



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 15 października 2020 r.¹

Sprawa C-562/19 P

**Komisja Europejska
przeciwko**

Rzeczypospolitej Polskiej

Odwołanie – Pomoc państwa – Podatek od sprzedaży detalicznej – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Korzyść i selektywność – Standard kontroli przy ustalaniu systemu odniesienia – Spójność systemu odniesienia – Korzyść przy progresywnej stawce opodatkowania – Nierówne traktowanie – Względy uzasadniające nierówne traktowanie – Stwierdzenie nieważności negatywnej decyzji i jednoczesna kontrola decyzji o wszczęciu postępowania oraz nakazu zawieszenia

I. Wprowadzenie

1. Niniejsze odwołanie umożliwia Trybunałowi ponowne² zbadanie wprowadzonej niedawno ustawy podatkowej w świetle zasad dotyczących pomocy państwa. Podążając za międzynarodowym trendem, Polska oparła bezpośredni podatek od osób prawnych nie na zysku, ale na przychodach (obrocie) i wybrała w tym celu progresywną strukturę stawek. Ma to na celu – podobnie jak w przypadku zaproponowanego przez Komisję unijnego podatku od usług cyfrowych³ – objęcie zakresem regulacji i opodatkowanie głównie przedsiębiorstw uzyskujących wysokie przychody (tj. dużych przedsiębiorstw).

2. Ponieważ średnia stawka podatku wzrasta wraz z wielkością przychodu, w dochodzi w ten sposób do pewnego złagodzenia lub redystrybucji obciążenia podatkowego na korzyść „mniejszych” przedsiębiorstw. Chociaż planowany na szczeblu Unii podatek od usług cyfrowych i polski podatek od sprzedaży detalicznej są w tym względzie podobne, Komisja uważa, że polski podatek stanowi pomoc na rzecz „niedostatecznie opodatkowanych” mniejszych przedsiębiorstw. Dlatego też Komisja z góry zabroniła stosowania tej ustawy do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego, co Polska – podobnie jak Węgry w ramach toczącego się równoległe postępowania⁴ – uważa za naruszenie swej autonomii podatkowej.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Po raz pierwszy miało to miejsce w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), wydanym w postępowaniu, w którym Komisja sprzeciwiła się nowej gibraltarskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Podobny stan faktyczny był analizowany w wyrokach z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281); ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Wniosek z dnia 21 marca 2018 r. dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final.

4 Postępowanie to toczy się przed Trybunałem pod sygnaturą C-596/19 P.

3. W związku z tym w odwołaniu podniesiono nie tylko kwestię, czy progresywny podatek od przedsiębiorstw może w ogóle stanowić selektywną korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Sąd zaprzeczył temu w wyroku wydanym postępowaniu pierwszoinstancyjnym⁵. Powstaje również pytanie, czy prawo z dziedziny pomocy państwa jest właściwym narzędziem do przeprowadzenia tak dogłębnej kontroli krajowego ustawodawstwa podatkowego i, jak to miało miejsce w tym przypadku, zablokowania go na lata. Wiąże się z tym pytanie, czy w prawie z dziedziny pomocy państwa standard kontroli całych (powszechnie stosowanych) ustaw podatkowych nie powinien być odmienny od standardu mającego zastosowanie do przysporzeń indywidualnych.

4. Należy również pamiętać, że swobody podstawowe już teraz są uważnie monitorowane pod kątem dyskryminacji. W tym zakresie Trybunał orzekł już, że dwa podobne, oparte na obrocie podatki bezpośrednio pobierane od przedsiębiorstw na Węgrzech, wraz z ich logiką redystrybucyjną, są zgodne ze swobodami podstawowymi⁶. Co prawda, jak słusznie wskazała Komisja na rozprawie, przyjęte do porównania grupy są różne: swobody podstawowe zakazują dyskryminacji przedsiębiorstw zagranicznych w prawie podatkowym, zaś przedmiotem zakazu pomocy jest uprzywilejowanie „niektórych przedsiębiorstw”. Oba zakazy dyskryminacji służą jednak urzeczywistnieniu rynku wewnętrznego. Jeżeli dany środek jest zgodny z zasadą niedyskryminacji na gruncie swobód podstawowych, to nie powinien on także, co do zasady, stanowić pomocy państwa niezgodnej z rynkiem wewnętrznym.

II. Ramy prawne

5. Ramy prawne wyznaczają w niniejszej sprawie art. 107 i nast. TFUE. Procedura dotycząca pomocy niezgodnej z prawem została określona w rozdziale III rozporządzenia (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 TFUE⁷ (zwanego dalej „rozporządzeniem 2015/1589”).

6. Artykuł 13 ust. 1 tego rozporządzenia ma następujące brzmienie:

„Komisja może, po umożliwieniu zainteresowanemu państwu członkowskiemu przedstawienia uwag, podjąć decyzję nakazującą państwu członkowskiemu zawieszenie wszelkiej pomocy niezgodnej z prawem do momentu podjęcia przez Komisję decyzji w sprawie zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym (»nakaz zawieszenia«)”.

III. Okoliczności powstania sporu

7. Na początku 2016 r. polski rząd rozważał wprowadzenie nowego podatku od sprzedaży detalicznej. Podatek ten miał być pobierany od przychodu (obrotu) i mieć charakter progresywny. Powziąwszy wiadomość o tym projekcie, Komisja przesłała polskim władzom żądanie udzielenia informacji.

8. Wskazała przy tym, że „[s]tawki progresywnego podatku od przychodów płaconego przez przedsiębiorstwa są de facto powiązane z wielkością przedsiębiorstwa, a nie z jego zyskownością lub wypłacalnością. Prowadzą one do dyskryminacji między przedsiębiorstwami i mogą być przyczyną poważnych zakłóceń na rynku. Ponieważ wprowadzają one nierówne traktowanie przedsiębiorstw, zostały one uznane za selektywne. Jako że wszystkie przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE są spełnione” [„stanowią one pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia”].

⁵ Wyrok z dnia 16 maja 2019 r., Polska/Komisja (T-836/16 i T-624/17, EU:T:2019:338, zwany dalej „zaskarżonym wyrokiem”).

⁶ Wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140); Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139).

⁷ Rozporządzenie Rady z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. 2015, L 248, s. 9).

9. W dniu 6 lipca 2016 r. Polska uchwaliła ustawę o podatku od sprzedaży detalicznej. Przedmiotem opodatkowania jest sprzedaż detaliczna towarów konsumentom będącym osobami fizycznymi. Podatnikami podatku są wszyscy sprzedawcy detaliczni bez względu na ich status prawny. Podstawę opodatkowania stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ponad kwotę 17 mln PLN (złotych polskich), czyli około 4 mln EUR. Stawki podatku wynoszą 0,8% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale od 17 do 170 mln PLN oraz 1,4% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale przekraczającym kwotę 170 mln PLN. Przedmiotowa ustawa weszła w życie w dniu 1 września 2016 r.

10. Po wymianie pism między władzami polskimi a Komisją instytucja ta, decyzją z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania”)⁸, wszczęła postępowanie przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do rozpatrywanego środka. W decyzji tej Komisja nie tylko wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag, ale również nakazała władzom polskim, na podstawie art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589, niezwłoczne zawieszenie „stosowania progresywnych stawek w przedmiotowym podatku do czasu podjęcia przez Komisję decyzji w sprawie [jego] zgodności [...] z rynkiem wewnętrznym”. W związku z tym Polska zawiesiła wprowadzenie planowanego podatku.

11. W dniu 30 listopada 2016 r. rząd polski, kontynuując równoległe rozmowy z Komisją, zwrócił się do Sądu o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu postępowania (sprawa T-836/16). Postanowieniem prezesa dziewiątej izby Sądu z dnia 27 kwietnia 2017 r. Węgry zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Rzeczypospolitej Polskiej.

12. Komisja zamknęła postępowanie decyzją (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej (zwaną dalej „decyzją negatywną”)⁹.

13. Komisja wskazała w niej, że rozpatrywany środek stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym i że został on wprowadzony w życie w sposób niezgodny z prawem. Władze polskie miały definitywnie anulować wszystkie płatności zawieszono na podstawie decyzji o wszczęciu postępowania. Zważywszy, że rozpatrywany środek nie został faktycznie wprowadzony w życie, Komisja uznała, iż nie zachodzi potrzeba odzyskania pomocy od beneficjentów.

14. W dniu 13 września 2017 r. rząd polski wniósł również do Sądu skargę o stwierdzenie nieważności decyzji negatywnej (sprawa T-624/17). Postanowieniem prezesa dziewiątej izby Sądu z dnia 12 stycznia 2018 r. Węgry zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Rzeczypospolitej Polskiej.

15. W decyzji o wszczęciu postępowania oraz w decyzji negatywnej (zwanymi dalej łącznie „zaskarżonymi decyzjami”), uzupełniając w decyzji negatywnej swą argumentację w odniesieniu do niektórych aspektów, Komisja uzasadniła kwalifikację rozpatrywanego środka jako pomocy państwa w świetle definicji zawartej w art. 107 ust. 1 TFUE, co do istoty, w podany niżej sposób.

16. Przede wszystkim, dzięki ustawie o podatku od sprzedaży detalicznej przedsiębiorstwa osiągające niższe przychody były korzystniej traktowane na gruncie podatkowym w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami zobowiązanymi do zapłaty tego podatku. Rezygnacja przez państwo z wpływów podatkowych, które osiągnęłoby ono, gdyby wszystkie przedsiębiorstwa były opodatkowane według tej

⁸ Dz.U. 2016, C 406, s. 76.

⁹ Dz.U. 2018, L 29, s. 38.

samej rzeczywistej średniej stawki podatkowej, pociągała za sobą przeniesienie zasobów państwowych na rzecz uprzywilejowanych przedsiębiorstw. Zerowe lub niższe średnie stawki podatku dla przedsiębiorstw o niższych przychodach w porównaniu z wyższymi średnimi stawkami podatku dla przedsiębiorstw o większych przychodach przysparzają przy tym korzyści tym pierwszym.

17. Ponadto Komisja wyraziła pogląd, że właściwym systemem odniesienia dla określenia selektywnej korzyści jest podatek od sprzedaży detalicznej, również w przypadku przedsiębiorstw o przychodach poniżej 17 mln PLN, lecz jego częścią nie jest progresywna struktura podatku. Ponieważ progresywna struktura podatku pociąga za sobą nie tylko krańcowe stawki podatkowe, ale również średnie stawki podatkowe, które są różne dla przedsiębiorstw, stanowi odstępstwo od systemu odniesienia uznawanego za mający zastosowanie według jednolitej stawki podatkowej.

18. Odstępstwo od systemu odniesienia mające postać progresywnej struktury podatku nie jest przy tym uzasadnione charakterem ani ogólną strukturą systemu. W decyzji o wszczęciu postępowania Komisja wskazała, że w tym względzie nie można brać pod uwagę celów polityki sektorowej, takich jak cele polityki regionalnej, środowiskowej lub przemysłowej. Władze polskie wskazały, że progresywna struktura podatku służy realizacji celu redystrybucyjnego. Stanowisko to uzasadniły twierdzeniem, że przedsiębiorstwa osiągające wysokie przychody mogą korzystać z ekonomii skali, lepszych warunków dostaw lub strategii podatkowych niedostępnych dla mniejszych przedsiębiorstw.

19. Według Komisji taki cel redystrybucyjny nie jest spójny z podatkiem od przychodów, który ciąży na przedsiębiorstwach jedynie w zależności od wielkości ich działalności, ale nie w zależności od ich kosztów, rentowności, zdolności płatniczych czy udogodnień, z których według władz polskich mogą korzystać jedynie duże przedsiębiorstwa. Zdaniem Komisji progresywny podatek od przychodów mógłby być uzasadniony chęcią wyrównania lub zapobieżenia powstaniu pewnych negatywnych skutków określonej działalności (negatywne skutki zewnętrzne), które są tym poważniejsze, im większe są przychody, ale taka sytuacja nie została w ogóle wykazana w niniejszym przypadku. W twierdzeniu władz polskich, że progresywna struktura podatku pozwala na utrzymanie drobnego handlu w konfrontacji z handlem wielkopowierzchniowym, Komisja dostrzega dowód na okoliczność, że władze polskie zamierzały wywrzeć wpływ na strukturę konkurencji na rynku.

20. Postanowieniem z dnia 4 lipca 2018 r. Sąd połączył sprawy T-836/16 i T-624/17 do celów ustnego etapu postępowania.

21. Zaskarżonym wyrokiem z dnia 16 maja 2019 r. Sąd uwzględnił dwie skargi wniesione przez Polskę na zaskarżone decyzje i stwierdził nieważność zarówno decyzji o wszczęciu postępowania, jak i decyzji negatywnej Komisji.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

22. W dniu 24 lipca 2019 r. Komisja wniosła rozpatrywane w niniejszym postępowaniu odwołanie od wyroku Sądu. Komisja wnosi o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku;
- oddalenie zarzutów podniesionych przez Rzeczpospolitą Polską przeciwko zaskarżonym decyzjom i obciążenie tego państwa kosztami postępowania;
- tytułem żądania ewentualnego – skierowanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd w celu wydania orzeczenia w przedmiocie zarzutów, które nie zostały jeszcze zbadane.

23. Rzeczpospolita Polska, popierana przez Węgry, wnosi o:

- oddalenie odwołania jako bezzasadnego;
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

24. Polska, Węgry i Komisja przedstawiły Trybunałowi uwagi na piśmie w przedmiocie odwołania, a w dniu 1 września 2020 r. zaprezentowały swe stanowiska ustnie.

V. Zarzuty podniesione w odwołaniu

25. Na poparcie odwołania Komisja podniosła dwa zarzuty. W ramach zarzutu pierwszego Komisja twierdzi, że Sąd błędnie zastosował art. 107 ust. 1 TFUE, wykluczając istnienie selektywnej korzyści, jaką przedsiębiorstwa uzyskujące niższe przychody miałyby czerpać z tytułu stosowania polskiego podatku od sprzedaży detalicznej. W ramach zarzutu drugiego instytucja ta utrzymuje, że Sąd dokonał błędnej wykładni art. 108 ust. 2 TFUE i art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589, stwierdzając nieważność także decyzji o wszczęciu postępowania, zawierającej tymczasowy nakaz zawieszenia.

A. W przedmiocie zarzutu pierwszego: błędna wykładnia art. 107 ust. 1 TFUE

26. W ramach zarzutu pierwszego Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo przy wykładni art. 107 ust. 1 TFUE. Zasadniczo instytucja ta twierdzi, że Sąd niesłusznie zaprzeczył istnieniu selektywnej korzyści, a tym samym pomocy. Uzasadnienie tego twierdzenia składa się z trzech części, które dotyczą: błędnego określenia przez Sąd ram odniesienia [zob. sekcja 1 lit. a) poniżej], przeprowadzenia przez Sąd analizy porównywalności przedsiębiorstw pod kątem celu niefiskalnego [zob. sekcja 2 lit. a) poniżej] oraz uznania w analizie selektywności celu, który nie jest nieodłącznie związany z podatkiem od sprzedaży detalicznej [zob. sekcja 2 lit. b) poniżej].

27. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, na którym oparł się także Sąd, uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga, po pierwsze, aby była to interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem¹⁰. W tym miejscu należy zbadać jedynie ocenę prawną Sądu dotyczącą przesłanki selektywności korzyści.

28. Zgodnie ze stosowanym zwykle standardem oceny decydujące znaczenie ma to, czy przesłanki wystąpienia korzyści podatkowej zostały określone w sposób niedyskryminujący, zgodnie ze standardami krajowego systemu podatkowego¹¹. W tym celu należy najpierw zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny” system podatkowy (tak zwane ramy odniesienia). W świetle tego powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego należy następnie ocenić, czy korzyść przynoszona przez przedmiotowy środek podatkowy stanowi nieuzasadniony wyjątek i w związku z tym ma charakter selektywny¹².

10 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 38); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 40).

11 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54); z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 53); wyraźnie także poza dziedziną prawa podatkowego zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 53, 55).

12 Zobacz w tym względzie w szczególności wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36).

1. W przedmiocie istnienia selektywnej korzyści lub prawidłowego wyboru ram odniesienia (część pierwsza zarzutu pierwszego)

29. W szczególności Komisja zarzuca Sądowi, że przy badaniu, czy wystąpiła selektywna korzyść, wybrał niewłaściwe ramy odniesienia. Podczas gdy Komisja przyjęła podatek przychodowy o jednolitej (proporcjonalnej) stawce (o nieznannej wysokości), Sąd błędnie oparł swoją ocenę na stawce progresywnej wybranej przez polskiego ustawodawcę.

a) Selektywna korzyść wynikająca z ogólnych przepisów podatkowych: podejście do kontroli przy określaniu ram odniesienia

30. Ponieważ art. 107 ust. 1 TFUE w ogóle nie zawiera przesłanki dotyczącej istnienia ram odniesienia, a ich analiza nastęrcza coraz więcej trudności – odnoszę się w tym względzie do obaw podniesionych w międzyczasie przez kilku rzeczników generalnych¹³ – konieczne jest bardziej szczegółowe zbadanie tej kwestii.

31. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału za pomoc państwa uznaje się interwencje, które niezależnie od ich formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które można uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych¹⁴.

32. Orzecznictwo to zostało przetransponowane do dziedziny prawa podatkowego. Środek podatkowy, który wprowadzie nie jest związany z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż innych podatników, może być objęty art. 107 ust. 1 TFUE¹⁵. Za pomoc uznaje się zatem w szczególności interwencje, które zmniejszają ciężary ponoszone *zwykle* przez budżet przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki¹⁶.

33. Orzecznictwo to zostało wypracowane w kontekście odstępstw podatkowych, które uwalniały lub wyłączały pojedyncze przedsiębiorstwo od ponoszenia obciążenia podatkowego, któremu rzeczywiście ono podlega¹⁷. Ponieważ w niniejszej sprawie wszystkie przedsiębiorstwa „korzystają” z kwoty wolnej od podatku (do 17 mln PLN) oraz z obniżonej stawki w wysokości 0,8% od przychodu mieszczącego się w przedziale od 17 do 170 mln PLN miesięcznie, nie można tu mówić o korzyści selektywnej. Różna średnia stawka podatkowa wynikająca z progresywnej struktury opodatkowania mogłaby co najwyżej stanowić selektywną korzyść, która stawia w lepszej sytuacji podatników uzyskujących niższe przychody.

13 Zobacz opinia rzecznika generalnego H. Saugmandsgaarda Øe w sprawie A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, pkt 61 i nast.); opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Andres/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, pkt 88 i nast.) oraz moje opinie: w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 151 i nast.); w sprawie Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 163 i nast.); w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 76 i nast.); w sprawach połączonych ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2017:853, pkt 74 i nast.); w sprawach połączonych ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2017:854, pkt 76 i nast.).

14 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 65); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21); podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71 – „na które zwykle narażony jest budżet przedsiębiorstwa”).

15 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72); z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14).

16 Wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 66); z dnia 19 marca 2013 r., Bouygues i Bouygues Télécom/Komisja (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71); z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13).

17 Zobacz wyroki: z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 28); z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 97); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 68); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550); z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in. (C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 132).

1) Zasada: ustalenie „normalnego” opodatkowania jest zadaniem Komisji czy państwa członkowskiego?

34. W pierwszym zarzucie odwołania Komisja porusza w istocie zagadnienie prawne dotyczące kompetencji, a mianowicie, kto decyduje o tym, jakie obciążenie podatkowe powinno normalnie ponosić przedsiębiorstwo, tak aby brak opodatkowania pozostałych przedsiębiorstw stanowił dla nich korzyść. Zdaniem Komisji za „normalne” opodatkowanie należy uznać podatek przychodowy o proporcjonalnej stawce podatkowej (w nieznannej wysokości). Według polskiego ustawodawcy „normalne” opodatkowanie to podatek przychodowy o progresywnej stawce podatkowej od 0% do nieco poniżej 1,4%. Różne średnie stawki podatkowe wynikające ze skali progresywnej są jej nieuchronną konsekwencją, czyli normalnym opodatkowaniem. W tym względzie Polska powołuje się na swą suwerenność podatkową.

35. Autonomia podatkowa państw członkowskich była również wielokrotnie podkreślana i uwzględniana w orzecznictwie Trybunału. W związku z tym wielka izba Trybunału dopiero niedawno ponownie zdecydowała, że w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najbardziej odpowiedni, a więc stosowanie opodatkowania progresywnego zależy od uznania każdego państwa członkowskiego¹⁸. W tym kontekście, w ocenie wielkiej izby, „w przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Komisja, opodatkowanie progresywne może opierać się na obrocie, ponieważ kwota obrotu stanowi neutralne kryterium odróżniające, a także istotny wskaźnik zdolności płatniczej podatników”¹⁹.

36. Przedstawione tu orzecznictwo, które zostało wypracowane w kontekście swobód podstawowych, ma zastosowanie również do prawa z dziedziny pomocy państwa. Również w tym kontekście Trybunał orzekł już, że w braku regulowań unijnych w tej dziedzinie to do kompetencji państw członkowskich należy określanie podstaw opodatkowania oraz rozkładanie obciążenia podatkowego między różne czynniki produkcji i różne sektory gospodarki²⁰. Dlatego też, co do zasady, w świetle prawa z dziedziny pomocy państwa można oceniać tylko odstępstwo od tego autonomicznie zaprojektowanego systemu podatkowego, a nie samo stworzenie systemu podatkowego.

37. Komisja przyznała to zasadniczo w pkt 156 komunikatu w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²¹, stwierdzając, że „[p]aństwa członkowskie mogą swobodnie wybrać [z poszanowaniem prawa Unii] taką politykę gospodarczą, jaką uważają za najodpowiedniejszą, a przede wszystkim mogą według własnego uznania rozkładać obciążenie podatkowe na różne czynniki produkcji [...]”.

38. Ponadto nie są mi znane żadne przepisy prawa Unii – poza przepisami regulującymi podatki zharmonizowane – które wymagałyby od państw członkowskich nadania ich podatkom krajowym konkretnej struktury. W związku z tym „normalnego” opodatkowania nie można wyprowadzić z prawa Unii. Punktem wyjścia dla określenia, co dany ustawodawca krajowy uważa za normalne opodatkowanie, może być każdorazowo jedynie decyzja tego ustawodawcy. W niniejszym przypadku jest to progresywny podatek przychodowy pobierany od przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorze handlu detalicznego, którego podstawę wymiaru stanowi obrót.

18 Wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 69); z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 49).

19 Wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 70); z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 50).

20 Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 50); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 97).

21 Dz.U. 2016, C 262, s. 1.

39. Ustawodawca krajowy może zatem określić w szczególności przedmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania oraz stawki podatku. W tym wypadku Polska skorzystała z tego uprawnienia, nakładając na przedsiębiorstwa prowadzące działalność w sektorze handlu detalicznego podatek przychodowy o progresywnej średniej stawce podatkowej w wysokości od 0% do nieco poniżej 1,4% (w ramach którego przewidziano kwotę wolną od podatku i dwa przedziały wysokości stawek). Prawo z dziedziny pomocy państwa zasadniczo nie stoi temu na przeszkodzie.

2) *Odstępstwo: kontrola spójności przeprowadzona przez Trybunał w wyroku w sprawie Gibraltar*

40. Nie wynika to również z rozstrzygnięcia zawartego w wyroku Trybunału w sprawie Gibraltar, na które Komisja powołuje się wielokrotnie. Co prawda, w wyroku tym Trybunał zbadał gibraltarski system podatku dochodowego od osób prawnych w świetle prawa z zakresu pomocy państwa i stwierdził istnienie pomocy. Nie narzucił on jednak państwu członkowskiemu swego poglądu w kwestii tego, co stanowi ogólne, normalne opodatkowanie.

41. W sprawie tej Trybunał nie orzekł wcale, że prawo z dziedziny pomocy państwa wymaga określonego sposobu opodatkowania. Trybunał zbadał „jedynie” odnośną ustawę pod kątem jej wewnętrznej logiki. Jak wynika z projektu ówczesnej reformy podatkowej, jej celem było wprowadzenie równego opodatkowania dochodów opartego na zysku w odniesieniu do wszystkich spółek mających siedzibę w Gibraltarze²². Jednakże czynniki wybrane przez ustawodawcę, takie jak liczba pracowników, nieruchomości wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej i opłata rejestracyjna, nie miały oczywiście nic wspólnego z równym opodatkowaniem dochodów wszystkich przedsiębiorstw. Zjednoczone Królestwo nie podjęło również żadnych prób wyjaśnienia tych czynników²³.

42. W tym względzie we wskazanym wyroku Trybunału ustanowiono wprowadzić odstępstwo²⁴ od przedstawionej powyżej zasady, zgodnie z którą państwa członkowskie zachowują autonomię przy określaniu ram odniesienia, ponieważ Trybunał rzeczywiście zbadał utworzenie ram odniesienia w celu ustalenia, czy zaistniała pomoc państwa. Jednakże Trybunał przeprowadził tylko swego rodzaju kontrolę w celu ustalenia, czy państwo członkowskie nie nadużyło swej suwerenności podatkowej. Otóż zbadał on jedynie, czy przy korzystaniu ze swej suwerenności podatkowej państwo członkowskie postępowało w sposób spójny (nie dopuszczając się nadużycia prawa).

43. Trybunał słusznie stwierdził wówczas, że tak nie było. Jedynym celem gibraltarskiej ustawy podatkowej było obejście reguł pomocy państwa poprzez zapewnienie bardzo niskiego poziomu opodatkowania niektórych spółek o celu zarobkowym (tak zwanych spółek offshore) za pomocą rzekomo powszechnego i opartego na zysku podatku dochodowego. Komisja i Trybunał słusznie uznały takie działanie za pomoc. Korzyść selektywna miała swe źródło w wewnętrznej sprzeczności między uzasadnieniem czy też celem ustawy a jej konstrukcją. Pomimo istnienia ogólnego systemu podatku dochodowego opartego na zysku, skierowanego do wszystkich spółek będących rezydentami Gibraltar, poszczególne spółki zostały opodatkowane w sposób selektywny na bardzo niskim poziomie²⁵.

22 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 12).

23 Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 149, 150).

24 Podobne podejście przyjęto także w wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 32).

25 Tak wyraźnie stwierdzono w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 99, 102, 106).

44. W związku z tym we wskazanym wyroku – wbrew stanowisku prezentowanemu przez Komisję w niniejszej sprawie – Trybunał nie zastąpił prezentowanego przez państwo członkowskie poglądu w kwestii tego, co stanowi ogólne, normalne opodatkowanie, swym własnym poglądem na tę kwestię. Nie orzekł on też, że prawo Unii wymaga, aby stawki podatkowe miały określoną strukturę. Trybunał po prostu słusznie orzekł, że ogólne opodatkowanie dochodów wszystkich przedsiębiorstw będących rezydentami nie może opierać się na czynnikach zewnętrznych, które mają na celu wyłącznie uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorstw, będących w stanie funkcjonować bez zajmowania dużych powierzchni i zatrudniania personelu w większej liczbie, które to cechy posiadają tak zwane spółki „offshore”²⁶.

45. Trybunał uniemożliwił zatem państwom członkowskim nadużywanie ich ogólnego prawa podatkowego w celu przyznania poszczególnym przedsiębiorstwom korzyści w sposób niezgodny z zasadami pomocy państwa. To nadużycie autonomii podatkowej wynikało z wyraźnie niespójnego sformułowania gibraltarskiej ustawy podatkowej.

3) Spójność polskiego podatku od handlu detalicznego

46. W odniesieniu do powszechnie obowiązujących ustaw podatkowych na tej ocenie należy poprzestać. O ile prawo Unii respektuje suwerenność podatkową państw członkowskich i o ile prawo dotyczące pomocy państwa nie wymaga, aby krajowe systemy podatkowe były skonstruowane w konkretny sposób, o tyle powszechnie obowiązująca ustawa podatkowa – która ustanowiła właśnie jedynie ramy odniesienia – może stanowić pomoc tylko wtedy, gdy została skonstruowana w sposób wyraźnie niespójny²⁷.

47. W przypadku powszechnie obowiązującej ustawy podatkowej ocena selektywnej korzyści sprowadza się zatem tylko do tego jednego poziomu. Pozostałe – i zawsze budzące spory – poziomy (jak określić właściwe ramy odniesienia, czy istnieją wyjątki lub odstępstwa od wyjątków, czy zróżnicowania są szczegółowo uzasadnione oraz na kim i spoczywa ciężar dowodu i w jakim zakresie) można więc pominąć.

48. Ostatecznie Sąd słusznie wykluczył istnienie takiej niespójności w wypadku polskiego podatku od handlu detalicznego. I tak w pkt 67 i nast. zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził, że normalnym systemem jest polska ustawa przewidująca konkretnie progresywną strukturę podatku, która skutkuje silniejszym opodatkowaniem przedsiębiorstw osiągających wysokie przychody i słabszym opodatkowaniem przedsiębiorstw uzyskujących skromniejsze przychody (pkt 75). Wynika to z logiki redystrybucyjnej związanej z progresywną stawką podatkową (pkt 83). Z tego względu z samej tylko progresywnej struktury podatku nie można wywodzić istnienia selektywnej korzyści (pkt 93). Ponieważ Komisja nie powołała się również na żadną inną niespójność ani jej nie wykazała (pkt 94 i nast.), rozpatrywanej ustawy nie można uznać za pomoc państwa.

49. Nie przekonują mnie natomiast argumenty przedstawione przez Komisję w odwołaniu²⁸.

²⁶ Tak wyraźnie stwierdzono w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 106).

²⁷ Zobacz podobnie moje opinie w sprawach: Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 151 i nast.); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 170 i nast.); ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 81 i nast.).

²⁸ Są to mniej więcej takie same argumenty, jak te podniesione w sprawach Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) i Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

i) Podatek pobierany od przychodu

50. W związku z tym ustanowienie podatku od przychodu nie jest działaniem niespójnym. Wszystkie argumenty Komisji opierają się ostatecznie na tym, że opodatkowanie zdolności finansowej musi być oparte wyłącznie na zysku (względnie efektywności, tj. marży zysku). Tylko takie podejście dokładnie odzwierciedlałoby podlegającą opodatkowaniu zdolność płatniczą. Również podczas rozprawy Komisja wielokrotnie twierdziła, że tylko podatek pobierany od zysku byłby odpowiedni dla opodatkowania zdolności płatniczej we właściwy sposób.

51. W tym względzie Komisja pomija fakt, że również zysk jest jedynie (fikcyjnym) miernikiem, który umożliwia opodatkowanie zdolności płatniczej w jednolity sposób. Wartość ta tylko w ograniczonym stopniu mówi coś o prawdziwej zdolności płatniczej, o czym świadczy tak zwana debata BEPS²⁹. Ta ogólnościowa debata opiera się na fakcie, że przedsiębiorstwa osiągające wysokie zyski oczywiście nie płacą odpowiednich podatków, ponieważ mogą one znacznie zmniejszać podstawę opodatkowania („base erosion”) lub przenosić zyski do krajów o niskim poziomie opodatkowania („profit shifting”).

52. Podatek pobierany od zysku – podobnie jak podatek pobierany od przychodu – ma swoje wady i zalety. Ich rozważenie i wzięcie za nie odpowiedzialności nie jest jednak zadaniem organu czy sądu, ale umocowanego demokratycznie ustawodawcy. Ustawodawca podatkowy (w tym przypadku ustawodawca polski) może zdecydować, który podatek jest w jego ocenie odpowiedni. W każdym razie prawo dotyczące pomocy państwa nie wymaga wprowadzenia podatku, który byłby najbardziej odpowiedni z punktu widzenia Komisji.

53. W związku z tym również obliczenia i statystyki Komisji przedstawione w uzasadnieniu odwołania są pozbawione znaczenia dla sprawy, gdyż odnoszą się one do marży zysku. Jeżeli polski ustawodawca bierze pod uwagę przychód właśnie po to, aby uniknąć problemów związanych z opodatkowaniem zysków, to nie można brać pod uwagę marży zysku, która z kolei opiera się na bardziej podatnym na manipulację czynnikiem, jakim jest zysk, w celu wykazania, że podatek pobierany od przychodu jest „nieodpowiedni”.

54. W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Komisja, podatek pobierany od zysku również nie jest bezsprzecznie preferowany (czy „odpowiedni”, jak wyraziła to Komisja). Wręcz przeciwnie, podatki pobierane od przychodu zyskują na znaczeniu na całym świecie, o czym świadczy również zaproponowany przez Komisję podatek od usług cyfrowych³⁰. Wysokość opodatkowania jest w tym wypadku uzależniona od rocznego obrotu uzyskanego przez dane przedsiębiorstwo. W tym zakresie polski podatek od sprzedaży detalicznej i planowany unijny podatek od usług cyfrowych nie różnią się od siebie.

ii) Skala progresywna

55. Również skala progresywna, jako taka, nie stanowi niespójności. W związku z tym skale progresywne są dość powszechnie stosowane w przypadku opodatkowania dochodów w celu osiągnięcia opodatkowania dostosowanego do zdolności finansowej. Dotyczy to zarówno podatku pobieranego od zysku, jak i podatku pobieranego od przychodu. Również w tym przypadku proponowany przez Komisję podatek od usług cyfrowych pokazuje, że progresywna struktura opodatkowania jest powszechnym środkiem prawa podatkowego, umożliwiającym opodatkowanie przedsiębiorstw o szczególnie dużej zdolności płatniczej.

²⁹ Zobacz choćby opublikowany przez OECD „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting” – dostępny na stronie internetowej <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – s. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it”.

³⁰ Wniosek z dnia 21 marca 2018 r. dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final.

56. Choć Komisja zaprzecza w swym piśmie, że proponowany unijny podatek od usług cyfrowych jest oparty na skali progresywnej, jest to prawdą tylko na pierwszy rzut oka. Zgodnie z art. 8 projektu Komisji podatek ten ma w rzeczywistości jednolitą stawkę wynoszącą 3%, a więc stawkę, która jest proporcjonalna. Komisja pomija jednak fakt, że w wypadku podatku proporcjonalnego każda kwota wolna od podatku prowadzi do zróżnicowania średnich stawek podatkowych, a tym samym do progresywnej krzywej stawek³¹. To samo odnosi się do limitu zwolnienia. Krzywa stawek proponowanego unijnego podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodu waha się przy (dwóch średnich) stawkach podatku od 0% do 3%, przy czym wraz ze wzrostem przychodów, z chwilą przekroczenia progu, średnia stawka podatku wzrasta z 0% do 3%. Oznacza to, że podatek ten również ma charakter progresywny.

57. Ponadto argumentacja Komisji, według której progresywna struktura stawek jest odpowiednia jedynie do opodatkowania osób fizycznych, ponieważ tylko w wypadku osób fizycznych – zgodnie z tak zwaną teorią krańcowej użyteczności – tempo wzrostu indywidualnych potrzeb wyhamowuje wraz ze wzrostem dochodów. Dlatego też stawki progresywne powinny być stosowane wyłącznie w odniesieniu do opodatkowania osób fizycznych.

58. Komisja pomija fakt, że teoria krańcowej użyteczności jest teorią ekonomiczną, a nie regułą prawną. Ze względu na brak wymierności „korzyści” nie udało się dotąd wyprowadzić z tej teorii wiążących twierdzeń (prawnych) w odniesieniu do kwestii, jakie stawki podatku są prawidłowe³². Przeciwnie, w przeszłości nawet stawki proporcjonalne były uważane za dyskryminujące³³.

59. Powodem, dla którego stawki progresywne – jak słusznie zauważa Komisja – najchętniej stosowane są do celów opodatkowania osób fizycznych, jest zatem raczej to, że osoby prawne mogą arbitralnie unikać skutków progresji podatkowej poprzez spółki typu spin-off lub większe struktury grupowe. Problem ten nie sprawia jednak, że progresywne opodatkowanie przedsiębiorstw, obejmujące zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, staje się niespójne.

60. Przykłady opodatkowania przytoczone przez Komisję i postrzegane jako niesprawiedliwe również nie wykazują żadnej niespójności. I tak Komisja uważa, że polska progresywna stawka podatkowa nie jest właściwym instrumentem, ponieważ przy 10-krotnie wyższych przychodach należy uiszczyć 30-krotnie wyższy podatek. Jednakże przykład ten ilustruje tylko logiczne konsekwencje progresywnej krzywej opodatkowania. Jeszcze bardziej skrajne wnioski³⁴ można wywieść z zaproponowanego przez Komisję unijnego podatku od usług cyfrowych i przewidzianych w jego ramach limitów zwolnienia.

61. Niezależnie od tego kryterium odpowiedniego charakteru jest w każdym razie błędnym kryterium. Jak stwierdzono powyżej w pkt 52, dokonanie oceny, czy podatek krajowy jest odpowiedni, jest zadaniem ustawodawcy krajowego. Prawo z dziedziny pomocy państwa pozwala w takim wypadku – gdy ramy odniesienia są dopiero określone – jedynie na usunięcie niespójności. Jednak w wypadku polskiego podatku od sprzedaży detalicznej progresywna struktura podatkowa została zastosowana w spójny sposób.

31 W tym względzie zob. opinie, które przedstawiłam już w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 1, przypis 3) oraz w sprawie Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 3, przypis 4).

32 Zobacz w szczególności bardzo zwięźle: D. Birk, M. Desens, H. Tappe (red.), *Steuerrecht*, wyd. 22, 2019, pkt 38.

33 Tak już w 1958 r. orzekł BVerfG (federalny trybunał konstytucyjny) w wyroku z dnia 24 czerwca 1958 r. – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68, 69): „W niniejszym przypadku względy słuszności wymagają, aby w myśl proporcjonalnej równości podmioty silniejsze ekonomicznie uiszczaly podatek od wyższej wartości procentowej swych dochodów niż podmioty słabsze ekonomicznie”.

34 Zgodnie z propozycją Komisji przedsiębiorstwo, którego ogólnosiatowy obrót przekracza 750 mln EUR, przy czym na terenie Unii nie przekracza on 50 mln EUR (obróć ten wynosi dokładnie 50 mln EUR), zapłaci dokładnie 0 EUR z tytułu podatku. Inne przedsiębiorstwo, którego ogólnosiatowy obrót przekracza 750 mln EUR, przy czym na terenie Unii przekracza on limit zwolnienia o 50 mln EUR, zapłaci z tytułu podatku kwotę 3 mln EUR. Dwukrotnie wyższy obrót na terenie Unii (100 zamiast 50 mln EUR) prowadzi do powstania niewspółmiernie większego obciążenia podatkowego.

b) Wnioski

62. Sąd trafnie orzekł zatem, że nie doszło w tym wypadku do przyznania pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Pierwsza część zarzutu pierwszego jest zatem bezzasadna i należy ją oddalić.

c) Posiłkowo: zwykły standard oceny selektywnej korzyści

63. Nawet jeśli Trybunał nie ograniczyłby się do kontroli spójności przy badaniu ogólnej ustawy podatkowej, takiej jak ta rozpatrywana w niniejszej sprawie, to Sąd nie naruszył prawa, gdy uznał, że nie doszło do przyznania pomocy.

64. Zgodnie ze zwykłym standardem kontroli w tym celu należy najpierw zidentyfikować obowiązujący w danym państwie członkowskim powszechny lub „normalny” system podatkowy. W świetle tego powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego należy następnie ocenić, czy korzyść, którą przynosi przedmiotowy środek podatkowy, stanowi nieuzasadniony wyjątek i w związku z tym ma charakter selektywny³⁵.

65. Ta ostatnia przesłanka jest spełniona, jeżeli występuje odmienne traktowanie przedsiębiorstw w porównywalnej sytuacji, którego nie można uzasadnić³⁶. Środek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu udaje się wykazać, że wynika on bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego³⁷. Badanie selektywności jest w rezultacie badaniem występowania dyskryminacji³⁸.

66. Sąd słusznie stwierdził, że Komisja błędnie określiła ramy odniesienia. Właściwe ramy odniesienia może stanowić jedynie obecne prawo krajowe, a nie prawo hipotetyczne lub fikcyjne. Każde inne rozwiązanie umożliwiłoby Komisji zastąpienie każdego krajowego ustawodawcy i uznanie za ramy odniesienia preferowanego przez nią systemu podatkowego.

67. W zakresie, w jakim Komisja powołuje się w tym względzie na rozstrzygnięcie Trybunału zawarte w wyroku Gibraltar, nie uwzględnia ona – jak już wyjaśniono wyżej w pkt 40 i nast. – zawartych w tym wyroku stwierżeń. Trybunał w żadnym wypadku nie stworzył tam samodzielnie fikcyjnych ram odniesienia.

68. Jak już orzekł Trybunał³⁹, sam wybór niewłaściwych ram odniesienia przez Komisję w sposób nieunikniony powoduje „wadliwość całej analizy warunku dotyczącego selektywności”. Już z tego powodu należy zatem stwierdzić nieważność zaskarżonej decyzji negatywnej. Pierwsza część pierwszego zarzutu odwołania okazuje się zatem bezzasadna, nawet po zastosowaniu zwykłego standardu oceny.

35 Zobacz w tym względzie w szczególności: wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36).

36 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58); zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 40); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64, 65); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja (C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43).

37 Wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Opinia rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:289, pkt 29).

39 Wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisja (C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 107).

2. W przedmiocie dwóch pozostałych części pierwszego zarzutu odwołania

69. W dwóch pozostałych częściach zarzutu pierwszego Komisja kwestionuje dodatkowe rozważania przedstawione przez Sąd oraz twierdzi, że również w ramach tychże rozważań niesłusznie zaprzeczył on istnieniu pomocy. Ponieważ, jak wynika z pkt 69 i 70 zaskarżonego wyroku, dodatkowe rozważania Sądu ograniczają się do zbadania, czy z rozstrzygnięcia Trybunału zawartego w wyroku Gibraltar wynika co innego niż to, co zostało zanegowane już wyżej (w pkt 40 i nast.), dalsze badanie pozostałych części pierwszego zarzutu odwołania nie jest konieczne.

70. Sąd dalej badał jednak, czy mimo to pomoc zaistniała. Prawdopodobnie w pkt 69 i 70. Sąd przyjął korzystne dla Komisji założenie, że również w zaskarżonych decyzjach Komisja oparła się na prawidłowych ramach odniesienia (tj. na progresywnym podatku pobieranym od przychodu przedsiębiorstwa) i na tej podstawie stwierdziła, że pomoc istnieje. W przeciwnym wypadku dalsze badanie porównywalności okoliczności faktycznych i uzasadnianie nierównego traktowania nie miałyby sensu. Również w tym kontekście Sąd zaprzeczył istnieniu pomocy. Ta ostatnia ocena została zakwestionowana przez Komisję w dwóch pozostałych częściach zarzutu pierwszego. W tym względzie na rozprawie wyraźnie wskazano, że Komisja zarzuca Sądowi w szczególności to, że zanegował on porównywalność przedsiębiorstw uzyskujących wysokie przychody z przedsiębiorstwami uzyskującymi niskie przychody.

a) Posiłkowo: w przedmiocie części drugiej zarzutu pierwszego, dotyczącej porównywalności przedsiębiorstw uzyskujących wysokie przychody z przedsiębiorstwami uzyskującymi niskie przychody

71. W związku z tym – i ponieważ zagadnienie to zostało obszernie omówione przez strony w trakcie rozprawy – w tym miejscu posiłkowo zbadam jeszcze, czy nawet przy takim założeniu (przyjęcia przez Komisję właściwych ram odniesienia) Sąd nie naruszył prawa, negując istnienie selektywnej korzyści. Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo, negując porównywalność przedsiębiorstw uzyskujących niskie przychody z przedsiębiorstwami uzyskującymi wysokie przychody w oparciu o błędnie określony cel ustawy (część druga zarzutu pierwszego).

72. Również ta część zarzutu pierwszego jest bezzasadna. Jeżeli progresywny podatek pobierany od przychodu stanowi rzeczywiste ramy odniesienia, to konsekwentne stosowanie tych ram odniesienia nie jest wyjątkiem, który musiałby być w jakiś sposób uzasadniony, lecz zasadą.

73. Ponadto w obrębie tych ram odniesienia nie może być miejsca na nieuzasadnione zróżnicowanie traktowania przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji. Większe i mniejsze przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie sprzedaży detalicznej różnią się w tym systemie odniesienia właśnie wielkością osiąganego obrotu i uzależnioną od tej wielkości zdolnością finansową. Z punktu widzenia państwa członkowskiego – który nie jest w tym wypadku w sposób oczywisty wadliwy (w przedmiocie spójności zob. pkt 46 i nast. powyżej) – nie znajdują się one w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej.

74. Z kolei Komisja uważa najwyraźniej, że z celu podatku, jakim jest generowanie wpływów do budżetu państwa, wynika, że każdy podatnik powinien być opodatkowany na tym samym (względny) poziomie. Dlatego przy badaniu kwestii porównywalności Sąd powinien był wziąć pod uwagę wyłącznie cel, jakim jest generowanie dochodów z tytułu podatku. W świetle tego celu wielkość obrotu nie odgrywa żadnej roli, a tym samym niższe opodatkowanie przedsiębiorstw uzyskujących niskie przychody nie znajduje uzasadnienia.

75. Powyższej argumentacji nie można przyjąć. W kontekście kontroli pomocy państwa cel podatku nie może być ograniczony wyłącznie do generowania dochodów. Decydujący jest raczej konkretny cel opodatkowania, jaki przyświecał ustawodawcy podatkowemu⁴⁰, który to cel należy w drodze wykładni wyprowadzić z charakteru podatku i jego konstrukcji. Nieodłącznym celem podatku progresywnego jest bezwzględne i relatywnie wyższe opodatkowanie podatników o większej zdolności płatniczej. Cel ten należy zatem uwzględnić – jak słusznie uczynił to Sąd – także przy badaniu porównywalności.

76. W pkt 75 zaskarżonego wyroku Sąd stwierdził w tym względzie, że można założyć, iż przedsiębiorstwo osiągające wysokie przychody może dzięki różnym oszczędnościom skali mieć proporcjonalnie niższe koszty niż przedsiębiorstwo, które osiąga skromniejsze przychody, wobec czego jest zdolne do zapłaty wyższego podatku. Z punktu widzenia prawa również to twierdzenie nie budzi sprzeciwu. Jak już wskazał bowiem Trybunał⁴¹, wysokość obrotu może w każdym razie stanowić właściwy wskaźnik zdolności do zapłaty podatku.

77. Przemawia za tym z jednej strony okoliczność, że bez wysokich obrotów wysokie zyski nie są w ogóle możliwe, zaś z drugiej strony okoliczność, że z reguły dochód z dodatkowych transakcji (dochód graniczny) zwiększa się w związku ze zmniejszającymi się stałymi kosztami za każdą jednostkę produktu. W każdym razie nie wydaje się zatem nieuzasadnione, aby uznać obrót za wyraz wielkości lub pozycji rynkowej oraz potencjalnych zysków danego przedsiębiorstwa, *jak również* wyraz jego zdolności finansowej, a w konsekwencji dokonać opodatkowania w oparciu o tę wartość⁴².

78. Jak wynika z przebiegu rozprawy, Komisja poświęciła wiele uwagi właściwemu opodatkowaniu zdolności płatniczej. Prawidłowo zidentyfikowano niedogodności związane z podatkiem pobieranym od przychodu oraz wskazano potencjalnie bardziej sensowne rozwiązanie alternatywne. Otwarta pozostaje jednak kwestia, jakie znaczenie dla prawa z dziedziny pomocy państwa mają owe pogłębione rozważania na gruncie prawa podatkowego. Komisja nie udzieliła również odpowiedzi na dotyczące tej kwestii pytanie zadane przez Trybunał w trakcie rozprawy. Może się zdarzyć, że obliczenie zysku w drodze porównania aktywów przedsiębiorstwa będzie bardziej precyzyjne niż obliczenie dokonane na podstawie obrotu netto. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, na gruncie prawa z dziedziny pomocy państwa nie jest istotna kwestia, czy system podatkowy jest sensowny lub precyzyjny, ale kwestia, czy dochodzi do selektywnego uprzywilejowania niektórych przedsiębiorstw w stosunku do innych, znajdujących się w tej samej sytuacji.

79. W związku z tym także druga część pierwszego zarzutu odwołania jest bezzasadna.

b) Posiłkowo: w przedmiocie części trzeciej zarzutu pierwszego – uzasadnienie zróżnicowania

80. W części trzeciej zarzutu pierwszego Komisja twierdzi, że Sąd naruszył prawo, uwzględniając czynniki zewnętrzne w celu uzasadnienia nierównego traktowania.

40 Podobnie orzekł również Trybunał w wyrokach: z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 48 i nast. – cele realizowane przez konkretne uregulowanie podatkowe); z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 55 – w odniesieniu do celów, jakie są realizowane za pomocą przepisów prawa); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 85); z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 95 – w odniesieniu do spornej regulacji podatkowej).

41 Wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 70); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 50).

42 Zobacz moje opinie: w sprawie Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, pkt 101); w sprawie Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, pkt 121 i nast.); w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, pkt 61).

81. Ta część odwołania opiera się na błędnym założeniu, że istnieje nierówne traktowanie porównywalnych podatników, ponieważ tylko w takim wypadku pojawia się kwestia uzasadnienia. Ponieważ – jak wskazano powyżej – nie ma to miejsca, ta część odwołania zostanie zbadana jedynie posiłkowo, na wypadek gdyby Trybunał uznał wbrew oczekiwaniom, że przedsiębiorstwo z sektora sprzedaży detalicznej uzyskujące miesięczny obrót netto w wysokości na przykład 50 000 EUR/PLN znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstwa z sektora sprzedaży detalicznej, którego miesięczny obrót netto wynosi na przykład 200 mln EUR/PLN.

82. Należałoby wówczas zbadać, czy Sąd niesłusznie uznał, że różnica w traktowaniu wynikająca ze zróżnicowania średniej stawki podatku progresywnego jest uzasadniona. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, uzasadnienie nierównego traktowania może być również oparte na względach innych niż czysto fiskalne. Zróżnicowanie w tym zakresie mogą uzasadniać również zrozumiałe względy pozapodatkowe, jak przyjęto przykładowo w wyroku w sprawie ANGED, uznając znaczenie względów środowiskowych i ładu przestrzennego w związku z podatkiem obciążającym wielkopowierzchniowe obiekty handlowe⁴³.

83. W niniejszej sprawie Sąd nie wziął pod uwagę żadnych niewłaściwych względów w ramach uzasadnienia. W pkt 75 i 76 zaskarżonego wyroku Sąd uznał, że zróżnicowanie średniej stawki opodatkowania jest uzasadnione w świetle zasady opodatkowania z uwzględnieniem zdolności płatniczej, jak też realizowanej w ten sposób redystrybucji obciążeń podatkowych między podatnikami o większej zdolności płatniczej a tymi o mniejszej zdolności płatniczej.

84. Stwierdzenie to nie jest wadliwe pod względem prawnym. Nie można również stwierdzić, że progresywna skala polskiego podatku od sprzedaży detalicznej nie znajduje podstawy w konkretnej ustawie podatkowej, ale służy realizacji nieprzewidzianych w niej i niewłaściwych jej celów⁴⁴. Wielkość obrotu wskazuje (przynajmniej bez oczywistego błędu) na określoną zdolność finansową. W tym kontekście – na co sama Komisja wskazuje w projekcie podatku od usług cyfrowych⁴⁵ – obrót można uznać za (nieco nieprecyzyjny) wskaźnik większej siły ekonomicznej, a tym samym większej zdolności finansowej.

85. Poza tym również idea zasady państwa socjalnego – którą podziela także Unia Europejska w art. 3 ust. 3 TUE – uzasadnia progresywną stawkę podatku, która również w ujęciu względnym w większym stopniu obciąża podmioty posiadające większą zdolność finansową niż podatników, którzy posiadają mniejszą zdolność finansową. Dotyczy to w każdym razie podatku, który obejmuje również osoby fizyczne, jak ma to miejsce w tym przypadku.

86. Bezskuteczny jest także argument, w ramach którego Komisja zarzuca Sądowi to, że w pkt 94 zaskarżonego wyroku błędnie określił ciężar dowodu. Argument ten opiera się na błędnym przekonaniu, że podatki progresywne oparte na obrocie same w sobie stanowią wymagającą uzasadnienia pomoc państwa.

3. Wnioski

87. Pierwszy zarzut odwołania Komisji jest zatem całkowicie bezzasadny.

43 Wyroki z dnia 26 kwietnia 2018 r.: ANGED (C-236/16 i C-237/16, EU:C:2018:291, pkt 40 i nast.); ANGED (C-234/16 i C-235/16, EU:C:2018:281, pkt 45 i nast.); ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 52 i nast.).

44 Jak wskazano wyraźnie w wyroku z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 70).

45 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych („podatek od usług cyfrowych”), COM(2018) 148 final.

B. W przedmiocie zarzutu drugiego: błędna wykładnia art. 108 ust. 2 TFUE i art. 13 rozporządzenia 2015/1589

88. W zarzucie drugim Komisja podnosi, że stwierdzając nieważność decyzji o wszczęciu postępowania i nakazu zawieszenia, Sąd błędnie ocenił kwestię spełnienia przesłanek określonych w art. 108 ust. 2 TFUE i w art. 13 rozporządzenia 2015/1589. Dlatego też decyzja o wszczęciu postępowania i nakaz zawieszenia pozostały zgodne z prawem i nie można było stwierdzić ich nieważności tylko z tego powodu, że stwierdzona została nieważność decyzji negatywnej.

89. Z orzecnictwa Trybunału – które zostało uwzględnione przez Sąd – wynika, że wątpliwości co do istnienia pomocy są wystarczające do wszczęcia postępowania w sprawie pomocy państwa na podstawie art. 108 ust. 2 TFUE⁴⁶. W związku z tym *odrębne* zakwestionowanie decyzji o wszczęciu postępowania może zakończyć się powodzeniem tylko w wypadku popełnienia przez Komisję oczywistych błędów w ocenie⁴⁷. To samo tyczy się nakazu zawieszenia na podstawie art. 13 rozporządzenia 2015/1589. Wydanie takiego nakazu jest zasadniczo możliwe niezależnie od tego, czy ostatecznie okaże się, że kwestionowany środek rzeczywiście stanowi pomoc państwa⁴⁸.

90. Komisja powołuje się zatem na łagodniejszy standard kontroli w odniesieniu do decyzji o wszczęciu postępowania, który to standard Trybunał wypracował dla odrębnego zaskarżenia decyzji o wszczęciu postępowania lub nakazu zawieszenia⁴⁹.

91. Ten szczególny standard kontroli (pkt 89) ma na celu umożliwienie Komisji przeprowadzenia odpowiedniej procedury w dziedzinie pomocy państwa już na podstawie uzasadnionego podejrzenia co do istnienia pomocy oraz zbadanie niezbędnych elementów, nawet jeśli nie jest jeszcze pewne, czy pomoc rzeczywiście istnieje. Takie są podstawa, znaczenie i cel zastosowania łagodniejszego standardu kontroli z chwilą wszczęcia postępowania w sprawie pomocy państwa do czasu przyjęcia ostatecznej decyzji.

92. Z jednej strony niepewność uwzględniana w ramach tego szczególnego standardu kontroli oznacza raczej niepewność co do stanu faktycznego, nie zaś niepewność co do prawa. Niepewność co do prawa trudno jest usunąć w ramach dalszego postępowania Komisji w dziedzinie pomocy państwa. Wyraźnie widać to w rozpatrywanej tu sytuacji: albo progresywna stawka podatku pobieranego od przychodu jest sama w sobie selektywną korzyścią, albo nią nie jest. Ta ocena prawna była taka sama w momencie przyjęcia decyzji o wszczęciu postępowania, jak i w momencie wydania decyzji negatywnej, ponieważ w międzyczasie ramy prawne nie uległy zmianie. Komisja, jak zwykle, ponosi zatem ryzyko, że na etapie kontroli sądowej jej działań dokonana przez nią ocena prawna okaże się błędna.

93. Z drugiej strony nie ma powodu do zastosowania szczególnego (łagodnego) standardu kontroli, w przypadku gdy, tak jak w niniejszej sprawie, zaskarżona decyzja negatywna zostaje poddana kontroli w tym samym czasie, co decyzja o wszczęciu postępowania i nakaz zawieszenia, oraz stwierdza się, że pomoc państwa w istocie nigdy nie zaistniała. Nie ma już potrzeby zapewnienia niezakłóconego przebiegu postępowania w sprawie pomocy państwa, jako że zostało ono już zakończone i – wobec nieistnienia pomocy – nie może zostać ponownie otwarte.

46 Zobacz wyroki: z dnia 24 stycznia 2013 r., 3F/Komisja (C-646/11 P, niepublikowany, EU:C:2013:36, pkt 27); z dnia 21 lipca 2011 r., Alcoa Trasformazioni/Komisja (C-194/09 P, EU:C:2011:497, pkt 60); z dnia 10 maja 2005 r., Włochy/Komisja (C-400/99, EU:C:2005:275, pkt 47).

47 Wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 78); z dnia 21 lipca 2011 r., Alcoa Trasformazioni/Komisja (C-194/09 P, EU:C:2011:497, pkt 61); a także z dnia 9 września 2014 r., Hansestadt Lübeck/Komisja (T-461/12, EU:T:2014:758, pkt 12).

48 Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:442, pkt 27) oraz moja opinia w sprawie Węgry/Komisja (C-456/18 P, EU:C:2020:8, pkt 36, 69).

49 Zobacz sytuacja analizowana w wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971) – decyzja o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego; podobnie sytuacja rozpatrywana w wyroku z dnia 24 stycznia 2013 r., 3F/Komisja (C-646/11 P, niepublikowany, EU:C:2013:36, pkt 28, 29); a także w wyroku z dnia 10 maja 2005 r., Włochy/Komisja (C-400/99, EU:C:2005:275, pkt 47 – wszczęcie postępowania).

94. Kwestia, czy popełniony przez Komisję błąd w ocenie był również oczywisty w świetle szczególnego kryterium kontroli – ku takiemu wnioskowi skłaniam się w świetle powyższych rozważań (pkt 26 i nast.)⁵⁰ – może zatem pozostać nierozstrzygnięta.

95. Automatyczne stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu postępowania mogłoby bowiem w tym wypadku wchodzić w grę także wówczas, gdyby Trybunał nie uznał, że w chwili wydania decyzji o wszczęciu postępowania pomoc w oczywisty sposób nie istniała. Uregulowania, które umożliwiają Komisji wydanie decyzji o wszczęciu postępowania (art. 108 ust. 2 TFUE) oraz wydanie nakazu zawieszenia (art. 13 rozporządzenia 2015/1589) już w wypadku powstania wątpliwości co do istnienia pomocy państwa, opierają się wyraźnie na domniemaniu, że pomoc państwa *potencjalnie* istnieje⁵¹. Jeżeli jednak ta ostatnia możliwość zostanie *definitywnie* wykluczona ze względu na prawomocne stwierdzenie nieważności decyzji kończącej postępowanie, to nie ma już powodu, aby kierunek tych rozstrzygnięć wiązać ze stwierdzeniem nieważności decyzji negatywnej. W każdym razie odnosi się to do sytuacji, w której wszystkie te decyzje zostały zaskarżone łącznie i dotknięte tym samym istotnym naruszeniem prawa, a mianowicie błędnym stwierdzeniem, że pomoc państwa nie istnieje.

96. Obie decyzje (decyzja o wszczęciu postępowania i nakaz zawieszenia) – których przedmiot ostatecznie znika albo wraz z uprawomocnieniem się decyzji negatywnej⁵², albo, jak w tym wypadku, wraz ze stwierdzeniem nieważności decyzji negatywnej – dzielą, w wypadku poddania ich wspólnej kontroli, także ze względów ekonomiki procesowej, los decyzji zamykających odpowiednie postępowanie. Stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji o wszczęciu postępowania oraz zawartego w niej nakazu zawieszenia stanowi w tym względzie jedynie deklaratoryjne wyeliminowanie tych decyzji z obrotu prawnego, dzięki któremu sądy Unii nie muszą już orzekać w przedmiocie odpadnięcia przedmiotu decyzji o wszczęciu postępowania i związanych z tym skutków prawnych.

97. Wobec powyższego zarzut drugi jest bezzasadny, a w konsekwencji bezzasadne jest całe odwołanie Komisji.

VI. W przedmiocie kosztów

98. Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odwołanie jest bezzasadne, Trybunał rozstrzyga o kosztach. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

99. Zgodnie z art. 184 § 1 w związku z art. 140 § 1 regulaminu postępowania Węgry jako interwenient pokrywają własne koszty.

VII. Wnioski

100. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał orzekł w sposób następujący:

1. Odwołanie Komisji zostaje oddalone.
2. Komisja Europejska pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Rzeczpospolitą Polską.

⁵⁰ Jak wynika z wyroku z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 50), okoliczność, że konkretne zagadnienie prawne nie było jeszcze przedmiotem decyzji sądowej, nie wystarczy do wykluczenia oczywistego błędu Komisji.

⁵¹ Zobacz podobnie wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 35): „Obowiązek zgłoszenia oraz zakaz wprowadzenia w życie przewidziane w art. 108 ust. 3 TFUE dotyczą bowiem planów, które mogą być uznane za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE”.

⁵² W odniesieniu do tej szczególnej sytuacji zob. moja opinia w sprawie Węgry/Komisja (C-456/18 P, EU:C:2020:8, pkt 32).

3. Węgry pokrywają własne koszty.