju normālo nodokļu uzlikšanu tā neaizstāja dalībvalsts viedokli.

18 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 69. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszá* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. punkts).

19 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarorszá* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50. punkts).

20 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50. punkts), un 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. punkts).

21 OV 2016, C 262, 1. lpp.

41. Minētajā lietā Tiesa nekādā ziņā nav nospriedusi, ka valsts atbalsta noteikumos ir paredzēts konkrēts uzliedzamais nodoklis. Tā ir “vienīgi” pārbaudījusi attiecīgā likuma iekšējo loģiku. Kā izriet no toreizējā nodokļu reformas projekta, bija jāievieš vienmērīgs, uz peļņu balstīts ienākuma nodoklis, ko uzliek visiem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem²². Likumdevēja izvēlētajiem faktoriem – kā darbinieku skaits, telpas un reģistrācijas nodeva – acīmredzami nebija nekādas saiknes ar vienmērīgu ienākuma nodokļa uzlikšanu visiem uzņēmumiem. Apvienotā Karaliste arī nemaz nemēģināja izskaidrot šos faktoros²³.

42. Tiktāl šis Tiesas spriedums, protams, ir atkāpe²⁴ no iepriekš minētā principa, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir autonomija, nosakot atsaucē sistēmu, jo Tiesa faktiski pārbaudīja atsaucē sistēmas izveidi attiecībā uz valsts atbalsta pastāvēšanu. Tomēr šeit Tiesa vienīgi savā veidā veica pārbaudi par to, vai nav notikusi ļaunprātīga izmantošana, dalībvalstij īstenojot nodokļu suverenitāti. Rezultātā tā tikai pārbaudīja, vai dalībvalsts, īstenojot savu nodokļu suverenitāti, ir rīkojusies saskaņoti (nevis ļaunprātīgi izmantojusi tiesības).

43. Toreiz Tiesa uz šo jautājumu pamatoti atbildēja noliedzoši. Gibraltāra nodokļu likuma mērķis bija vienīgi apiet valsts atbalsta noteikumus, ar šķietami vispārēja, uz peļņu balstīta ienākuma nodokļa uzlikšanu panākot ļoti zema nodokļa uzlikšanu konkrētiem uz peļņas gūšanu orientētiem uzņēmumiem (tā dēvētie ārzonas uzņēmumi). To Komisija un Tiesa pamatoti atzina par valsts atbalstu. Selektīvā priekšrocība izpaudās iekšējā pretrunā starp likuma pamatojumu vai mērķi un likuma struktūru. Neraugoties uz mērķi uzlikt vispārēju, uz peļņu balstītu ienākuma nodokli visiem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem, atsevišķiem uzņēmumiem mērķtiecīgi tika uzlikti ļoti zems nodoklis²⁵.

44. Tāpēc minētajā spriedumā Tiesa – pretēji Komisijas uzskatam šajā lietā – tieši nav aizstājusi dalībvalsts uzskatu ar savu viedokli par vispārēju normālo nodokli. Tā arī nav nospriedusi, ka Savienības tiesībās ir paredzēta konkrēta nodokļa likmes struktūra. Tā vienīgi ir pamatoti nospriedusi, ka vispārēja ienākuma nodokļa uzlikšana visiem reģistrētajiem uzņēmumiem nevar būt balstīta uz neatbilstīgiem faktoriem, kuru vienīgais mērķis ir dot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem, kuri principā iztiek bez lielām telpām un liela personāla skaita, kā tas bija tā dēvēto ārzonas uzņēmumu gadījumā²⁶.

45. Tādējādi rezultātā Tiesa ir novērsusi to, ka dalībvalstis ļaunprātīgi izmanto savus vispārējos nodokļu tiesību aktus, lai konkrētiem uzņēmumiem tomēr piešķirtu priekšrocības, apejot valsts atbalsta noteikumus. Šāda nodokļu autonomijas ļaunprātīga izmantošana izrietēja no acīmredzami nesaskaņīgas Gibraltāra nodokļu likuma struktūras.

3) Polijas mazumtirdzniecības nodokļa saskaņotība

46. Vispārpiemērojamu nodokļu likumu gadījumā vairāk nekas nav jāpārbauda. Ja Savienības tiesībās tiek ievērota dalībvalstu nodokļu suverenitāte un ja valsts atbalsta noteikumos nav paredzēta konkrēta valstu nodokļu sistēmu struktūra, tad vispārpiemērojams nodokļu likums – kas tikai izveido atsaucē sistēmu – var būt valsts atbalsts vienīgi tad, ja tas acīmredzami ir strukturēts nesaskaņīgi²⁷.

22 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12. punkts).

23 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149. un 150. punkts).

24 Šajā virzienā arī spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 32. punkts).

25 Tas ir skaidri norādīts 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 99., 102. un 106. punkts).

26 Tas ir skaidri norādīts 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 106. punkts).

27 Skat. šajā virzienā arī manus secinājumus lietās *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151. un nākamie punkti), *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 170. un nākamie punkti) un *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 81. un nākamie punkti).

47. Tad selektīvās priekšrocības pārbaude saistībā ar vispārpiemērojamu nodokļu likumu tiek veikta vienīgi šajā vienā līmenī. Tad var neveikt pārbaudi pārējos – un joprojām strīdīgos – līmeņos (kā ir nosakāma pareizā atsauces sistēma, vai pastāv izņēmumi vai atkāpe no izņēmuma, vai diferenciacijas ir detalizēti pamatotas un kuram kas ir jāpierāda).

48. Rezultātā Vispārējā tiesa pamatoti ir noraidījusi šādu Polijas mazumtirdzniecības nodokļa nesaskaņotību. Piemēram, pārsūdzētā sprieduma 67. un nākamajos punktos tā norāda, ka normālais režīms ir Polijas likums ar tā konkrēto struktūru, kura ietver progresīvas likmes skalu un kuras rezultātā uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu tiek uzlikts lielāks nodoklis, bet uzņēmumiem ar mazāku apgrozījumu – mazāks nodoklis (75. punkts). Tas izrietot no pārdales loģikas, kas saistīta ar progresīvo nodokļa likmi (83. punkts). Tāpēc no nodokļa progresīvās struktūras vien nevarot secināt selektīvas priekšrocības pastāvēšanu (93. punkts). Tā kā Komisija nav izvirzījusi un pierādījusi argumentus par citādu nesaskaņotību (94. un nākamie punkti), attiecīgo likumu nevarot uzskatīt par valsts atbalstu.

49. Savukārt Komisijas argumenti, kas izvirzīti apelācijas sūdzībā, mani nepārliecina²⁸.

i) Uz apgrozījumu balstīts ienākuma nodoklis

50. Piemēram, nav nesaskanīgi ieviest uz apgrozījumu balstītu ienākuma nodokli. Galu galā visi Komisijas argumenti ir balstīti uz to, ka, uzliekot nodokli maksātspējai, ir jāņem vērā tikai peļņa (vai efektivitāte, proti, peļņas norma). Tikai tā pareizi atspoguļojot ar nodokli apliekamo maksātspēju. Arī tiesas sēdē Komisija vairākkārt apgalvoja, ka vienīgi ienākuma nodoklis no peļņas var nodrošināt pareizu nodokļa uzlikšanu maksātspējai.

51. Šajā gadījumā Komisija neņem vērā, ka arī peļņa ir tikai (fiktīvs) kritērijs, lai maksātspēju vienmērīgi apliktu ar nodokli. Šis lielums tikai nosacīti kaut ko izsaka par reālo maksātspēju, ko pašlaik parāda tā dēvētās BEPS debates²⁹. Šīs pasaules mēroga debates ir balstītas uz faktu, ka uzņēmumi ar lielu peļņu acīmredzami nemaksā atbilstošus nodokļus, jo tie var ievērojami samazināt aprēķina bāzi (*base erosion*) vai novirzīt peļņu uz valstīm ar zemiem nodokļiem (*profit shifting*).

52. Ienākuma nodokļa uzlikšana atkarībā no peļņas – tāpat kā ienākuma nodokļa uzlikšana atkarībā no apgrozījuma – ietver gan priekšrocības, gan trūkumus. Tomēr tas ir jāizsver un par to ir jābūt atbildīgai nevis iestādei vai tiesai, bet gan demokrātiski leģitīmam likumdevējam. Nodokļu likumdevējs (šajā gadījumā Polijas likumdevējs) var lemt par tā skatījumā piemērotu nodokli. Katrā ziņā valsts atbalsta noteikumos netiek prasīts ieviest no Komisijas viedokļa vispiemērotāko nodokli.

53. Tāpēc arī aprēķini un statistika, ko Komisija ir sniegusi apelācijas sūdzībā, ir neiedarbīgi, jo to pamatā ir peļņas norma. Ja Polijas likumdevējs ir ņēmis vērā tieši apgrozījumu, lai izvairītos no problēmām, kas saistītas ar peļņas aplikšanu ar nodokli, tad nevar ņemt vērā peļņas normu, kas savukārt ir balstīta uz šo vieglāk ietekmējamo peļņu, lai parādītu, ka uz apgrozījumu balstīts nodoklis ir “nepiemērots”.

²⁸ Vairāk vai mazāk tie joprojām ir tie paši argumenti kā lietās *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140) un *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

²⁹ Skat. tikai ESAO *Action Plan on Base Erosion and Profit shifting* – pieejams <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – 13. lpp.: “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. Pretēji tam, ko apgalvo Komisija, uz peļņu balstīts ienākuma nodoklis nav arī neapstrīdami vēlams (runājot Komisijas vārdiem: “piemērots”). Gluži otrādi – pasaulē vēršas plašumā uz apgrozījumu balstīti ienākuma nodokļi, par ko liecina arī Komisijas ierosinātais digitālo pakalpojumu nodoklis³⁰. Šā nodokļa uzlikšana uzņēmumiem ir piesaistīta gada apgrozījumam. Šajā ziņā nav atšķirības starp Polijas mazumtirdzniecības nodokli un ES digitālo pakalpojumu nodokli.

ii) Progresīvā likme

55. Arī progresīva likme pati par sevi nenozīmē nesaskaņotību. Proti, progresīvās likmes katrā ziņā ir ierastas peļņas aplikšanā ar nodokli, lai panāktu nodokļu uzlikšanu atkarībā no maksātspējas. Tas attiecas gan uz ienākuma nodokli, kas ir balstīts uz peļņu, gan uz ienākuma nodokli, kas ir balstīts uz apgrozījumu. Arī šajā lietā Komisijas ierosinātais digitālo pakalpojumu nodoklis liecina, ka progresīvas likmes struktūra ir no nodokļu tiesību aktu viedokļa ierasts līdzeklis, lai uzliktu nodokli īpaši maksātspējīgiem uzņēmumiem.

56. Lai gan savā procesuālajā rakstā Komisija apstrīd, ka ierosinātajam ES digitālo pakalpojumu nodoklim ir progresīva likme, tas šķiet pareizi tikai sākotnēji. Saskaņā ar priekšlikuma 8. pantu faktiski nodokļa likme vienoti ir 3 % un tātad proporcionāla. Tomēr Komisija neņem vērā, ka jebkurš atbrīvojums no proporcionāla nodokļa izraisa atšķirīgas vidējās nodokļa likmes un tādējādi progresīvu likmju likni³¹. Tas pats attiecas uz atbrīvojuma sliekšni. Ierosinātā ES digitālo pakalpojumu nodokļa, kas balstīts uz apgrozījumu, likmju likne ar tā (divām vidējām) nodokļa likmēm ir no 0 % līdz 3 %, un, palielinoties apgrozījumam, sliekšņa pārsniegšanas brīdī vidējā nodokļa likme pieaug no 0 % līdz 3 %. Tādējādi tas arī ir progresīvs.

57. Turklāt nav iedarbīgi Komisijas argumenti, saskaņā ar kuriem progresīvas likmes struktūra ir piemērota tikai fizisku personu aplikšanai ar nodokli, jo tikai tām – atbilstoši tā dēvētajai robežderīguma teorijai – individuālais derīguma pieaugums, pieaugot ienākumiem, samazinās. Tāpēc progresīvās likmes tiek izmantotas tikai fizisko personu aplikšanai ar nodokli.

58. Komisija neņem vērā, ka robežderīguma teorija ir ekonomikas teorija, nevis tiesību noteikums. Ņemot vērā nespēju izmērīt “derīgumu”, līdz šim nav izdevies no šīs teorijas izsecināt saistošas (juridiskas) tēzes par pareizu nodokļa likmi³². Pretēji tam agrāk pat proporcionālās likmes tika uzskatītas par diskriminējošām³³.

59. Tāpēc konteksts, kādēļ progresīvās likmes – kā pareizi uzsver Komisija – ir vēlams izmantot fizisku personu aplikšanai ar nodokli, drīzāk ir tāds, ka juridiskas personas pēc vēlēšanās var izvairīties no progresīvās iedarbības, sadalot uzņēmumus vai izveidojot lielas uzņēmumu grupas struktūras. Tomēr šī problēma nepadara progresīvo nodokļu uzlikšanu uzņēmumiem, ietverot gan fiziskas, gan juridiskas personas, par nesaskanīgu.

30 Priekšlikums Padomes direktīvai par kopējo nodokļa sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālu pakalpojumu sniegšana (“digitālo pakalpojumu nodoklis”), COM(2018) 148 *final* (2018. gada 21. marts).

31 Šajā ziņā skat. jau manus apsvērumus secinājumos lietā *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 1. punkts 3. zemsvītras piezīmē) un *Vodafone Magyarorszá* (C-75/18, EU:C:2019:492, 3. punkts 4. zemsvītras piezīmē).

32 Skat. tostarp un ļoti spilgti: Birk/Desens/Tappe (red.), *Steuerrecht*, 22. izdevums, 2019, 38. punkts.

33 Piemēram, vēl 1958. gadā *BVerfG* [*Bundesverfassungsgericht*, Federālā konstitucionālā tiesa] spriedums, 1958. gada 24. jūnijs – lieta 2 BvF 1/57 Az., *BVerfGE* 8., 51. (68. un 69.) punkts: “Šajā ziņā taisnīgums prasa, lai samērīgas vienlīdzības izpratnē ekonomiski spēcīga persona kā nodokli maksātu lielāku procentu no saviem ienākumiem nekā ekonomiski vājāka persona.”

60. Arī Komisijas minētie un par netaisnīgiem atzītie nodokļu uzlikšanas piemēri neliecina par nesaskaņotību. Piemēram, Komisija uzskata, ka Polijas progresīvā nodokļa likme nav piemērots līdzeklis, jo 10 reizes lielāka apgrozījuma gadījumā ir jāmaksā 30 reizes lielāks nodoklis. Tomēr šis piemērs tikai parāda progresīvas nodokļu liknes loģiskās sekas. Komisijas ierosinātais ES digitālo pakalpojumu nodoklis ar tā atbrīvojuma sliekšņiem izraisa vēl ekstrēmākus rezultātus³⁴.

61. Papildus tam piemērotības kritērijs katrā ziņā ir kļūdainais kritērijs. Valsts nodokļa piemērotība – kā norādīts iepriekš (52. punkts) – ir jānovērtē valsts likumdevējam. Valsts atbalsta noteikumi šādā gadījumā, kad tikai tiek noteikta atsaucē sistēma, var vienīgi novērst nesaskaņotību. Tomēr ar Polijas mazumtirdzniecības nodokli progresīvā nodokļa struktūra tiek īstenota saskaņoti.

b) Secinājumi

62. Tāpēc Vispārējā tiesa ir pamatoti noliegusi valsts atbalsta pastāvēšanu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. No tā izriet, ka pirmā pamata pirmā daļa ir nepamatota un ir jānoraida.

c) Pakārtoti: selektīvas priekšrocības parastais pārbaudes kritērijs

63. Pat ja Tiesa, pārbaudot tādu vispārēju nodokļu likumu kā pamatlietā, neaprobežojas tikai ar saskaņotības pārbaudi, nešķiet, ka Vispārējā tiesa būtu pieļāvusi tiesību kļūdu, noliedzot valsts atbalsta pastāvēšanu.

64. Saskaņā ar parasto pārbaudes kritēriju vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb “normālais” nodokļu režīms. Ņemot vērā šo vispārējo jeb “normālo” nodokļu režīmu, pēc tam ir jānovērtē, vai priekšrocība, kas piešķirta ar attiecīgo nodokļu pasākumu, ir nepamatota atkāpe un tādēļ ir selektīva³⁵.

65. Tas paredz, ka salīdzināmā situācijā esoši uzņēmumi saskaras ar atšķirīgu attieksmi, kas nevar tikt pamatota³⁶. Pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas piemērošanas, var pamatot, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai galvenajiem principiem³⁷. Rezultātā šī selektivitātes pārbaude ir diskriminācijas pārbaude³⁸.

66. Vispārējā tiesa ir pamatoti konstatējusi, ka Komisija ir izvēlējusies kļūdainu atsaucē sistēmu. Atbilstošā atsaucē sistēma var būt tikai lietā aplūkotais valsts likums, nevis hipotētisks vai fiktīvs likums. Jebkurš cits risinājums ļautu Komisijai aizstāt attiecīgo valsts likumdevēju un par atsaucē sistēmu noteikt nodokļu sistēmu, kādai tā dod priekšroku.

67. Ciktāl šajā saistībā Komisija atsauca uz Tiesas rasto risinājumu spriedumā *Gibraltar*, tā – kā jau norādīts iepriekš 40. un nākamajos punktos – neņem vērā tajā ietvertās tēzes. Tajā Tiesa nekādā ziņā pati nav izveidojusi fiktīvu atsaucē sistēmu.

34 Uzņēmums ar globālo apgrozījumu virs 750 miljoniem EUR, kas nepārsniedz 50 miljonu EUR apgrozījumu ES (apgrozījums precīzi 50 miljoni EUR), saskaņā ar Komisijas priekšlikumu maksā tieši 0 EUR nodokli. Cits uzņēmums ar globālo apgrozījumu virs 750 miljoniem EUR, kas pārsniedz 50 miljonu EUR atbrīvojuma sliekšni ES par 50 miljoniem EUR, maksā 3 miljonu EUR nodokli. Divkārs apgrozījums ES (100, nevis 50 miljoni EUR) izraisa neierobežoti lielāku nodokļu slogu.

35 Šajā ziņā skat. tostarp spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts).

36 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts), šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 40. punkts), 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 64. un 65. punkts), un 2004. gada 29. aprīlis, *Niederlande/Komisija* (C-159/01, EU:C:2004:246, 42. un 43. punkts).

37 Spriedumi, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Ģenerāladvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumi lietā *Belģija/Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29. punkts).

68. Jau tas, ka Komisija ir izvēlējusies kļūdainu atsaucis sistēmu – kā Tiesa jau ir nospriedusi³⁹ –, neizbēgami “padara par kļūdainu visu ar selektivitātes nosacījumu saistīto analīzi”. Līdz ar to jau tāpēc vien apstrīdētais negatīvais lēmums ir jāatceļ. Tāpēc pirmā pamata pirmā daļa nav pamatota, pat piemērojot parasto pārbaudes kritēriju.

2. Par pirmā pamata divām pārējām daļām

69. Ar pirmā pamata divām pārējām daļām Komisija apstrīd Vispārējās tiesas papildu apsvērumus un pārmet, ka arī tajos ir nepamatoti noliegta valsts atbalsta pastāvēšana. Tā kā Vispārējās tiesas papildu apsvērumos, kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 69. un 70. punkta, tikai tiek pārbaudīts, vai no Tiesas nolēmuma spriedumā *Gibraltar* izriet citi secinājumi, kas tika noliegts jau iepriekš (40. un nākamie punkti), pirmā pamata pārējās daļas vairs nav jāizskata.

70. Tomēr Vispārējā tiesa ir turpinājusi pārbaudīt, vai tomēr nepastāv valsts atbalsts. Iespējams, 69. un 70. punktā Vispārējā tiesa par labu Komisijai ir pieņēmusi, ka Komisija apstrīdētajos lēmumos papildus ir arī ņēmusi vērā pareizo atsaucis sistēmu (uz apgrozījumu balstīts progresīvs uzņēmumu ienākuma nodoklis) un ir apstiprinājusi valsts atbalsta pastāvēšanu, arī pamatojoties uz to. Pretējā gadījumā turpmākai situāciju salīdzināmības pārbaudei un atšķirīgas attieksmes pamatošanai nebūtu nekādas jēgas. Arī šajā ziņā Vispārējā tiesa noliedza valsts atbalsta pastāvēšanu. Šo noliegumu Komisija apstrīd ar pirmā pamata divām pārējām daļām. Turklāt tiesas sēdē kļuva skaidrs, ka Komisija Vispārējai tiesai it īpaši pārmet to, ka tā ir noliegusi uzņēmumu ar lielu apgrozījumu un uzņēmumu ar nelielu apgrozījumu salīdzināmību.

a) Pakārtoti: par pirmā pamata otro daļu – par uzņēmumu ar lielāku apgrozījumu un uzņēmumu ar mazāku apgrozījumu salīdzināmību

71. Tāpēc – un tādēļ, ka tiesas sēdē lietas dalībnieki to ilgi apsprieda, – šeit vēl pakārtoti tiks pārbaudīts, vai arī ar šo premisu (Komisijas pieņēmums par pareizu atsaucis sistēmu) Vispārējā tiesa ir noliegusi selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, nepieļaujot tiesību kļūdu. Komisijas skatījumā, tiesību kļūda ir pielauta tādējādi, ka Vispārējā tiesa ir noliegusi uzņēmumu ar mazāku apgrozījumu un uzņēmumu ar lielāku apgrozījumu salīdzināmību, jo tā ir ņēmusi vērā kļūdainu likuma mērķi (pirmā pamata otrā daļa).

72. Arī šī pirmā pamata daļa nav pamatota. Ja uz apgrozījumu balstīts progresīvais ienākuma nodoklis ir atsaucis sistēma vārda tiešā nozīmē, tad šīs atsaucis sistēmas saskaņota īstenošana jau ir nevis atkāpe, kas kaut kādā veidā būtu jāpamato, bet gan noteikums.

73. Turklāt šajā atsaucis sistēmā arī nevar saskatīt nekādu nepamatojamu atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kuri ir salīdzināmā situācijā. Lielāki un mazāki mazumtirdzniecības uzņēmumi šajā atsaucis sistēmā atšķiras tieši ar savu apgrozījumu un no tā izrietošo maksātspēju. Dalībvalsts skatījumā – kas šajā gadījumā nav acīmredzami kļūdaini (par saskaņotību skat. iepriekš 46. un nākamās punktus) – tie nav juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā.

74. Savukārt Komisija, šķiet, uzskata, ka no nodokļa mērķa gūt ieņēmumus valsts budžetam izriet, ka ikviens nodokļu maksātājs būtu jāapliek ar nodokli (relatīvi) vienādā līmenī. Tāpēc saistībā ar salīdzināmības jautājumu Vispārējai tiesai esot bijis jāņem vērā tikai nodokļu ieņēmumu gūšanas mērķis. Ņemot vērā šo mērķi, apgrozījuma apmēram neesot nekādas nozīmes, līdz ar to mazāka nodokļa uzlikšana uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu neesot pamatota.

39 Spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātspēja)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. punkts).

75. Šai argumentācijai nevar piekrist. Valsts atbalsta kontroles ietvaros nodokļa mērķis nevar ietvert vienīgi ieņēmumu gūšanu. Drīzāk izšķirošs ir nodokļu likumdevēja konkrētais mērķis uzlikt nodokli⁴⁰, kas izriet no nodokļa veida un tā struktūras, piemērojot interpretāciju. Progresīva nodokļa gadījumā raksturīgs mērķis ir absolūta un relatīvi lielāka nodokļa uzlikšana nodokļu maksātājiem, kuriem ir lielāka maksātspēja. Tāpēc tas ir jāņem vērā arī salīdzināmības pārbaudē, kā to pamatoti ir izdarījusi Vispārējā tiesa.

76. Šajā ziņā Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 75. punktā ir norādījusi – var uzskatīt, ka uzņēmumam ar lielu apgrozījumu, pateicoties dažādiem apjomradītiem ietaupījumiem, ir relatīvi mazākas izmaksas nekā uzņēmumam ar mazu apgrozījumu un līdz ar to tas var maksāt lielāku nodokli. Arī pret to juridiski nevar iebilst. Proti, – kā jau ir norādījusi Tiesa⁴¹ – apgrozījuma apmērs var būt atbilstošs nodokļu maksātspējas rādītājs.

77. To apliecina, pirmkārt, tas, ka bez liela apgrozījuma liela peļņa nemaz nav iespējama, un, otrkārt, tas, ka peļņa no papildu apgrozījuma (peļņas robežvērtība) parasti pieaug tādēļ, ka samazinās nemainīgās izmaksas par vienu vienību. Tādēļ nekādā gadījumā nešķiet nepamatoti apgrozījumu, kas ir uzņēmuma lieluma vai stāvokļa tirgū un potenciālās peļņas rādītājs, vērtēt arī kā uzņēmuma maksātspējas rādītāju un atbilstoši šim kritērijam piemērot nodokli⁴².

78. Kā atklājās tiesas sēdē, Komisija ir daudz domājusi par pareizu maksātspējas aplikšanu ar nodokli. Šajā ziņā tika pareizi identificēti uz apgrozījumu balstīta ienākuma nodokļa trūkumi un tika parādītas varbūtēji lietderīgākas alternatīvas. Tomēr atliek noskaidrot, kā šie padziļinātie ar nodokļu tiesību aktiem saistītie apsvērumi ir saistīti ar valsts atbalsta noteikumiem. Komisija arī neatbildēja uz attiecīgu jautājumu, ko Tiesa uzdeva tiesas sēdē. Iespējams, ka peļņas aprēķins, izmantojot uzņēmuma aktīvu salīdzinājumu, ir precīzāks nekā piesaiste neto apgrozījumam. Tomēr pretēji Komisijas viedoklim valsts atbalsta noteikumos tiek aplūkota nevis lietderīgākā vai precīzākā nodokļu sistēma, bet gan selektīva priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kuri ir tādā pašā situācijā.

79. Tādējādi arī pirmā pamata otrā daļa ir nepamatota.

b) Pakārtoti: par pirmā pamata trešo daļu – diferenciacijas pamatojums

80. Ar pirmā pamata trešo daļu Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir pieļāvusi tiesību kļūdu, ņemot vērā ārēju pamatojumu atšķirīgas attieksmes pamatošanai.

81. Šī apelācijas sūdzības daļa ir balstīta uz kļūdainu pieņēmumu, ka pastāv atšķirīga attieksme pret salīdzināmiem nodokļu maksātājiem, jo tikai šādā gadījumā rodas jautājums par pamatojumu. Tā kā – kā norādīts iepriekš – tas tā nav, šī apelācijas sūdzības daļa pakārtoti tiks pārbaudīta tikai gadījumam, ja Tiesa pretēji gaidītajam apstiprinās, ka mazumtirdzniecības uzņēmums, piemēram, ar 50 000 EUR/PLN mēneša neto apgrozījumu un mazumtirdzniecības uzņēmums, piemēram, ar 200 miljonu EUR/PLN mēneša neto apgrozījumu ir salīdzināmā situācijā.

40 Kā Tiesa ir nospriedusi savos spriedumos, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 48. un 49. punkts – “mērķi, kas ir izvirzīti īpašajai nodokļu sistēmai”), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 55. punkts – “ņemot vērā tiesību aktos [...] nospraustos mērķus”), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85. punkts), un 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 95. punkts – “ievērojot attiecīgo nodokļu režīmu”).

41 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50. punkts).

42 Skat. manus secinājumus lietā *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 101. punkts), lietā *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 121. un nākamie punkti) un lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 61. punkts).

82. Tad būtu jāpārbauda, vai Vispārējā tiesa ir kļūdaini uzskatījusi, ka atšķirīgā attieksme, kas saistīta ar atšķirīgu vidējo progresīvo likmi, ir pamatota. Pretēji Komisijas viedoklim atšķirīgas attieksmes pamatošanai ir iespējams arī cits pamatojums, kas nav saistīts tikai ar nodokļiem. Tiktāl diferenciāciju var pamatot arī ārpus nodokļu jomas identificējami iemesli, kā tas lietā *ANGED* tika apstiprināts, piemēram, saistībā ar vides aizsardzības un teritorijas plānošanas iemesliem mazumtirdzniecības objektiem piemērota nodokļa kontekstā⁴³.

83. Šajā lietā Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā nepareizu pamatojumu. Ņemot vērā principu, ka nodokļi ir jāuzliek atbilstoši maksāspējai, un līdz ar to arī nodokļu sloga pārdali starp maksāspējīgākiem nodokļu maksātājiem un ne tik maksāspējīgiem nodokļu maksātājiem, Vispārējā tiesa pārsūdzētā sprieduma 75. un 76. punktā atšķirīgo vidējo nodokļa likmi ir atzinusi par pamatotu.

84. Pret to nevar juridiski iebilst. Nav iespējams arī konstatēt, ka Polijas mazumtirdzniecības nodokļa likmju progresivitāte nevis ir balstīta pašā konkrētajā nodokļu likumā, bet gan tai ir ārpus šā likuma esoši, neatbilstoši mērķi⁴⁴. Apgrozījuma apmērs liecina (katrā ziņā ne acīmredzami kļūdaini) par noteiktu maksāspēju. Tāpēc apgrozījumu – kā Komisija to pati parāda ar priekšlikumu par digitālo pakalpojumu nodokli⁴⁵ – arī var uzskatīt par (nedaudz neprecīzāku) rādītāju lielākam ekonomiskajam potenciālam, tādējādi arī lielāki maksāspējai.

85. Turklāt arī apsvērumi par sociāli atbildīgas valsts principu – ko LES 3. panta 3. punktā ir atbalstījusi arī Eiropas Savienība – pamato progresīvu nodokļa likmi, kas maksāspējīgākiem nodokļu maksātājiem rada arī salīdzinoši lielāku slogu nekā nodokļu maksātājiem ar ne tik labu maksāspēju. Tas katrā ziņā attiecas uz nodokli, ko piemēro arī fiziskām personām, kā tas ir šajā lietā.

86. Ciktāl Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka pārsūdzētā sprieduma 94. punktā tā nav ņēmusi vērā pierādīšanas pienākumu, arī šis pārmetums ir neiedarbīgs. Tas ir balstīts uz kļūdainu viedokli, ka uz apgrozījumu balstīti progresīvie nodokļi *per se* ir uzskatāmi par valsts atbalstu, kam ir jābūt pamatotam.

3. Secinājumi

87. Tādējādi Komisijas pirmais pamats ir pilnībā nepamatots.

B. Par otro pamatu: LESD 108. panta 2. punkta un Regulas 2015/1589 13. panta kļūdaina interpretācija

88. Ar otro pamatu Komisija apgalvo, ka, atceļot lēmumu par procedūras sākšanu un pārtraukšanas rīkojumu, Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā, ka ir izpildīti LESD 108. panta 2. punktā un Regulas 2015/1589 13. pantā paredzētie nosacījumi. Tādēļ lēmums par procedūras sākšanu un pārtraukšanas rīkojums joprojām būtu likumīgi un nevarētu tikt atcelti tikai tāpēc, ka ir atcelts negatīvais lēmums.

43 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 40. un nākamie punkti), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 45. un nākamie punkti), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. un nākamie punkti).

44 Tas ir skaidri norādīts spriedumā, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 70. punkts).

45 Priekšlikums Padomes direktīvai par kopējo nodokļa sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālu pakalpojumu sniegšana ("digitālo pakalpojumu nodoklis"), COM(2018) 148 *final* (2018. gada 21. marts).

89. No Tiesas judikatūras – ko ir ņēmusi vērā Vispārējā tiesa – izriet, ka atbalsta procedūras sākšanai saskaņā ar LESD 108. panta 2. punktu pietiek ar to, ka pastāv šaubas par valsts atbalsta pastāvēšanu⁴⁶. Līdz ar to lēmuma par procedūras sākšanu *izolētai* apstrīdēšanai veiksmīgs iznākums var būt tikai tad, ja Komisija ir pieļāvusi acīmredzamas kļūdas vērtējumā⁴⁷. Tas attiecas arī uz pagaidu pārtraukšanas rīkojumu saskaņā ar Regulas 2015/1589 13. pantu. Šāds rīkojums principā ir iespējams neatkarīgi no tā, vai attiecīgais pasākums galu galā patiešām ir valsts atbalsts⁴⁸.

90. Tādējādi Komisija atsaucas uz ne tik stingru lēmuma par procedūras sākšanu pārbaudes kritēriju, kuru Tiesa ir izstrādājusi lēmuma par procedūras sākšanu vai pārtraukšanas rīkojuma izolētas apstrīdēšanas gadījumam⁴⁹.

91. Šā īpašā kontroles kritērija (89. punkts) mērķis ir ļaut Komisijai veikt attiecīgo valsts atbalsta procedūru jau saistībā ar pamatotām aizdomām par valsts atbalstu un noskaidrot vajadzīgos aspektus, pat ja vēl nav droši zināms, vai valsts atbalsts patiešām pastāv. Tas ir ne tik stingrā pārbaudes kritērija pamats, jēga un mērķis valsts atbalsta procedūras sākšanas brīdī līdz galīgā lēmuma pieņemšanai.

92. Pirmkārt, nenoteiktība, kas tiek ņemta vērā ar īpašo pārbaudes kritēriju, drīzāk attiecas uz faktisku nenoteiktību, nevis juridisku nenoteiktību. Komisijas turpmākas valsts atbalsta procedūras ietvaros juridisku nenoteiktību ir grūti kļiedēt. Tas ir skaidri redzams šajā lietā: uz apgrozījumu balstīta ienākuma nodokļa progresīva likme pati par sevi vai nu ir selektīva priekšrocība, vai nu nav. Šis juridiskais vērtējums dienā, kad tika pieņemts lēmums par procedūras sākšanu, bija tāds pats kā negatīvā lēmuma pieņemšanas dienā, jo pa to laiku juridiskais konteksts nebija mainījies. Līdz ar to Komisija – tāpat kā citos gadījumos –, ja tās rīcība tiek pārbaudīta tiesā, uzņemas risku, ka tās juridiskais vērtējums izrādīsies kļūdainš.

93. Otrkārt, nav pamata piemērot īpašo (ne tik stingro) pārbaudes kritēriju, ja apstrīdētais negatīvais lēmums – kā šajā lietā – tiek pārbaudīts vienlaikus ar lēmumu par procedūras sākšanu un pārtraukšanas rīkojumu un ir pierādīts, ka valsts atbalsts pēc būtības nekad nav pastāvējis. Vairs nav vajadzības netraucēti veikt valsts atbalsta procedūru, ja tā jau ir pabeigta un – tā kā nepastāv valsts atbalsts – to arī vairs nevar atsākt.

94. Tāpēc jautājums, vai Komisijas kļūdainais vērtējums īpašā pārbaudes kritērija izpratnē bija arī acīmredzams – kā es sliecos domāt, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus (26. un nākamie punkti)⁵⁰, – var palikt atklāts.

95. Šajā lietā lēmuma par procedūras sākšanu automātiska atcelšana ir iespējama arī tad, ja Tiesa nepiekrīstu acīmredzamai valsts atbalsta nepastāvēšanai brīdī, kad tika pieņemts lēmums par procedūras sākšanu. Noteikumi, saskaņā ar kuriem Komisija var pieņemt lēmumu par procedūras sākšanu (LESD 108. panta 2. punkts) un pārtraukšanas rīkojumu (Regulas 2015/1589 13. pants) jau tad, ja rodas šaubas par valsts atbalsta pastāvēšanu, acīmredzami ir balstīti uz pieņēmumu, ka,

46 Skat. spriedumus, 2013. gada 24. janvāris, 3F/Komisija (C-646/11 P, nav publicēts, EU:C:2013:36, 27. punkts), 2011. gada 21. jūlijs, *Alcoa Trasformazioni*/Komisija (C-194/09 P, EU:C:2011:497, 60. punkts), un 2005. gada 10. maijs, Itālija/Komisija (C-400/99, EU:C:2005:275, 47. punkts).

47 Spriedumi, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 78. punkts), 2011. gada 21. jūlijs, *Alcoa Trasformazioni*/Komisija (C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61. punkts), un Vispārējās tiesas spriedums, 2014. gada 9. septembris, *Hansestadt Lübeck* /Komisija (T-461/12, EU:T:2014:758, 12. punkts).

48 Skat. ģenerālvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secinājumus lietā *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:442, 27. punkts) un manus secinājumus lietā Ungārija/Komisija (C-456/18 P, EU:C:2020:8, 36. un 69. punkts).

49 Skat. situāciju spriedumā, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971) – lēmums par formālās pārbaudes procedūras sākšanu; līdzīga situācija ir spriedumā, 2013. gada 24. janvāris, 3F/Komisija (C-646/11 P, nav publicēts, EU:C:2013:36, 28. un 29. punkts), un 2005. gada 10. maijs, Itālija/Komisija (C-400/99, EU:C:2005:275, 47. punkts – procedūras sākšana).

50 Kā liecina 2016. gada 21. decembra spriedums Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 50. punkts), ar faktu, ka par konkrēto tiesību jautājumu vēl nav bijis tiesas lēmuma, nav pietiekami, lai izslēgtu acīmredzamu Komisijas kļūdu.

iespējams, pastāv valsts atbalsts⁵¹. Tomēr, ja pēdējā iespēja *galīgi* ir zudusi *res judicata* spēku ieguvuša lēmuma galīgas atcelšanas dēļ, tad vairs nav pamata sasaistīt šo lēmumu iznākumu ar negatīvā lēmuma atcelšanas iznākumu. Katrā ziņā tas tā ir tad, ja visi lēmumi tiek apstrīdēti kopā un tajos ir pieļauta viena un tā pati tiesību kļūda pēc būtības, proti, valsts atbalsta nepastāvēšana.

96. Abiem lēmumiem (lēmums par procedūras sākšanu un pārtraukšanas rīkojums) – kuri galīgi atrisinās vai nu ar negatīvā lēmuma *res judicata* spēku⁵², vai nu – kā šajā lietā – ar negatīvā lēmuma atcelšanu – kopīgas pārbaudes gadījumā arī procesuālās ekonomijas apsvērumu dēļ pēc būtības ir tāds pats iznākums kā lēmumam, ar ko tiek pabeigta attiecīgā procedūra. Tiktāl apstrīdētā lēmuma par procedūras sākšanu un tajā ietvertā pārtraukšanas rīkojuma atcelšana ir tikai deklaratīva atcelšana, kas atbrīvo Savienības tiesas no lēmuma par procedūras sākšanu atrisināšanas un no tā izrietošajām tiesiskajām sekām.

97. Tādējādi arī otrais pamats un līdz ar to Komisijas apelācijas sūdzība kopumā nav pamatota.

VI. Tiesāšanās izdevumi

98. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība nav pamatota, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz tā 184. panta 1. punktu, lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kam spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

99. Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 184. panta 1. punktu, skatot to kopā ar tā 140. panta 1. punktu, Ungārija, kas iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

VII. Secinājumi

100. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ierosinu Tiesai lemt šādi:

- 1) Noraidīt Komisijas apelācijas sūdzību.
- 2) Eiropas Komisija atlīdzina savus un Polijas Republikas tiesāšanās izdevumus.
- 3) Ungārija sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

51 Šajā nozīmē spriedums, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, 35. punkts): “LESD 108. panta 3. punktā paredzētais paziņošanas pienākums un pasākumu īstenošanas aizliegums attiecas uz tādiem projektiem, kurus var kvalificēt par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.”

52 Par šo īpašo situāciju skat. manus secinājumus lietā Ungārija/Komisija (C-456/18 P, EU:C:2020:8, 32. punkts).