



Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta paplašinātā sastāvā)

2019. gada 16. maijā *

Valsts atbalsts – Polijas nodoklis mazumtirdzniecības nozarē – Progresīvs apgrozījuma nodoklis – Lēmums uzsākt formālu izmeklēšanas procedūru – Galīgs lēmums, ar kuru valsts pasākums atzīts par atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu – Valsts atbalsta jēdziens – Selektivitātes kritērijs

Apvienotajās lietās T-836/16 un T-624/17

Polijas Republika, ko pārstāv *B. Majczyna, M. Rzotkiewicz un A. Kramarczyk-Szaładzińska*, pārstāvji,
prasītāja,

ko atbalsta

Ungārija, ko lietā T-836/16 pārstāv *M. Fehér, G. Koós un E. Tóth* un lietā T-624/17 – *M. Fehér un G. Koós*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā,

pret

Eiropas Komisiju, ko pārstāv *K. Herrmann un P.-J. Loewenthal*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasībām, kuras ir pamatotas ar LESD 263. pantu un ar kurām tiek lūgts atcelt, pirmkārt, Komisijas 2016. gada 19. septembra lēmumu C(2016) 5596 *final* par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polija – Polijas nodoklis mazumtirdzniecības nozarē, ar ko uzsākta LESD 108. panta 2. punktā paredzētā formālā izmeklēšanas procedūra attiecībā uz šo pasākumu, un, otrkārt, Komisijas 2017. gada 30. jūnija Lēmumu (ES) 2018/160 par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Polija īstenoja attiecībā uz nodokli mazumtirdzniecības nozarē (OV 2018, L 29, 38. lpp.), ar ko tika noslēgta procedūra un atbilstoši kuram minētais pasākums ir ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts, kurš tika prettiesiski īstenots,

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta paplašinātā sastāvā)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs *S. Žervazonī* [*S. Gervasoni*], tiesneši *L. Madise* [*L. Madise*] (referents), *R. da Silva Pasašs* [*R. da Silva Passos*], *K. Kovalika-Baņčika* [*K. Kowalik-Bańczyk*] un *K. Makioki* [*C. Mac Eochaidh*],

sekretārs: *F. Ollers* [*F. Oller*], administrators,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2018. gada 26. septembra tiesas sēdi,

* Tiesvedības valoda – poļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

Tiesvedības priekšvēsture

- 1 2016. gada sākumā Polijas valdība plānoja ieviest jaunu nodokli mazumtirdzniecības nozarē. Lai gan vairāki šā nodokļa aspekti bija jāpakļauj dažādām konsultācijām, tika apstiprināts princips, ka nodokļa bāze būs apgrozījums un ka tas būs progresīvs nodoklis.
- 2 Saņemot informāciju par šo projektu, Eiropas Komisija Polijas iestādēm nosūtīja informācijas pieprasījumus un, atsaukdamās uz 2015. gada jūlijā ieņemto nostāju par grozījumiem pārtikas aprites pārbaudes nodevā Ungārijā, kurā tāpat tika apstiprināts apgrozījuma progresīvas aplikšanas ar nodokli princips, tā norādīja:

“Progresīvā apgrozījuma nodokļa, ko maksā uzņēmumi, 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 nevienlīdzīgu attieksmi starp uzņēmumiem, tās tika uzskatītas par selektīvām. Ņemot vērā, ka visi LESD 107. panta 1. punkta nosacījumi ir izpildīti, [tās veido valsts atbalstu šā panta izpratnē].”
- 3 2016. gada 6. jūlijā *Sejm Rzeczypospolitej Polskiej* (Polijas Republikas Seims) pieņēma likumu par nodokli mazumtirdzniecības nozarē, kura galīgās raksturiezīmes bija šādas. Attiecīgā nozare ir preču mazumtirdzniecība patērētājiem, kas ir fiziskās personas. Nodoklis ir jāmaksā visiem mazumtirgotājiem neatkarīgi no to juridiskā statusa. Nodokļa bāzi veido mēneša apgrozījums, kas pārsniedz 17 miljonus Polijas zlotu (PLN) jeb apmēram 4 miljonu EUR. Nodokļa likmes ir 0,8 % mēneša apgrozījuma daļai no 17 miljoniem līdz 170 miljoniem PLN un 1,4 % – mēneša apgrozījuma daļai, kas pārsniedz pēdējo minēto summu. Attiecīgais likums stājās spēkā 2016. gada 1. septembrī.
- 4 Pēc noteiktas sarakstes starp Polijas iestādēm un Komisiju pēdējā minētā uzsāka LESD 108. panta 2. punktā paredzēto procedūru attiecībā uz pasākumu, uz kuru attiecas 2016. gada 19. septembra lēmums par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (turpmāk tekstā – “lēmums par procedūras uzsākšanu, pirmais apstrīdētais lēmums”). Ar šo lēmumu Komisija ne tikai aicināja attiecīgās personas iesniegt savus apsvērumus, bet arī, pamatojoties uz 13. panta 1. punktu Padomes Regulā (ES) 2015/1589 (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD] 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.), lika Polijas iestādēm nekavējoties apturēt “nodokļa progresīvās likmes piemērošanu līdz brīdim, kad Komisija pieņems lēmumu par tā saderību ar iekšējo tirgu”.
- 5 Visas procedūras gaitā Polijas iestādes, kas patiešām apturēja attiecīgā pasākuma piemērošanu, apstrīdēja tā kvalificēšanu par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 6 Turklāt Polijas valdība paralēli apspriedei ar Komisiju lūdza Vispārējo tiesu atcelt lēmumu par procedūras uzsākšanu, kas ir pirmais apstrīdētais lēmums (lieta T-836/16).
- 7 Komisija noslēdza procedūru ar 2017. gada 30. jūnija Lēmumu (ES) 2018/160 par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Polija īstenoja attiecībā uz nodokli mazumtirdzniecības nozarē (OV 2018, L 29, 38. lpp.) (turpmāk tekstā – “galīgais lēmums, otrs apstrīdētais lēmums”). Komisija tajā norādīja, ka attiecīgais pasākums ir ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts un ka tas ir ticis

īstenots prettiesiski. Atbilstoši lēmumam par procedūras uzsākšanu, pirmajam apstrīdētajam lēmumam, Polijas iestādēm bija galīgi jāatceļ visi apturētie maksājumi. Tā kā attiecīgais pasākums konkrēti nav ticis īstenots, Komisija uzskatīja, ka atbalsta elementi no saņēmējiem nav jāatgūst.

- 8 Polijas valdība lūdza Vispārējo tiesu atcelt arī galīgo lēmumu – otro apstrīdēto lēmumu (lieta T-624/17).
- 9 Būtībā lēmumā par procedūras uzsākšanu, pirmajā apstrīdētajā lēmumā, un gadīgajā lēmumā, otrajā apstrīdētajā lēmumā (turpmāk tekstā kopā – “apstrīdētie lēmumi”), – gan ar papildu argumentiem attiecībā uz noteiktiem aspektiem galīgajā lēmumā, otrajā apstrīdētajā lēmumā, – Komisija, ņemot vērā LESD 107. panta 1. punktu, attiecīgā pasākuma kvalificēšanu par valsts atbalstu galvenokārt pamatoja šādi.
- 10 Vispirms, runājot par attiecīgā pasākuma piedēvējamību valstij un par tā finansēšanu no valsts līdzekļiem, Komisija uzskatīja, ka dažiem attiecīgajiem uzņēmumiem, proti, tiem, kam bijis neliels apgrozījums, Likuma par nodokli mazumtirdzniecības nozarē dēļ tiek piemērots labvēlīgāks nodokļu režīms nekā citiem uzņēmumiem, kuriem ir jāmaksā šis nodoklis, un ka valsts, atsakoties no nodokļu ieņēmumiem, ko tā būtu iekasējusi, ja visiem uzņēmumiem tiktu piemērota vienāda faktiskā nodokļa vidējā likme, nodod valsts līdzekļus priekšrocību saņēmējiem uzņēmumiem.
- 11 Runājot par priekšrocības pastāvēšanu, Komisija atgādināja, ka pasākumi, kas atbrīvo no to izdevumu segšanas, ko parasti sedz uzņēmumi, tāpat kā pozitīva palīdzība rada priekšrocību. Šajā gadījumā vidējās nodokļa likmes nulles apmērā vai zemākā apmērā uzņēmumiem, kuru apgrozījums bijis neliels, salīdzinājumā ar augstākām vidējām nodokļa likmēm uzņēmumiem, kuriem ir bijis lielāks apgrozījums, esot sniegušas priekšrocību pirmajiem minētajiem uzņēmumiem. Galīgajā lēmumā, otrajā apstrīdētajā lēmumā, Komisija piebilda, ka izplatīšanas struktūras, kas izveidotas, pamatojoties uz franšīzes veikalu principu, bija privilēģētā stāvoklī salīdzinājumā ar integrētajām izplatīšanas struktūrām, jo apgrozījums tika sadalīts tik daļās, cik pirmajām minētajām struktūrām bija franšīzu, bet otro minēto struktūru gadījumā tas tika aprēķināts kopumā.
- 12 Runājot par to, ka identificētā priekšrocība ir labvēlīga dažiem uzņēmumiem (selektivitātes kritērijs), Komisija norādīja, ka attiecībā uz nodokļu priekšrocību analīze ir jāveic vairākos posmos. Vispirms būtu jāidentificē atsaucē nodokļu sistēma, tad jāpārbauda, vai attiecīgais pasākums ir atkāpe no šīs sistēmas tādā nozīmē, ka tas ievieš atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kuri, ievērojot ar sistēmu cieši saistītus mērķus, faktiski un juridiski ir salīdzināmā situācijā, un visbeidzot – apstipriņošanas atbildes gadījumā – jānosaka, vai šī atkāpe ir pamatota tādēļ, ka tā izriet no atsaucē nodokļu sistēmas rakstura vai vispārējās uzbūves. Noliedzoša atbilde otrajā posmā vai attiecīgajā gadījumā apstipriņoša atbilde trešajā posmā ļaus izslēgt selektīvas priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem pastāvēšanu, bet apstipriņoša atbilde otrajā posmā un noliedzoša atbilde trešajā posmā ļaus, tieši otrādi, secināt, ka tāda priekšrocība pastāv.
- 13 Šajā gadījumā Komisija vispirms uzskatīja, ka atsaucē sistēma ir apgrozījuma nodoklis mazumtirdzniecības nozarē, tostarp attiecībā uz uzņēmumiem, kam apgrozījums ir mazāks par 17 miljoniem PLN, tajā gan neieskaitot progresīvo nodokļa struktūru (likme: 0 %, kas atbilst neapliekamai apgrozījuma daļai, 0,8 % un 1,4 % un saistītās apgrozījuma daļas).
- 14 Šajā saistībā Komisija turpinājumā uzskatīja, ka progresīvā nodokļa struktūra, ciktāl tā rada ne tikai galējās nodokļu likmes, bet arī vidējās nodokļa likmes, kas uzņēmumiem atšķiras, ir atkāpe no atsaucē sistēmas, attiecībā uz kuru tiek uzskatīts, ka tā ir piemērojama ar vienotu nodokļa likmi. Galīgajā lēmumā, otrajā apstrīdētajā lēmumā, Komisija sniedza konkrētu piemēru nodokļa uzlikšanai trim mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kur pirmajam uzņēmumam mēneša apgrozījums ir 10 miljoni PLN, otrajam – 100 miljoni PLN un trešajam – 750 miljoni PLN. Pirmajam uzņēmumam vidējā nodokļa likme ir nulle, otrajam – 0,664 % un trešajam – 1,246 %.

- 15 Visbeidzot Komisija uzskatīja, ka atkāpe no atsaucēs sistēmas, ko veido progresīva nodokļu struktūra, nav pamatota ne ar sistēmas raksturu, ne ar tās vispārējo uzbūvi. Lēmumā par procedūras uzsākšanu, pirmajā apstrīdētajā lēmumā, Komisija norādīja, ka tādas nozaru politikas mērķi kā reģionālā politika, vides politika vai rūpniecības politika šajā saistībā nevar tikt ņemti vērā. Pēc tam, kad Polijas iestādes norādīja pārdalīšanas mērķi, kam paredzēta progresīva nodokļu struktūra, pamatojoties uz to, ka uzņēmumi ar lielu apgrozījumu var gūt apjomradītus ietaupījumus, labākus piegādes nosacījumus vai mazākiem uzņēmumiem nepieejamas nodokļu stratēģijas, Komisija norādīja, ka šāds pārdalīšanas mērķis nav saskanīgs ar apgrozījuma nodokli, kurš uzņēmumiem tiek piemērots tikai atkarībā no to darbības apmēra, nevis atkarībā no to izdevumiem, rentabilitātes, maksātspējas vai iekārtām, kas atbilstoši Polijas iestāžu norādītajam var būt tikai lieliem uzņēmumiem. Komisijas ieskatā, progresīvs apgrozījuma nodoklis var tikt pamatots, lai kompensētu vai novērstu zināmas negatīvas sekas, ko var radīt attiecīgā darbība (negatīva ārējā ietekme) un kas var būt lielākas nekā apgrozījums, bet šāda situācija šajā lietā nekādi nav tikusi pierādīta.
- 16 Turklāt Komisija ir norādījusi, ka attiecīgais pasākums izkropļo vai draud izkropļot konkurenci un ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm. Šajā ziņā tā tostarp norādīja, ka mazumtirdzniecība Polijā ir atvērta konkurencei, ka tajā piedalās uzņēmumi no citām dalībvalstīm un ka uzņēmumi, kam ir piemērojamas zemākas nodokļa likmes, tādējādi saņem darbības atbalstu. Tā kā Polijas iestādes ir norādījušas, ka progresīva nodokļa struktūra ļauj maziem uzņēmumiem stāties preti lieliem izplatīšanas tīkliem, Komisija tajā saskatīja pierādījumu tam, ka šīs iestādes mēģina ietekmēt konkurences struktūru tirgū.

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

- 17 Polijas Republika iesniedza prasības pieteikumu, lai atceltu lēmumu par procedūras uzsākšanu, pirmo apstrīdēto lēmumu, 2016. gada 30. novembrī (lieta T-836/16).
- 18 Komisija iebildumu rakstu iesniedza 2017. gada 21. februārī.
- 19 2017. gada 17. martā Ungārija lūdza atļauju iestāties lietā Polijas Republikas atbalstam. Ar Vispārējās tiesas devītās palātas priekšsēdētāja 2017. gada 27. aprīļa lēmumu šis lūgums tika apmierināts.
- 20 Polijas Republika, Ungārija un Komisija attiecīgi iesniedza repliku, iestāšanās rakstu un atbildes rakstu uz repliku 2017. gada 11. maijā, 19. jūnijā un 2. augustā.
- 21 Polijas Republika iesniedza prasības pieteikumu, lai atceltu galīgo lēmumu, otro apstrīdēto lēmumu, 2017. gada 13. septembrī (lieta T-624/17).
- 22 2017. gada 20. oktobrī Polijas Republika un Komisija katra iesniedza apsvērumus par Ungārijas iestāšanās rakstu lietā T-836/16.
- 23 2017. gada 21. novembra vēstulē Polijas Republika, norādot pamatojumu, lūdza noturēt tiesas sēdi lietā T-836/16.
- 24 Komisija iebildumu rakstu lietā T-624/17 iesniedza 2017. gada 29. novembrī.
- 25 2017. gada 30. novembrī Komisija lūdza apvienot lietas T-836/16 un T-624/17 tiesvedības mutvārdu daļai.
- 26 2017. gada 15. decembrī Ungārija lūdza atļauju iestāties lietā T-624/17 Polijas Republikas atbalstam. Ar Vispārējās tiesas devītās palātas priekšsēdētāja 2018. gada 12. janvāra lēmumu šis lūgums tika apmierināts.

- 27 2018. gada 20. februārī Ungārija iesniedza iestāšanās rakstu lietā T-624/17. Polijas Republika, kā arī Komisija iesniedza savus apsvērumus par šo rakstu attiecīgi 2018. gada 9. un 19. aprīlī.
- 28 2018. gada 15. maija vēstulē Polijas Republika, norādot pamatojumu, lūdza noturēt tiesas sēdi lietā T-624/17.
- 29 Pēc tiesneša referenta ziņojuma Vispārējā tiesa nolēma sākt tiesvedības mutvārdu daļu lietās T-836/16 un T-624/17. Tāpat Vispārējā tiesa nolēma uzdot jautājumu lietas dalībniekiem, lai saņemtu atbildi minētās daļas laikā.
- 30 Pēc devītās palātas priekšlikuma Vispārējā tiesa atbilstoši Vispārējās tiesas Reglamenta 28. pantam nolēma nodot lietas paplašinātam iztiesāšanas sastāvam.
- 31 Ar Vispārējās tiesas 2018. gada 4. jūlija lēmumu lietas T-836/16 un T-624/17 tika apvienotas tiesvedības mutvārdu daļai atbilstoši Reglamenta 68. panta 2. punktam.
- 32 Vispārējā tiesa 2018. gada 26. septembra tiesas sēdē uzklusēja lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumus un to atbildes uz tās uzdotajiem jautājumiem. Šajā sēdē Vispārējās tiesas devītās palātas priekšsēdētājs, uzklusījis lietas dalībniekus, nolēma, ka lietas T-836/16 un T-624/17 tiks apvienotas arī galīgā sprieduma taisīšanai.
- 33 Lietā T-836/16 Polijas Republikas prasījumi ir šādi:
- atcelt lēmumu par procedūras uzsākšanu – pirmo apstrīdēto lēmumu;
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 34 Lietā T-624/17 Polijas Republikas prasījumi ir šādi:
- atcelt galīgo lēmumu – otro apstrīdēto lēmumu;
 - piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 35 Apvienotajās lietās T-836/16 un T-624/17 Komisijas prasījumi ir šādi:
- prasības noraidīt;
 - piespriest Polijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.
- 36 Apvienotajās lietās T-836/16 un T-624/17 Ungārija lūdz apmierināt prasības.
- 37 Lietā T-836/16 Ungārija papildus lūdz piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, kas radušies Ungārijas valdībai.

Juridiskais pamatojums

- 38 Lietā T-836/16 Polijas valdība izvirza četrus pamatus attiecībā uz lēmumu par procedūras uzsākšanu, pirmo apstrīdēto lēmumu: pamatu par pieļauto kļūdu, attiecīgo pasākumu juridiski kvalificējot par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē; pamatu par Regulas Nr. 2015/1589 13. panta 1. punkta pārkāpumu un samērīguma principa neievērošanu tādēļ, ka ticis uzdots nekavējoties apturēt “progresīvās nodokļa likmes piemērošanu līdz brīdim, kad Komisija būs pieņēmusi lēmumu par tās saderīgumu ar iekšējo tirgu” un pamatu par kļūdainu un nepietiekamu pamatojumu.

- 39 Lietā T-624/17 Polijas valdība izvirza divus pamatus attiecībā uz galīgo lēmumu, otro pārsūdzēto lēmumu: pirmkārt, pamatu par pieļauto kļūdu, attiecīgo pasākumu juridiski kvalificējot par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē; otrkārt, pamatu par kļūdainu un nepietiekamu pamatojumu.
- 40 Šajā lietā Vispārējā tiesa uzskata par lietderīgu kā pirmos izvērtēt pamatus par apstrīdētajos lēmumos pieļauto kļūdu, attiecīgo pasākumu juridiski kvalificējot par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 41 Polijas valdība apgalvo, ka Komisija kļūdaini uzskatīja, ka nodoklis mazumtirdzniecības nozarē ir selektīvs pasākums, kas piešķir priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem to apgrozījuma nodokļu bāzei piemērojamo likmju progresīvā rakstura dēļ. Runa esot, tieši otrādi, par vispārīgu, neselektīvu pasākumu vai tādu, kas, iespējams, pirmšķietami varētu tikt uzskatīts par selektīvu, bet, būdams pamatots ar attiecīgās nodokļu sistēmas raksturu un vispārējo uzbūvi, galu galā nav selektīvs.
- 42 Atbilstoši Polijas valdības pirmajā argumentu izklāstā norādītajam nodoklis mazumtirdzniecības nozarē *a priori* nav uzskatāms par selektīvu, jo tā struktūra, kas, Komisijas ieskatā, ir tā selektivitātes pamatā, neesot atkāpe no atsaucēs sistēmas, kurā iekļaujas šis nodoklis, jo tā esot šīs sistēmas sastāvdaļa. Polijas valdība precīzāk norāda turpmāko.
- 43 Nodokļa mazumtirdzniecības nozarē likmju progresīvais raksturs, ko Komisija uzskata par selektīvas priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem apliecinājumu, tieši otrādi, esot tās atsaucēs sistēmas neatņemama sastāvdaļa, ko veido minētais nodoklis ar savām raksturiezīmēm nodokļa bāzes, nodokļa maksātāju, iekasējamības gadījuma un nodokļa likmju struktūras ziņā. Likmju progresīvais raksturs tāpat neesot uzskatāms par tādu, kas rada atkāpi no atsaucēs sistēmas. Komisija esot kļūdaini attiecinājusi atsaucēs sistēmu tikai uz attiecīgo nodokli bez tā likmju struktūras, kā rezultātā esot izveidojusies dīvaina situācija, kad tās identificētā nodokļu atsaucēs sistēma neietver “normālu” nodokļa likmi, attiecībā pret kuru varētu tikt novērtēts, vai pastāv selektīva priekšrocība, kā izrietot no lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 26. un 51. apsvēruma, kā arī no galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 47. un 49. apsvēruma. Komisija vien uzskatīja, ka ir jāpastāv tikai vienai nodokļa likmei, ko attiecīgajā gadījumā varētu noteikt Polijas iestādes atbilstoši galējai augstākajai likmei 1,4 % vai atbilstoši augstākajai faktiskajai vidējai likmei, kas ir konstatēta nodokļa maksātājiem.
- 44 Nodokļa likmes, tostarp progresīvas skalas gadījumā, noteikti veidojot daļu no jebkura nodokļa, kā Komisija to turklāt esot norādījusi sava Paziņojuma par [LESD] 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Paziņojums par valsts atbalsta jēdzienu”) 134. punktā. Vēlēdamās noteikt vienotu likmi nodoklim, Komisija turklāt iejaucoties dalībvalstu nodokļu kompetencē.
- 45 Polijas valdība uzsver, ka šajā gadījumā attiecīgā progresīvā skala ir salasāma un skaidra un ka nodokļa likmes tiek noteiktas relatīvi zemā līmenī un lineāri, kur augstākā likme 1,4 % ir tikai 1,75 reizes lielāka par pirmo likmi 0,8 %. Nebūšot sliekšņa efekta, ciktāl, lai arī kāds būtu attiecīgo uzņēmumu apgrozījums, tiem visiem tiks piemērots atbrīvojums no nodokļa par mēneša apgrozījumu līdz 17 miljoniem PLN, 0,8 % likme mēneša apgrozījuma daļai no 17 miljoniem līdz 170 miljoniem PLN un 1,4 % likme mēneša apgrozījuma daļai, kas pārsniedz 170 miljonus PLN. Sistēma nebūšot ne diskriminējoša, ne diskrecionāra; tā neietveršot atkāpes aspektu. Polijas valdība arī apgalvo, ka nodokļa mazumtirdzniecības nozarē struktūra nevar tikt pielīdzināta pilnīgam atbrīvojumam, kas piemērojams “ārzonas” sabiedrībām Gibraltārā un kas tika izskatīts 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), kas esot pretēji attiecīgo nodokļu mērķim pakļaut visus uzņēmumus vispārējai nodokļu sistēmai, bet ka šī struktūra ir līdzīga mehānismam, kad šiem nodokļiem tiek noteikta augstākā robeža attiecībā uz visiem uzņēmumiem 15 % apmērā no peļņas, kurš šajā pašā spriedumā tika uzskatīts par tādu mehānismu, kas nerada selektīvas priekšrocības.

- 46 Polijas valdība piebilst, ka tāds nodoklis mazumtirdzniecības nozarē, kāds tas tika izveidots, esot paredzēts divkārša mērķa sasniegšanai: radīt valstij ieņēmumus no nodokļiem, vienlaikus taisnīgi sadalot nodokļa slogu starp nodokļa maksātājiem atkarībā no to maksātspējas atbilstoši pārdalīšanas loģikai, kas ir aspekts, kurš pats ir vērst uz to, lai nodrošinātu ieņēmumus no nodokļiem. Pretēji tam, ko lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 29. apsvērumā un galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 49. apsvērumā apgalvo Komisija, šā nodokļa mērķis neesot tikai gūt ieņēmumus no nodokļa vai pat “aplīkt ar nodokli apgrozījumu visiem uzņēmumiem mazumtirdzniecības nozarē”. Tas apstiprinot to, ka nodokļa likmes un saistītie nodokļa sliekšņi ir daļa no atsaucēs sistēmas. Turklāt, ja izplatīšanas tīkla organizācijas izvēle patiešām varētu ietekmēt nodokļa līmeni, kas tam ir jāmaksā, katrs varētu brīvi izveidot šajā ziņā labvēlīgāko organizācijas veidu, tostarp izmantojot franšīzi. It īpaši grupa *Carrefour*, tāpat kā citi lielie ārvalstu izplatītāji, to plaši izmantotu, bet daži lielie nodokļa maksātāji ar integrētu organizāciju būtu Polijas kapitālsabiedrības.
- 47 Komisija uz šiem argumentiem vispirms atbild ar ievada apsvērumiem. Tā atgādina, ka uzskata, ka visi mazumtirdzniecības uzņēmumi ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, ņemot vērā attiecīgā nodokļa mērķi, un ka tā likmju progresīvā struktūra rada diskrimināciju starp šiem uzņēmumiem to izmēra dēļ, kas neesot attaisnota nedz ar minētā nodokļa loģiku, nedz ar tā būtību, jo uzņēmumiem, kam ir neliels apgrozījums, ir piemērojama nulles faktiskā vidējā likme vai zemāka likme nekā uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu. Tādējādi gandrīz visi mazie un vidējie neatkarīgie mazumtirgotāji praksē būtu atbrīvoti no nodokļa vai arī tiem par visu kopējo apgrozījumu tiktu piemērota faktiskā vidējā nodokļa likme, kas ir zemāka par 0,8 %, bet lieliem mazumtirgotājiem, piemēram, integrētiem lielveikalu tīkliem, tiktu piemērota faktiskā vidējā likme, kas būtu tuvāka maksimālajai likmei 1,4 %, kas tiem atņemtu lielu daļu peļņas. Polijas kapitāla mazumtirdzniecības uzņēmumi parasti gūtu labumu no sistēmas, bet ārvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem, tieši otrādi, tiktu piemērota lielāka vidējā nodokļa likme. Komisija šajā ziņā uzsver, ka atbilstoši dažādi publiski pieejami informācijai no gandrīz 200 000 mazumtirdzniecības veikalos vai uzņēmumiem tikai kādam simtam bijis jāmaksā nodoklis 2016. gada septembrī, kas esot sniedzis 114 miljonus PLN, no kuriem gandrīz 80 miljoni esot bijuši jāmaksā desmit lielākajiem uzņēmumiem. Tikai divpadsmit uzņēmumi ietilpa kategorijā, kurai piemērojamā nodokļa likme bija 1,4 %. Turklāt no dažādiem politiskajiem paziņojumiem Polijā esot skaidri izrietējis, ka nodoklis bija domāts tam, lai līdzsvarotu konkurences nosacījumus starp maziem uzņēmumiem un starptautiskajiem izplatīšanas tīkliem. Turklāt izplatīšanas tīklam, kas organizēts franšīzes veidā, netiks piemērots nodoklis vai arī tiks piemērots neliels nodoklis, bet integrētam izplatīšanas tīklam ar tādu pašu apgrozījumu tiks piemērots daudz lielāks nodoklis. Šajā ziņā Komisija min *Carrefour* grupas piemēru, kas daļēji esot organizēta integrētā veidā un kam attiecībā uz šo daļu esot piemērots nodoklis ar 1,2 % likmi, bet Polijas mazumtirgotāju tīklam *Lewiatan*, kas darbojas uz franšīzes pamata un kas pats ir sadalīts sešpadsmit sabiedrībās, kurām kopējais apgrozījums pārsniedz *Carrefour* grupas apgrozījumu, esot piemērots nodoklis ar vidējo likmi gandrīz nulle. Šajā ziņā, pat ja ārvalsts izcelsmes tīkli – tādi kā *Carrefour* grupa – arī izmantotu franšīzi, franšīzes ņēmēji tieši būtu Polijas apkaimes uzņēmumi, kam ir labvēlīgs attiecīgais nodokļu regulējums. Tomēr Komisija tiesas sēdē uzsvēra, ka apstrīdētie lēmumi saistībā ar to priekšrocību selektivitātes pierādīšanu, ko rada nodokļa mazumtirdzniecības nozarē likmju progresīvā struktūra, nav balstīti uz diskriminācijas nodokļa maksātāju izcelsmes dēļ identifikāciju.
- 48 Komisija, atsaucoties uz 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), piebilst, ka, lai noteiktu, vai nodokļu pasākums ir selektīvs par labu noteiktiem uzņēmumiem, nepietiek izvērtēt, vai pastāv atkāpe no atsaucēs sistēmas noteikumiem, tādiem kā attiecīgās dalībvalsts paredzētie, bet ka vēl ir jāpārbauda, vai atsaucēs sistēmas robežas vai struktūra ir tikušas noteiktas saskaņīgi vai – tieši otrādi – acīmredzami patvaļīgi vai neobjektīvi, sniedzot priekšrocības šiem uzņēmumiem, kā tas esot šajā gadījumā. Minētajā spriedumā Komisija norāda, ka Tiesa ir nospriedusi, ka selektīva priekšrocība noteiktiem uzņēmumiem izriet no pašas attiecīgā nodokļa koncepcijas. 2016. gada 21. decembra spriedumā Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981) šī pieeja esot tikusi apstiprināta.

- 49 Tāpat Komisija apgalvo, ka, tā kā Polijas valdība attiecīgo nodokļu regulējumu pamato ar vajadzību ņemt vērā uzņēmumu maksātspēju, nodokļa bāzei, kas atbilst apgrozījumam, šajā saistībā nav nozīmes, jo liels apgrozījums varētu būt saistīts ar deficīta situāciju un otrādi. Tas, ka uzņēmums ir liels, nenozīmējot, ka tam ir liela maksātspēja. Optimizācijas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas apkarošanas mērķim, ko tāpat ir minējusi Polijas valdība, arī neesot nozīmes, jo izvairīšanās no nodokļa risks materializējoties tikai tad, ja nodoklis tiek piemērots peļņai.
- 50 Komisija precizē, ka tās analizē netiek skarta dalībvalstu autonomija nodokļu jomā. Polijas Republika paliekot suverēna šajā jomā ar nosacījumu, ka tiek ievēroti LESD noteikumi valsts atbalsta jomā.
- 51 Runājot, konkrētāk, par diskusiju par atsaucē sistēmas noteikšanu, Komisija skaidro, ka, lai noteiktu, vai priekšrocību sniedzošais nodokļu pasākums ir selektīvs, ir jāidentificē šī sistēma, ko veido saskanīgs noteikumu kopums, kurš parasti ir piemērojams, pamatojoties uz visiem to piemērošanas jomā, ko nosaka to mērķis, ietilpstošajiem uzņēmumiem piemērojamiem kritērijiem, un tad jāpierāda, ka attiecīgais pasākums ir atkāpe no šīs sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviesta atšķirīga attieksme pret uzņēmumiem, kas, ņemot vērā minēto mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā. Šajā gadījumā, tā kā attiecīgā nodokļa priekšmets ir mazumtirdzniecības apgrozījums un tā kā nodokļa maksātāji ir mazumtirgotāji, ņemot vērā šā nodokļa mērķi, visi mazumtirgotāji – neatkarīgi no to izmēra – esot salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā. Tādējādi atsaucē sistēma esot mazumtirdzniecības radītā apgrozījuma aplikšana ar nodokli.
- 52 Tomēr kā lietā, kurā pasludināts 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), atsaucē sistēma, ko uzrādījusi Polijas valdība, pati ar nodomu esot izveidota tā, lai būtu selektīva, un to neattaisnojot nodokļa mērķis radīt valstij ieņēmumus. Komisija esot gan ņemusi vērā, ka vienas un tās pašas likmes un tās pašas daļas ir piemērojamas visiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, bet, neraugoties uz to, vietējiem mazumtirgotājiem esot labvēlīgāka vidējā faktiskā likme, kas ir nulle vai daudz mazāka nekā mazumtirgotājiem ar lielu apgrozījumu. Komisija šajā saistībā uzrāda uzskatāmu piemēru ar aprēķiniem galīgajā lēmumā, otrajā apstrīdētajā lēmumā, kas ir atspoguļots šā sprieduma 14. punktā. Tā kā Polijas iestādes neesot norādījušas derīgu pamatojumu, daļu noteikšanas loģika varot būt vienīgi sniegt priekšrocību maziem mazumtirgotājiem un likt maksāt lielākiem nozares uzņēmumiem.
- 53 Polijas valdības arguments, saskaņā ar kuru nodokļa mazumtirdzniecības nozarē progresīvais raksturs esot pamatots ar divkāršu mērķi – radīt valstij ieņēmumus no nodokļa, vienlaikus vienlīdzīgi sadalot nodokļu slogu starp nodokļa maksātājiem atkarībā no to maksātspējas, neietilpstot posmā, kas vērsts uz to, lai noteiktu atsaucē nodokļu sistēmu, bet gan piederot pie pamatojumiem, kas jānorāda pēc tam, kad ir identificēta atkāpe no šīs sistēmas. Katrā ziņā neatdalāmais nodokļa mērķis, kas ir jāņem vērā, esot nevis ieņēmumu no nodokļa radīšana, kas esot jebkura nodokļa mērķis, bet gan aplikēt ar nodokli apgrozījumus mazumtirdzniecības nozarē, tāpat kā peļņas nodokļa mērķis ir aplikēt ar nodokli peļņu. Kā ir izklāstīts šā sprieduma 49. punktā, mērķis nevar arī būt ņemt vērā dažādo uzņēmumu, kas darbojas mazumtirdzniecības nozarē, maksātspēju.
- 54 Tādējādi atsaucē sistēma esot pamatoti noteikta apstrīdētajos lēmumos kā mazumtirdzniecības nozarē radīto apgrozījumu aplikšana ar nodokli bez progresīvās skalas, tomēr nenosakot konkrētu lineāru likmi, pretēji tam, ko apgalvo Ungārijas valdība.
- 55 Ir jāizvērtē iepriekš apkopotie argumenti.
- 56 LESD 107. panta 1. punktā ir noteikts, ka, ja vien Līgumi neparedz ko citu, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.

- 57 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 107. panta 1. punktā minētais atbalsta jēdziens ir plašāks nekā subsīdiju jēdziens, jo tas ietver ne vien pozitīvu palīdzību, piemēram, pašas subsīdijas, bet arī valsts pasākumus, kuri dažādos veidos mazina nodokļu slogu, kas parasti jāsedz no uzņēmuma budžeta, un kuri, kaut gan tie nav subsīdijas šā vārda šaurākajā nozīmē, ir tām identiski pēc rakstura un rada tādas pašas sekas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1961. gada 23. februāris, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*/Augstā iestāde, 30/59, EU:C:1961:2, 39. lpp.; 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts; 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 13. 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, 71. punkts).
- 58 Nodokļu jomā no tā izriet, ka pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir labvēlīgu nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. 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 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group u.c.*, C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. punkts).
- 59 Lai pierādītu, ka pastāv labvēlīgāka attieksme pret noteiktiem uzņēmumiem, citiem vārdiem sakot, ka attiecīgais pasākums ir selektīvs, ir jānosaka, vai konkrētajā tiesību sistēmā šis pasākums ir tāds, kas var sniegt priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem, kuri, ņemot vērā minētās sistēmas mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā (šajā nozīmē un pēc analogijas skat. spriedumu, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts; skat. arī 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, 75. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 60 Precīzāk, atbilstoši judikatūrā noteiktajai analīzes metodei, lai priekšrocību sniedzošu nodokļu pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, vispirms ir jāidentificē un jāpārbauda kopējā jeb “normālā” piemērojamā nodokļu sistēma (šajā nozīmē skat. 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, 57. punkts, un 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (maksātnespējīgs *Heitkamp BauHolding*)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 61 Tieši saistībā ar šo nodokļu sistēmu, otrkārt, ir jānovērtē un vajadzības gadījumā jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka šis pasākums ir tāda atkāpe no šīs “normālās” sistēmas, kas radīta, ieviešot atšķirīgu attieksmi pret tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā kopējās jeb “normālās” piemērojamās nodokļu sistēmas mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos u.c.*, no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group u.c.*, C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts). Turpretī, ja izrādās, ka nodokļu priekšrocība (citiem vārdiem sakot, atšķirīga attieksme) ir pamatota ar tās sistēmas būtību un uzbūvi, kurā tā ietilpst, tā nav uzskatāma par selektīvu priekšrocību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, 42. punkts; 2005. gada 15. decembris, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 51. un 52. punkts; 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 52. punkts; 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83. punkts, un 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. un 60. punkts).
- 62 No judikatūras izriet – ja tiek minēta “normālās” sistēmas būtība, ir jāņem vērā tās mērķis, bet, ja ir minēta “normālās” sistēmas uzbūve, ir jāņem vērā tās noteikumi par nodokļa piemērošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 81. punkts, un 2012. gada 7. marts, *British Aggregates*/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 84. punkts). Ir

- jāuzsver, ka minētais “normālās” sistēmas mērķa vai būtības jēdziens atsaucas uz šīs nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai tās vadošajiem principiem, nevis uz politiku, kas attiecīgajā gadījumā var tikt finansēta no līdzekļiem, kuri tai tiek novirzīti (piemēram, šajā gadījumā, pasākumu ģimenes politikas jomā finansēšana), nedz arī uz mērķiem, kas varētu būt noteikti, ieviešot atkāpes no šīs nodokļu sistēmas.
- 63 Šajā lietā vispirms ir jāpārbauda, kā ir noteikta “normālā” nodokļu sistēma, attiecībā pret kuru principā ir jāpārbauda, vai pastāv selektīva priekšrocība.
- 64 Ciktāl Komisija apstrīdētajos lēmumos konkrēti atsaucas uz 2011. gada 15. novembra spriedumu lietā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), ir jāuzsver, ka trīs nodokļi, par kuriem bija runa minētajās lietās, kurās pasludināts minētais spriedums, veidoja vispārēju nodokļu sistēmu kopumu visiem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem, bet šajā lietā pasākums, ko Komisija kvalificējusi par valsts atbalstu, ir konkrētās nozares nodoklis, kurš attiecas uz preču mazumtirdzniecību indivīdiem. Tādējādi “normālā” nodokļu sistēma nekādā gadījumā nedrīkst pārsniegt šo nozari (šajā nozīmē un pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54.–63. punkts).
- 65 Polijas valdība pamatoti apgalvo, ka nodokļa likmes nav izslēdzamas no nodokļu sistēmas, kā to izdarījusi Komisija (skat. lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 22. un 29. apsvērumu un galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 46. un 49. punktu). Neatkarīgi no tā, vai nodokļa likme ir vienota vai progresīva, atskaitāmā summa, tāpat kā nodokļa bāze, nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa maksātāju kopums, ir daļa no nodokļa piemērošanas tiesību sistēmas būtiskajām raksturiezīmēm. Kā uzsver Polijas valdība, Komisija Paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu 134. punktā pati norāda, ka “nodokļu vai nodevu gadījumā atsaucēs sistēma ir balstīta uz tādiem elementiem kā nodokļa bāze, nodokļa maksātāji, nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa likmes”. Ja nav noteikts atskaitāmās summas apmērs, kas ļautu noteikt, kāda ir “normālās” sistēmas uzbūve, nav arī iespējams izvērtēt, vai pastāv noteiktiem uzņēmumiem priekšrocību radoša atkāpe (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts, un 2012. gada 7. marts, *British Aggregates*/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 52. punkts). Tieši tādēļ attiecīgajā gadījumā, ja dažiem uzņēmumiem viens un tas pats nodoklis ir uzlikts ar atšķirīgām nodokļa likmēm nekā citiem, tostarp piemērojot atšķirīgus atbrīvojumus no nodokļa, ir jānosaka, kāda ir “normālā” situācija attiecīgajā jomā, kas ir daļa no “normālās” sistēmas, kuru neidentificējot, nav piemērojama šā sprieduma 60. un 61. punktā atgādinātā metode.
- 66 Turklāt no apstrīdētajiem lēmumiem un Komisijas aizstāvības argumentiem izriet, ka Komisija ir mēģinājusi identificēt “normālo” sistēmu ar tādu nodokļa struktūru, uz kuru tā varētu atsaukties. Konkrēti no lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 26. un 32. apsvēruma un no galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 47., 49. un 54. apsvēruma izriet, ka Komisija uzskata, ka šai sistēmai ir jābūt tai, kurā mazumtirgotāju apgrozījums tiek aplikts ar vienotu likmi, līdz ar pirmo PLN (lineārā likme). Turklāt Komisija norāda, ka ir žēl, ka Polijas iestādes tai nav norādījušas šīs vienotās likmes vērtību (lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 26. apsvēruma un galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 47. apsvēruma) un pat ierosināja noteikt maksimālo likmi 1,4% vai augstāko faktiski konstatēto vidējo likmi nodokļu maksātājiem (lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 51. apsvēruma). Tomēr ir jākonstatē, ka “normāla” sistēma ar vienotu likmi, uz kuru Komisija ir atsaukusies noteiktās apstrīdēto lēmumu vietās, ir hipotētiska sistēma, kas nevar tikt apstiprināta. Proti, analīze par nodokļa priekšrocības selektīvo raksturu, kas veikta šā sprieduma 60. un 61. punktā atgādinātās metodes otrajā posmā, ir jāveic, ņemot vērā “normālās” nodokļu sistēmas, kurā tā ir iekļauta, patiesās raksturiezīmes, kas identificētas šīs metodes pirmajā posmā, nevis ņemot vērā hipotēzes, ko kompetentā iestāde nav apstiprinājusi.
- 67 Līdz ar to Komisija apstrīdētajos lēmumos ir identificējusi “normālo” sistēmu vai nu nepilnīgi – bez nodokļu likmes, vai hipotētiski – ar vienotu nodokļa likmi, kas ir kļūda tiesību piemērošanā.

- 68 Ņemot vērā attiecīgā nodokļa nozares raksturu un to, ka dažiem uzņēmumiem atšķirīgajām likmēm nav noteiktas skalas, vienīgā “normālā” sistēma, kas šajā gadījumā varētu tikt apstiprināta, kā to apgalvo Polijas valdība, ir pats nodoklis mazumtirdzniecības nozarē ar tā uzbūvi, kas ietver tā progresīvās likmes skalu un tā daļas, tomēr – pretēji tam, ko apgalvo šī valdība, – ieskaitot nodokļa bāzes samazinājumu, kas paredzēts apgrozījuma daļai no 0 līdz 17 miljoniem PLN, jo šis samazinājums *de facto* ir nodokļu struktūras daļa, un tādēļ, ka atbilstošā darbība, lai arī būdama atbrīvota no nodokļa, ietilpst tā nozares piemērošanas jomā.
- 69 Tomēr, pat ja Komisija ir pieļāvusi kļūdu, identificējot atbilstošo “normālo” nodokļu sistēmu, ir jāpārbauda, vai secinājums, kuru tā izdarīja, nav pamatots ar citiem iemesliem, kas norādīti apstrīdētajos lēmumos un kas ļautu identificēt selektīvas priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem pastāvēšanu.
- 70 Proti, Komisija nav vien uzskatījusi, ka attiecīgā nodokļa progresīvā struktūra ir atkāpe no “normālas” sistēmas, kas šajā gadījumā ir identificēta nepilnīgi vai hipotētiski, bet būtībā tā arī ir pamatojusi selektīvas priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu pastāvēšanu ar 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kurš attiecas uz nodokļu sistēmu, kura pati ir diskriminējoša, ņemot vērā mērķi, kuru ar to ir paredzēts sasniegt, citiem vārdiem sakot – ņemot vērā tā būtību. Šajā gadījumā Komisija uzskatīja, ka nodokļa mazumtirdzniecības nozarē struktūra ar tās progresīvajām likmēm un daļām ir pretrunā šā nodokļa mērķim un tādēļ tas rada diskrimināciju uzņēmumu starpā šajā nozarē. Tādējādi ir jāpārbauda, vai šis vērtējums ir pamatots.
- 71 Tādējādi lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 23. apsvērumā un galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 46. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka “tāpat ir jāizvērtē, vai dalībvalsts ir saskanīgi noteikusi robežas atsaucēs sistēmai vai, tieši otrādi, to ir darījusi acīmredzami patvaļīgi un neobjektīvi, tādējādi sniedzot priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem”. Galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 47. apsvērumā tā norādīja, ka “faktiskā vidējā nodokļa likme, kas piemērota uzņēmumiem ar zemāku apgrozījumu, ir mazāka par to, kas piemērota uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu [...], bet abi uzņēmumu veidi veic vienu un to pašu darbību”. Lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 28. un 29. apsvērumā tā norādīja, ka “deklarētais nodokļa mērķis ir iekasēt ieņēmumus vispārējā budžetā”, ka, “ņemot vērā šo mērķi, Komisija uzskata, ka visi mazumtirgotāji ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, lai arī kāds būtu [...] to apgrozījums”, ka “līdz ar to ir jākonstatē, ka Polija ir ar nodomu izveidojusi nodokli tā, lai patvaļīgi dotu priekšroku noteiktiem uzņēmumiem”, un ka “sistēma ar nodomu ir selektīva, kas nav attaisnots ar nodokļa mērķi”. Galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 49. apsvērumā ir līdzīgs vērtējums, tomēr – tāpat kā šā paša lēmuma 44. apsvērumā – šoreiz ar norādi, ka nodokļa mērķis ir “uzlikt nodokli visu uzņēmumu apgrozījumiem mazumtirdzniecības nozarē”.
- 72 Tomēr pirmām kārtām lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 28. un 29. apsvērumā identificētais mērķis, proti, papildināt vispārējo budžetu, kā pati Komisija norādīja savā iebildumu rakstā, ir kopējs visiem neskartajiem nodokļiem, kas veido lielāko nodokļu sistēmu daļu, un ar to vienu pašu nepietiek, lai noteiktu dažādo nodokļu būtību, piemēram, atkarībā no nodokļu maksātāju veida, uz kuru tie attiecas, atkarībā no tā, vai tie ir vispārīgi vai nozares nodokļi, vai atkarībā no iespējamā īpašā mērķa, kāds tiem var būt, piemēram, attiecībā uz nodokļiem, kas paredzēti, lai samazinātu zināmu ietekmi uz vidi (dabas resursu nodokļi). Turklāt nodokļa progresīvā struktūra pati par sevi nevar būt pretrunā mērķim iekasēt budžeta ieņēmumus.
- 73 Otrām kārtām galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 44. un 49. apsvērumā identificētais mērķis, proti, aplikt ar nodokli visu uzņēmumu apgrozījumus attiecīgajā nozarē, arī nevar tikt apstiprināts. Nekāda informācija lietas materiālos neļauj apstiprināt, ka Polijas likumdevējam bijis šāds nodoms. Tieši otrādi, gan likuma par nodokli mazumtirdzniecības nozarē anotācijā (šajā saistībā skat. nodaļu “nodokļa saistības un nodokļa likmes”), gan Polijas iestāžu apsvērumos, kas iesniegti administratīvajā

procesā, kura beigās ticis pieņemts galīgais lēmums, otrais apstrīdētais lēmums (šajā nozīmē skat. minētā lēmuma 27. apsvērumu), pierāda, ka tā mērķis bija izveidot nozaru nodokli, ievērojot pārdalīšanas principu.

- 74 No informācijas lietas materiālos precīzāk izriet, ka ar likumu par nodokli mazumtirdzniecības nozarē tika ieviests nodoklis mazumtirgotāju apgrozījumam – neatkarīgi no šo tirgotāju juridiskā statusa – par to veiktu preču pārdošanu indivīdiem, un šim nodoklim bija pārdalīšanas mērķis. Attiecīgais nodoklis – pat ja tas ticis uzrādīts kā tāds, kas ļauj finansēt ģimenes politikas pasākumus, – bija jāmaksā vispārējā budžetā. Netika minēts nekāds cits īpašs mērķis, piemēram, kompensēt vai novērst negatīvās sekas, ko varētu radīt attiecīgā darbība.
- 75 Turklāt, pretēji tam, ko apgalvo Komisija, attiecīgā nodokļa uzbūve, kam ir raksturīga progresīva nodokļa struktūra, *a priori* ir saskanīga ar šo mērķi, pat ja attiecīgais nodoklis ir apgrozījuma nodoklis. Proti, ir pamatoti uzskatīt, ka uzņēmumam ar lielu apgrozījumu, pateicoties dažādiem apjomradītiem ietaupījumiem, var būt proporcionāli mazākas izmaksas nekā uzņēmumam ar zemāku apgrozījumu, jo līdz ar darbības apjomu samazinās nemainīgas vienības izmaksas (piemēram, ēkas, zemes nodoklis, materiāli, personāla izmaksas) un mainīgās vienības izmaksas (piemēram, apgāde ar izejvielām) un tādēļ, ka tās rīcībā tādējādi var būt proporcionāli lielāki ieņēmumi, kas to padara spējīgu par apgrozījuma nodokli maksāt salīdzinoši lielāku summu.
- 76 Līdz ar to ir jāapstiprina tas, ko būtībā apgalvo Polijas valdība, proti, ka šā nodokļa mērķis ir ieviest nozares nodokli, kas atbilstu pārdalīšanas loģikai, attiecībā uz mazumtirgotāju apgrozījumiem.
- 77 Tādējādi Komisija šajā lietā ir pieļāvusi vēl vienu kļūdu, kad tā kā nodokļa mazumtirdzniecības nozarē mērķi apstiprināja citu mērķi, nevis to, ko bija norādījušas Polijas iestādes.
- 78 Turklāt šī otrā kļūda ir saistīta ar pirmo Komisijas pieļauto kļūdu, jo mērķis ar nodokli aplikt “visu uzņēmumu” apgrozījumus attiecīgajā nozarē, ko tā apstiprinājusi, patiesībā nozīmēja, ka, tās ieskatā, nepastāv samazinājums, kā arī pastāv vienota nodokļa likme, kas atbilst hipotētiskai nodokļu sistēmai, ko tā centusies identificēt, kā to pierāda pēdējie teikumi, kas ir identiski, lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 32. apsvērumā un galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 54. apsvērumā, kuri skan šādi:
- “[Atsauces sistēma] nozīmē, ka par nodokļa maksātājiem tiek padarīti [..] visi uzņēmumi, kas Polijā darbojas mazumtirdzniecības nozarē, un to, ka šiem uzņēmumiem tiek piemērota vienota likme (lineārs nodoklis).”
- 79 Šajā analīzes posmā jautājums ir par to, vai Komisija, neraugoties uz divām iepriekš konstatētajām kļūdām saistībā ar atsauces sistēmas noteikšanu un tās mērķi, tomēr ir varējusi pareizi atklāt elementus, kas pierāda selektīvas priekšrocības pastāvēšanu mazumtirdzniecības nozarē, ņemot vērā atsauces sistēmu un tās mērķi, kas minēti šā sprieduma 68. un 76. punktā un kas izriet no Polijas tiesību aktiem. Jautājums precīzāk ir par to, vai tā ir pierādījusi, ka Polijas iestāžu izvēlētais nodokļa struktūra ir pretrunā šīs sistēmas mērķim.
- 80 Ir jāatgādina, ka Savienības tiesa vairākkārt ir spriedusi par to, vai selektīvas priekšrocības pastāv nodokļu sistēmās vai – vispārīgāk – obligāto maksājumu sistēmās, kam raksturīgi šo maksājumu pielāgošanas noteikumi atkarībā no personu, kurām šie maksājumi ir jāveic, situācijas. Šajā ziņā tas, ka nodoklim ir raksturīga progresīva nodokļa struktūra, samazinot nodokļa bāzi, nosakot augstāko robežu vai izmantojot citus pielāgošanas noteikumus, un tas, ka tā rezultātā faktiski piemērojama nodoklis ir atšķirīgs atkarībā no nodokļa maksātāju nodokļa bāzes lieluma vai atbilstoši parametriem, kas noteikti minētajos pielāgošanas noteikumos, obligāti nenozīmē, ka pastāv selektīva priekšrocība noteiktiem uzņēmumiem, kā izriet no šā sprieduma 58.–62. punktā atgādinātās judikatūras.

- 81 Šis apgalvojums it īpaši tiek ilustrēts ar dažādiem konkrētiem piemēriem, kas saistīti ar šā sprieduma 79. punktā formulēto jautājumu, kurš ļauj noteikt, kādos apstākļos var vai nevar tikt konstatēta atkāpes esamība no “normālās” sistēmas piemērošanas tādēļ, ka attiecīgā nodokļa pielāgošanas pasākumā nav ievērota minētās sistēmas būtība, proti, tās mērķis.
- 82 Tādējādi attiecībā uz gadījumu, kad šāda atkāpe ir tikusi konstatēta, spriedumos: 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 49.–55. punkts), 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86. un 87. punkts), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 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, 85.–108. punkts) un 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.–94. punkts, lasot tos kopsakarā ar 123. punktu), runājot attiecīgi par augstākās robežas noteikšanu pirmajā no šiem spriedumiem, atbrīvojumu no nodokļa trijos nākamajos spriedumos un par nodokļa bāzes samazināšanu – pēdējā minētajā spriedumā, Tiesa, ņemot vērā attiecīgo nodokļu mērķus, kuri bija vērsti uz to, lai novērstu negatīvās ārējās sekas, tostarp ietekmi uz vidi – attiecībā uz pirmajiem trim no šiem spriedumiem, vispārēja nodokļa ieviešanu visiem uzņēmumiem – attiecībā uz nākamo spriedumu – un norakstīšanu uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām, nemateriālo vērtību no uzņēmumu aktīvu iegādes noteiktos apstākļos – attiecībā uz pēdējo no šiem spriedumiem, uzskatīja, ka tādēļ bija selektīvas priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kas bija salīdzināmā situācijā attiecībā pret šiem mērķiem.
- 83 No minētajiem spriedumiem izriet, ka neatkarīgi no tā, vai nodokļa mērķis aptver vai neaptver mērķi, kas saistīts ar uzņēmumu, nodokļa maksātāju, darbības ietekmi, no tā, ka priekšrocība attiecas uz konkrētu ekonomikas nozari salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, nodokļa maksātājiem, vai uz īpašu uzņēmējdarbības veikšanas formu, vai arī to, ka priekšrocība potenciāli ir pieejama jebkuram uzņēmumam, kurš ir šā nodokļa maksātājs, ja šīs priekšrocības dēļ tiek izraisīta atšķirīga attieksme, kas ir pretrunā nodokļa mērķim, tā ir selektīva. Tomēr nodokļa mērķis pats var ietvert pielāgošanos, lai sadalītu nodokļa slogu vai mazinātu tā ietekmi. Īpašas situācijas, kuras nošķir noteiktus nodokļa maksātājus no citiem, tāpat var tikt ņemtas vērā, neradot situāciju, kad nodokļa mērķis netiek ievērots.
- 84 Šajā ziņā 2001. gada 8. novembra spriedumā lietā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 33.–36. punkts), kas minēts šā sprieduma 82. punktā, Tiesa norādīja, ka daļēja nodevu par uzņēmumu patērēto enerģiju atmaksa, kas piemērojama, kad šīs nodevas pārsniedz zināmu neto vērtības sliekšni, ko rada minētie uzņēmumi, nav valsts atbalsts, ja tā pienākas visiem uzņēmumiem, kuriem ir jāmaksā šīs nodevas, neatkarīgi no to darbības priekšmeta, tomēr tā rezultātā uzņēmumiem, kas patērē vienādu enerģijas apjomu, varētas tikt piemērotas dažādas nodevas summas.
- 85 Tāpat 2011. gada 15. novembra spriedumā lietā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77.–83. punkts), kas minēts šā sprieduma 82. punktā, Tiesa nosprieda, ka priekšrocības, kuras var izrietēt no vispārīgas augstākās robežas noteikšanas diviem nodokļiem, kas piemēroti uzņēmumiem un kuru bāze nebija peļņa, 15 % apmērā no peļņas, kā rezultātā uzņēmumiem ar vienādu nodokļa bāzi var būt jāmaksā atšķirīga nodokļu summa, tika noteiktas, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kas nav atkarīgi no attiecīgo uzņēmumu izvēles, un attiecīgi nebija selektīvas.
- 86 2011. gada 8. septembra spriedumā *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 48.–62. punkts) Tiesa nosprieda, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa ietvaros, kas ir “normāla” sistēma attiecīgajā lietā, pilnīgs atbrīvojums no nodokļa, kas pienākas kooperatīvām sabiedrībām, nav selektīva priekšrocība tādēļ, ka šīs sabiedrības nebija ar komercsabiedrībām salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, ar nosacījumu, ka tiek pārbaudīts, ka tās patiešām darbojās ar nosacījumiem, kuri ir kooperatīvo sabiedrību loģikas neatņemama sastāvdaļa, kas tostarp nozīmē, ka peļņas daļa ir daudz mazāka nekā kapitālsabiedrībām.

- 87 2012. gada 29. marta spriedumā lietā *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 37.–44. punkts) Tiesa, tāpat ņemot vērā dažu uzņēmumu īpašo situāciju, uzskatīja, ka agrākais vienreizējas strīdu nodokļu jomā noregulējuma mehānisms, kurš ir pieejams uzņēmumiem, kas atbilst objektīviem kritērijiem, tiem neveidojot ar citiem uzņēmumiem salīdzināmu faktisku un tiesisku situāciju, nerada selektīvu priekšrocību, pat ja tā rezultātā šā mehānisma izmantotāji maksā mazāk nodokļu *ceteris paribus* nekā citi uzņēmumi.
- 88 Tāpat 2018. gada 26. aprīļa spriedumā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), kas minēts šā sprieduma 82. punktā, Tiesa norādīja, ka attiecībā uz nodokli komercsabiedrībām, kura bāzi galvenokārt veido tirdzniecības platība un kura mērķis ir labot un novērst negatīvu ārējo ietekmi vides un teritorijas plānošanas jomā, 60 % samazinājums vai pilnīgs atbrīvojums no nodokļa, kurš pienākas uzņēmumiem, kas veic noteiktu darbību, kā arī tiem, kuru tirdzniecības platība ir mazāka par noteiktu sliekšni, nav valsts atbalsts, ja ir ticis pārbaudīts, ka šie dažādie uzņēmumi patiešām bija situācijā, kas atšķiras no citu uzņēmumu nodokļa maksātāju situācijas, ņemot vērā ietekmi, ko bija paredzēts novērst un kompensēt ar attiecīgo nodokli, proti, ņemot vērā šā nodokļa mērķus.
- 89 Šie piemēri apstiprina, ka pastāv nodokļi, kuru būtība netraucē tiem paredzēt pielāgošanas noteikumus, kas var sniegties līdz pat atbrīvojumam no nodokļa, un tomēr minētie noteikumi neizraisa selektīvu priekšrocību piešķiršanu. Apkopojot jāteic – selektivitāte nepastāv, ja šī atšķirība nodokļu piemērošanā un no tās izrietošās priekšrocības, pat ja tās būtu attaisnotas ar vienīgo loģiku, kas ir nodokļa sadales starp nodokļa maksātājiem pamatā, izriet no vienkāršas “normālās” sistēmas piemērošanas bez atkāpēm, ja salīdzināmas situācijas tiek vērtētas salīdzināmi un ja šie pielāgošanas noteikumi nav tādi, kuros nav ievērots attiecīgā nodokļa mērķis. Tāpat īpašie noteikumi, kas ir paredzēti noteiktiem uzņēmumiem to īpašās situācijas dēļ un atbilstoši kuriem tiem ir veicami pielāgojumi vai pat atbrīvojumi no nodokļa, nav uzskatāmi par selektīvu priekšrocību, ja šie noteikumi nav pretrunā attiecīgā nodokļa mērķim. Šajā ziņā tas, ka tikai tie nodokļu maksātāji, kas atbilst attiecīgā pasākuma piemērošanas kritērijiem, var gūt no tā labumu, pats par sevi tam nevar piešķirt selektīvu raksturu (skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. punkts un tajā minētā judikatūra). Šādi noteikumi atbilst nosacījumam par atbilstību to būtībai un sistēmas, kurā tie ietilpst, struktūrai, kas minēta šā sprieduma 61. punktā.
- 90 Turpretī, ja attieksme pret uzņēmumiem, kas ir salīdzināmā situācijā, ņemot vērā nodokļa mērķi vai loģiku, kas pamato tā pielāgošanu, nav vienāda šajā ziņā, šī diskriminācija rada selektīvu priekšrocību, kas var būt valsts atbalsts, ja ir izpildīti citi LESD 107. panta 1. punkta paredzētie nosacījumi.
- 91 Tāpat it īpaši progresīvās nodokļu struktūras, tostarp arī būtiski nodokļa bāzes samazinājumi, kas nav izņēmuma samazinājumi dalībvalstu nodokļu sistēmā, pašas par sevi nenozīmē, ka pastāv valsts atbalsta elementi. Paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu 139. punktā Komisija šajā saistībā norāda, ka ienākuma nodokļa progresīvais raksturs var tikt pamatots ar sadalīšanas loģiku, kas ir šāda nodokļa pamatā. Tomēr nekas neļauj šāda veida vērtējumu attiecināt tikai uz ienākuma nodokļiem – kā Komisija to ir darījusi galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 58. un 59. apsvērumā – un izslēgt nodokļus, kas attiecas uz uzņēmumu darbību, nevis uz to neto ienākumiem vai peļņu. Proti, no šā sprieduma 58.–62. punktā atgādinātās judikatūras neizriet, ka, lai nodokļa pielāgošanas pasākums nebūtu jākvalificē par selektīvu priekšrocību, dalībvalsts var izmantot tikai pielāgošanas kritērijus, kas ir ierobežoti ar noteiktiem mērķiem, piemēram, bagātības pārdale vai noteiktu negatīvu seku, ko var radīt attiecīgā darbība, kompensēšana vai novēršana. Šim nolūkam ir vajadzīgs tas, lai vēlmais pielāgojums nebūtu patvaļīgs, atšķirībā no tā, kā tas bija lietā, kurā pasludināts 2008. gada 22. decembra spriedums *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757), kurš minēts šā sprieduma 82. punktā, neatkarīgi no tā, vai tas tiek piemērots diskriminējoši, un lai paliktu saderīgs ar attiecīgā nodokļa mērķi. Piemēram, šā sprieduma 84., 85. un 87. punktā minētie pielāgošanas noteikumi, kurus Tiesa neuzskatīja par selektīviem, neatbilst proporcionālas aplikšanas ar nodokli ar negatīvu ārējo ietekmi loģikai, nedz arī pārdalīšanas loģikai, bet gan citiem mērķiem. Turklāt, kā ir norādīts šā sprieduma 75. punktā, nav izslēgts, ka ar pārdalīšanas loģiku var tikt attaisnots

apgrozījuma nodokļa progresīvais raksturs, kā šajā lietā pamatoti apgalvo Polijas valdība. Turklāt ar pārdalīšanas loģiku var tikt attaisnots pat pilnīgs atbrīvojums no nodokļa noteiktiem uzņēmumiem, kā to ilustrē šā sprieduma 86. punktā minētā lieta.

- 92 Līdz ar to, runājot par apgrozījuma nodokli, pielāgojuma, kurš, sasniedzot noteiktu sliekšni, pat ja tas ir augsts, ieņem progresīvās aplikšanas ar nodokli formu, kritērijs, kurš var atbilst vēlmei aplikēt ar nodokli uzņēmuma darbību tikai tad, ja šī darbība kļūst pietiekami nozīmīga, pats par sevi vien nenozīmē, ka pastāv selektīva priekšrocība.
- 93 Tādējādi no šā sprieduma 79.–92. punkta izriet, ka Komisija nav varējusi pamatoti secināt selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, ko rada nodoklis mazumtirdzniecības nozarē, tikai no šā jautā nodokļa progresīvās struktūras.
- 94 Tomēr, ja Komisija apstrīdētajos lēmumos pierādītu, ka konkrēti apstiprinātā nodokļa progresīvā struktūra tika pieņemta tādā veidā, kas lielā mērā atņem attiecīgā nodokļa mērķim tā būtību, varētu tikt uzskatīts, ka priekšrocība, ko no tā var gūt uzņēmumi, kuriem tiek piemērots nodoklis nulle apmērā vai mazāks nodoklis nekā citiem uzņēmumiem, ir selektīva.
- 95 Tātad vēl ir jāpārbauda, vai Komisija apstrīdētajos lēmumos to ir pierādījusi.
- 96 Tomēr ir jākonstatē, ka apstrīdētajos lēmumos Komisija vien uzskatīja, ka tieši pats progresīvās aplikšanas ar nodokli princips rada selektīvu priekšrocību (lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 32. un 37. apsvēruma un galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 47., 49. un 54. apsvēruma), kas, ņemot vērā šā sprieduma 92. punktā nospriesto, ir kļūda tiesību piemērošanā.
- 97 Tikai galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 51. apsvērumā Komisija izvirzīja elementus, kas varētu palīdzēt pierādīt, ka šajā lietā apstiprinātā progresīvā struktūra nodoklim mazumtirdzniecības nozarē nav saderīga ar tā mērķi, kurš minēts šā sprieduma 76. punktā. Proti, Komisija tajā norādīja, ka būtībā tā no dažādiem publiski pieejamiem datiem secināja, ka 2016. gada septembrī tikai 109 nodokļa maksātāji no 200 000 uzņēmumiem, kas darbojas mazumtirdzniecības nozarē, sasniedza mēneša apgrozījuma sliekšni 17 miljonu PLN apmērā, kas ir apmēram 4 miljoni EUR, sākot ar kuru apgrozījums tika aplikts ar nodokli.
- 98 Tomēr šis elements atsevišķi, kurš – kā tiesas sēdē apstiprinājušas pamatlietas puses – nav ticis apspriests ar Polijas iestādēm administratīvajā procesā, nav saistīts ar kādu citu pamatojumu kā vien to, kurš attiecas uz pašu progresīvās aplikšanas ar nodokli principu, un tādēļ katrā ziņā nav pietiekams, lai būtu pamatojums, kas var pierādīt, ka šajā lietā apstiprinātā progresīvā struktūra nodoklim mazumtirdzniecības nozarē nav saderīga ar tā mērķi.
- 99 Turklāt Komisija apstrīdētajos lēmumos gan skaidroja, ka nodokļa mazumtirdzniecības nozarē progresīvā struktūra rada atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, citiem vārdiem sakot, ka tā rada diskriminējošu attieksmi. Tomēr tā šajā saistībā izteicās, lai arī tā to konkrēti ilustrēja, principā tikai saistībā ar to, ka faktiskajai vidējai likmei un galējai nodokļa piemērošanai uzņēmumiem bija jāmainās atkarībā no to apgrozījuma (lēmuma par procedūras uzsākšanu, pirmā apstrīdētā lēmuma, 24., 25., 27., 28., 32. un 37. apsvēruma un galīgā lēmuma, otrā apstrīdētā lēmuma, 47., 49., 53. un 54. apsvēruma). Šīs faktiskās vidējās likmes un galējās likmes mainīgums atkarībā no nodokļa bāzes lieluma ir raksturīgs jebkurai nodokļu sistēmai ar progresīvu struktūru, un – kā ir norādīts šā sprieduma 92. punktā – šāda sistēma pati par sevi tikai tādēļ vien nav tāda, kas radītu selektīvas priekšrocības. Turklāt, ja nodokļa piemērošanas progresīvā struktūra atbilst šā nodokļa mērķim, nav uzskatāms, ka divi uzņēmumi, kuriem ir atšķirīgas nodokļa bāzes, ir salīdzināmā faktiskā situācijā no šā mērķa viedokļa.

- 100 Apstrīdētajos lēmumos Komisija tāpat arī minēja apstākli, ka *de facto* nodoklis mazumtirdzniecības nozarē vairāk skar ārvalstu uzņēmumus nekā Polijā reģistrētus uzņēmumus, kā arī to, ka tas vairāk skar izplatīšanas tīklus, kas organizēti integrēti, nekā izplatīšanas tīklus, kas lielā mērā izmanto franšīzes.
- 101 Attiecībā uz pirmo no šiem apstākļiem, ko ir apstrīdējusi Polijas valdība, pietiek konstatēt, kā ir norādīts šā sprieduma 47. punktā un kā Komisija pati tiesas sēdē atgādināja, ka saistībā ar šā nodokļa likmju struktūras radītās priekšrocības selektivitātes pierādīšanu apstrīdētie lēmumi nav balstīti uz diskriminācijas nodokļa maksātāju valstiskās izcelsmes dēļ konstatēšanu. Turklāt ir jāuzsver, ka, lai arī šā sprieduma 100. punktā minētie apstākļi, pat ja tie tiktu konstatēti, ir tikai tādas progresīvās nodokļu piemērošanas sekas, kas atbilst attiecīgā nodokļa mērķim un struktūrai, un lai arī dažādi uzņēmumi, kuriem var būt piemērojams šis nodoklis, var brīvi izvēlēties savu organizācijas veidu, šie apstākļi arī nevar likt uzskatīt, ka salīdzināmas faktiskās un juridiskās situācijas tiek izskatītas atšķirīgi vai otrādi. Turklāt, kā apgalvo Polijas valdība savā prasības pieteikumā, ko Komisija neapstrīd, franšīzi Polijā izmanto gan ārvalstu izplatīšanas tīkli, gan Polijā reģistrēti izplatīšanas tīkli. Jāpiebilst, ka franšīzes veikalu situācija atšķiras no integrēto veikalu situācijas. Proti, pirmie minētie principā ir neatkarīgi no franšīzes devēja gan no juridiskā, gan no finansiālā viedokļa, kā tas nav integrēto veikalu gadījumā attiecībā pret uzņēmumu, kurš tos kontrolē – vai tas būtu izplatīšanas tīkla meitasuzņēmums vai filiāle.
- 102 Līdz ar to Komisijai apstrīdētajos lēmumos nav izdevies pierādīt tādas selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, ka rada atšķirīgu attieksmi pret saimnieciskās darbības subjektiem, kuri, ņemot vērā Polijas likumdevēja noteikto nodokļa mazumtirdzniecības nozarē mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā. Kļūdas, ko tā ir pieļāvusi attiecībā uz “normālā” nodokļu režīma noteikšanu, tā mērķi un to, ka nodokļa būtības dēļ pastāv selektīvas priekšrocības apgrozījumam piemērojamā nodokļa progresīvās struktūras ietvaros, tai nav ļāvušas pārbaudīt, vai konkrēti izraudzītā progresīvā struktūra, ņemot vērā attiecīgā nodokļa mērķi, rada atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kas atrodas salīdzināmā faktiskajā un tiesiskajā situācijā, piemēram, pienācīgi pārbaudīt, vai attiecīgā nozares nodokļa slogs faktiski negulstas uz nepietiekamu tās darbība daļu, kas tai bijis jāaptver, tādējādi radot selektīvu priekšrocību uzņēmumiem, kas nepiedalās šajā daļā, kaut arī to darbība šajā jomā ir būtiska.
- 103 Tādējādi galīgais lēmums, otrais apstrīdētais lēmums, ir jāatceļ atbilstoši pamatam par kļūdu, kas pieļauta, attiecīgo pasākumu juridiski kvalificējot par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un nav jāpārbauda citi Polijas valdības pamati un argumenti.
- 104 Ņemot vērā šo pašu pamatu, attiecībā uz lēmumu par procedūras uzsākšanu, pirmo apstrīdēto lēmumu, ir jāatgādina, ka pastāvīgi ir ticis nospriests, ka, Komisijai izvērtējot atbalsta pasākumu no LESD 107. panta viedokļa, lai noteiktu, vai tie ir saderīgi ar iekšējo tirgu, tai ir jāuzsāk LESD 108. panta 2. punktā paredzētā procedūra, ja pēc iepriekšējās izskatīšanas posma tā nav varējusi novērst visas grūtības, kas tai neļauj secināt, ka šie pasākumi ir saderīgi ar iekšējo tirgu. Šie paši principi ir jāpiemēro gadījumā, kad Komisijai arī saglabājas šaubas par paša izvērtētā pasākuma atzīšanu par atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi principā Komisija nevar pārņemt minētās procedūras uzsākšanu, tostarp pamatojoties uz šaubām, ka pasākumiem, uz kuriem tā attiecas, varētu būt atbalsta raksturs iepriekš minētajā nozīmē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 10. maijs, Itālija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, 47. punkts).
- 105 Tomēr, ņemot vērā lēmuma par LESD 108. panta 2. punktā paredzētās procedūras uzsākšanu sekas attiecībā uz pasākumiem, kas tiek uzskatīti par jauniem atbalstiem, kam atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam ir jāsaņem Komisijas iepriekšēja atļauja (turpmāk tekstā – “jauni atbalsti”), ja attiecīgā dalībvalsts iepriekšējās izskatīšanas posmā apgalvo, ka šie pasākumi nav valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Komisijai pirms šīs procedūras uzsākšanas pietiekami ir jāizvērtē šis jautājums, pamatojoties uz informāciju, kas tai ir iesniegta šajā posmā, pat ja šī vērtējuma rezultātā tiek panākts vērtējums, kas nav galīgs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 10. maijs,

- Itālija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, 48. punkts). Proti, šīs procedūras uzsākšanas parastās sekas tostarp ir tādas, ka izvērtējamie pasākumi tiek apturēti, it īpaši tad, ja to – kā šajā gadījumā – attiecīgajai dalībvalstij liek darīt Komisija, pamatojoties uz Regulas Nr. 2015/1589 13. panta 1. punktu.
- 106 Šajā ziņā, lai arī Komisijas pagaidu kārtā veiktā kvalificēšana par valsts atbalstu izriet no pārliecības trūkuma par attiecīgā pasākuma faktisko vai ekonomisko būtību, saturu un sekām, kā arī par tā kontekstu, un pat ja galu galā izrādās, ka šī kvalifikācija ir kļūdaina, ņemot vērā vēlāk iesniegtos jaunus pierādījumus, lēmums par procedūras uzsākšanu ir pamatots, ņemot vērā pašas Komisijas leģitīmās šaubas šā lēmuma pieņemšanas brīdī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 10. maijs, Itālija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, 48. un 49. punkts). Šajā saistībā tika nospriests, ka likumības pārbaudei, ko Vispārējā tiesa veic pār lēmumu par formālās izmeklēšanas procedūras uzsākšanu, noteikti ir jābūt ierobežotai un ka tad, ja prasītāji apstrīd Komisijas vērtējumu saistībā ar stridīgā pasākuma kvalificēšanu par valsts atbalstu, Savienības tiesai ir vien jāpārbauda, vai Komisija nav pieļāvusi acīmredzamas kļūdas vērtējumā, kad tā uzskatīja, ka nevar pārvarēt visas grūtības šajā saistībā tad, kad izvērtēja attiecīgo pasākumu pirmo reizi (spriedumi, 2011. gada 21. jūlijs, *Alcoa Trasformazioni* /Komisija, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61. punkts, un 2014. gada 9. septembris, *Hansestadt Lübeck* /Komisija, T-461/12, EU:T:2014:758, 42. punkts).
- 107 Tādējādi, ja, ņemot vērā informāciju, kas Komisijas rīcībā jau bija procedūras uzsākšanas brīdī, ir jākonstatē, ka attiecīgā pasākuma kvalificēšana par jaunu atbalstu acīmredzami bija jānoraida kopš tā posma, lēmums par procedūras uzsākšanu attiecībā uz šo pasākumu ir jāatceļ (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 10. maijs, Itālija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, 48. punkts).
- 108 Tas pats attiecas uz šo situāciju, kurā Komisija savu pagaidu kvalificēšanu par jaunu atbalstu galvenokārt pamatoja ar tās rīcībā esošās informācijas analīzi, kas ir acīmredzami kļūdaina. Proti, lēmums par procedūras uzsākšanu, pirmais apstrīdētais lēmums attiecībā uz jautājumu par jauna valsts atbalsta esamību, nav ticis pamatots ar leģitīmām šaubām, ņemot vērā lietas materiālu stāvokli, bet gan ar nostājas ieņemšanu, kuras pamatā esošais juridiskais vērtējums neļauj likumīgi pamatot šo lēmumu, kā izriet no šī sprieduma 63.–102. punkta. To, ka Komisijas ieņemtajai nostājai, saskaņā ar kuru apgrozījuma nodoklim piemērojamā progresīvā nodokļa maksāšana pati par sevi rada selektīvas priekšrocības, ir principa raksturs, turklāt apstiprina tas, ka tās vērtējumā, šķiet, nav pamanāmas atšķirības minētajā lēmumā un galīgajā lēmumā – otrajā apstrīdētajā lēmumā.
- 109 Tātad arī lēmums par procedūras uzsākšanu, pirmais apstrīdētais lēmums, ir jāatceļ, tostarp tajā ietvertais rīkojums apturēt “progresīvās nodokļa likmes piemērošanu”, jo šāds rīkojums nozīmē, ka valsts pasākums, uz kuru tas attiecas, ir pareizi klasificēts kā nelikumīgs jauns atbalsts saskaņā ar pagaidu analīzi apstākļos, kas aprakstīti šā sprieduma 104.–108. punktā, kā izriet no Regulas Nr. 2015/1589 13. panta 1. punkta, saskaņā ar kuru “pēc tam, kad attiecīgajai 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”. Proti, šī tiesību norma attiecas tikai uz jauniem nelikumīgiem atbalstiem šīs pašas regulas 1. panta f) punkta izpratnē, proti, uz pasākumiem, kuriem, veicot iepriekš minēto pagaidu analīzi, tostarp ir jāatbilst valsts atbalsta definīcijai LESD 107. panta 1. punktā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 25. aprīlis, Ungārija/Komisija, T-554/15 un T-555/15, EU:T:2018:220, 30., 153. un 154. punkts). Tādējādi šajā lietā pārtraukšanas rīkojums nav nodalāms no lēmuma par procedūras uzsākšanu un ir jāatceļ, nepastāvot vajadzībai izvērtēt, vai Polijas valdības izvirzītais pamats par Regulas Nr. 2015/1589 13. panta 1. punkta pārkāpumu, skatīts atsevišķi, ir vai nav pamatots, ņemot vērā argumentus tā pamatā.
- 110 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, tāpat nav arī jāizvērtē citi Polijas valdības izvirzītie pamati un argumenti attiecībā uz lēmumu par procedūras uzsākšanu – pirmo apstrīdēto lēmumu.
- 111 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka abas Polijas Republikas prasības atcelt tiesību aktu ir jāapmierina.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 112 Atbilstoši Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt Polijas Republikas tiesāšanās izdevumus saskaņā ar tās prasījumiem.
- 113 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Ungārija tāpat sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta paplašinātā sastāvā)

nospriež:

- 1) **Atcelt Komisijas 2016. gada 19. septembra lēmumu C(2016) 5596 *final* par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polija – Polijas nodoklis mazumtirdzniecības nozarē.**
- 2) **Atcelt Komisijas 2017. gada 30. jūnija Lēmumu (ES) 2018/160 par valsts atbalstu SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ko Polija īstenoja attiecībā uz nodokli mazumtirdzniecības nozarē.**
- 3) **Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina Polijas Republikas tiesāšanās izdevumus lietās T-836/16 un T-624/17.**
- 4) **Ungārija pati sedz savus tiesāšanās izdevumus lietās T-836/16 un T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 16. maijā.

[Paraksti]