



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 16 marca 2021 r.*

Odwołanie – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Pomoc państwa – Podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce – Artykuł 108 ust. 2 TFUE – Decyzja o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego – Elementy określenia systemu odniesienia – Progresywny charakter stawek – Istnienie selektywnej korzyści – Ciężar dowodu

W sprawie C-562/19 P

mającej za przedmiot odwołanie w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 24 lipca 2019 r.,

Komisja Europejska, którą reprezentowali K. Herrmann, P.-J. Loewenthal i V. Bottka, w charakterze pełnomocników,

wnosząca odwołanie,

w której drugą stroną postępowania były:

Rzeczpospolita Polska, którą reprezentowali B. Majczyna, M. Rzotkiewicz, M. Szydło i K. Sokołowska, w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca w pierwszej instancji,

Węgry, które reprezentowali M.Z. Fehér i G. Koós, w charakterze pełnomocników,

interwenient w pierwszej instancji,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, J.-C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin i N. Wahl, prezesi izb, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb i N. Jääskinen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Şereş, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 września 2020 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 października 2020 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: polski.

Wyrok

- 1 W swoim odwołaniu Komisja Europejska żąda uchylecia wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 16 maja 2019 r., Polska/Komisja (w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2019:338), w którym sąd ten stwierdził nieważność, po pierwsze, decyzji Komisji C(2016) 5596 final z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polska – Podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce, wszczynającej formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do tego środka i nakazującej Rzeczypospolitej Polskiej zawieszenie stosowania progresywnej skali podatku od sprzedaży detalicznej (zwanej dalej „decyzją wszczynającą formalne postępowanie wyjaśniające”), a po drugie, decyzji Komisji (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 (Dz.U. 2018, L 29, s. 38, zwanej dalej „decyzją negatywną”) (zwanym dalej łącznie „spornymi decyzjami”).

Okoliczności powstania sporu

- 2 Okoliczności powstania sporu zostały opisane przez Sąd w pkt 1–16 zaskarżonego wyroku. Można je streścić w podany niżej sposób.
- 3 Na początku 2016 r. rząd polski rozważał wprowadzenie nowego podatku od sprzedaży detalicznej towarów, którego podstawą byłby obrót i który miałby charakter progresywny.
- 4 Powziąwszy wiadomość o tym projekcie, Komisja przesłała polskim władzom żądanie udzielenia informacji, wskazując, że stawki progresywnego podatku od przychodów były de facto powiązane z wielkością przedsiębiorstwa, a nie z jego zyskownością, w związku z czym prowadziły one do dyskryminacji między przedsiębiorstwami i mogły być przyczyną poważnych zakłóceń na rynku. Zdaniem tej instytucji stawki te wprowadzają nierówne traktowanie przedsiębiorstw i w związku z tym należy je uznać za selektywne. Uznając, że wszystkie przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE zostały spełnione, Komisja doszła do wniosku, że owe stawki stanowią „pomoc państwa” w rozumieniu tego postanowienia.
- 5 W dniu 6 lipca 2016 r. Rzeczpospolita Polska przyjęła ustawę o podatku od sprzedaży detalicznej, która dotyczy sprzedaży detalicznej towarów na rzecz konsumentów będących osobami fizycznymi i która weszła w życie w dniu 1 września 2016 r. (zwaną dalej „spornym środkiem podatkowym”). Podatnikami podatku są wszyscy sprzedawcy detaliczni bez względu na ich status prawny, a podstawę opodatkowania stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ponad kwotę 17 mln złotych polskich (PLN) (około 3 750 000 EUR). Stawka tego podatku jest zerowa w odniesieniu do miesięcznego przychodu poniżej tej kwoty, wynosi 0,8% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale od 17 do 170 mln PLN (około 3 750 000 EUR) oraz 1,4% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale przekraczającym 170 mln PLN.
- 6 W dniu 19 września 2016 r. Komisja wydała decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. W decyzji tej Komisja nie tylko wezwała władze polskie do przedstawienia uwag, ale również nakazała im, na podstawie art. 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 [TFUE] (Dz.U. 2015, L 248, s. 9) bezzwłoczne zawieszenie „stosowania progresywnych stawek w [spornym środku podatkowym] do czasu [podjęcia] decyzji w sprawie [jego] zgodności z rynkiem wewnętrznym”. Biorąc po uwagę tę decyzję, Rzeczpospolita Polska zawiesiła stosowanie spornego środka podatkowego.
- 7 W dniu 30 czerwca 2017 r. Komisja zakończyła formalne postępowanie wyjaśniające, wydając decyzję negatywną. Komisja uznała zasadniczo, że sporny środek podatkowy stanowił pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym i że został wdrożony niezgodnie z prawem, wobec czego władze

polskie powinny definitywnie anulować wszystkie wypłaty zawieszono w związku z decyzją o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. Jako że sporny środek nie został konkretnie wprowadzony w życie, Komisja uznała, iż nie zachodziła potrzeba jakiegokolwiek odzyskania pomocy od beneficjentów.

- 8 W spornych decyzjach Komisja uzasadniła zasadniczo uznanie spornego środka podatkowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w podany niżej sposób.
- 9 Co się tyczy możliwości przypisania tego środka państwu i jego finansowania przy użyciu zasobów państwowych, Komisja uznała, że wybierając progresywny podatek od przychodów, Rzeczpospolita Polska zrezygnowała z części wpływów podatkowych, które osiągnęłaby, gdyby wszystkie przedsiębiorstwa były opodatkowane według tej samej średniej rzeczywistej stawki podatkowej. W związku z tym, zdaniem Komisji, sporny środek podatkowy prowadzi do przeniesienia zasobów państwowych na rzecz niektórych przedsiębiorstw.
- 10 Co się tyczy istnienia korzyści, Komisja przypominała, że środki, które zmniejszają obciążenia zwykle ponoszone przez przedsiębiorstwa, stanowią korzyść tak samo jak świadczenia pozytywne. Wskazała ona, że w związku z zastosowaniem spornego środka podatkowego przedsiębiorstwa osiągające niższe przychody są korzystniej traktowane pod względem podatkowym w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami zobowiązanymi do zapłaty tego podatku. Niższe lub zerowe średnie stawki podatku dla przedsiębiorstw o niższych przychodach w porównaniu z wyższymi średnimi stawkami podatku dla przedsiębiorstw o większych przychodach przysparzają bowiem korzyści tym pierwszym.
- 11 W ramach badania przesłanki dotyczącej selektywności, mającego na celu ustalenie, czy sporny środek podatkowy może stanowić nienależną korzyść dla niektórych przedsiębiorstw, Komisja uznała, że właściwym systemem podatkowym odniesienia był podatek od sprzedaży detalicznej, w tym również w odniesieniu do przedsiębiorstw osiągających obrót poniżej 17 mln PLN (około 3 750 000 EUR), 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 tego systemu odniesienia uznawanego za obejmujący wyłącznie jednolitą stawkę podatkową.
- 12 To odstępstwo nie jest uzasadnione charakterem ani ogólną strukturą owego systemu odniesienia. Według Komisji cel redystrybucyjny przedstawiony przez władze polskie nie jest bowiem spójny z wyborem podatku opartego na przychodzie, jako że ciąży on na przedsiębiorstwach w zależności od wielkości ich działalności, a nie w zależności od ich kosztów, rentowności, zdolności płatniczych czy udogodnień, z których według tych władz mogą korzystać jedynie duże przedsiębiorstwa.
- 13 Wreszcie, zważywszy, że władze polskie wskazały, iż progresywny charakter podatku pozwala na utrzymanie drobnego handlu w konfrontacji z handlem wielkopowierzchniowym, Komisja dostrzegła dowód na okoliczność, że zamierzały one wyrzucić wpływ na strukturę konkurencji na rynku.

Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

- 14 W dniu 30 listopada 2016 r. Rzeczpospolita Polska wniosła do Sądu skargę o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (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.
- 15 W dniu 13 września 2017 r. Rzeczpospolita Polska wniosła do Sądu drugą skargę o stwierdzenie nieważności decyzji negatywnej (sprawa T-624/17). Postanowieniem prezesa dziewiątej izby Sądu z dnia 12 stycznia 2018 r. Węgry zostały również dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania Rzeczypospolitej Polskiej w ramach tej drugiej skargi.

- 16 Postanowieniem z dnia 4 lipca 2018 r. Sąd połączył sprawy T-836/16 i T-624/17 do celów ustnego etapu postępowania, zgodnie z art. 68 regulaminu postępowania.
- 17 Na poparcie skargi na decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (sprawa T-836/16) Rzeczpospolita Polska podniosła cztery zarzuty. Zarzut pierwszy dotyczył błędnego uznania spornego środka podatkowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, zarzuty drugi i trzeci dotyczyły naruszenia art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 oraz zasady proporcjonalności poprzez wydany przez Komisję nakaz zawieszenia, a zarzut czwarty dotyczył błędnego i niewystarczającego charakteru uzasadnienia decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego.
- 18 Na poparcie skargi na decyzję negatywną (sprawa T-624/17) Rzeczpospolita Polska podniosła dwa zarzuty, dotyczące w pierwszej kolejności błędnego uznania spornego środka podatkowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a w drugiej kolejności błędnego i niewystarczającego charakteru uzasadnienia przyjętego przez Komisję w celu uzasadnienia tej decyzji.
- 19 W zaskarżonym wyroku Sąd uwzględnił zarzut pierwszy podniesiony przez Rzeczpospolitą Polską w sprawie T-624/17, orzekając, że Komisja niesłusznie uznała, iż wprowadzenie progresywnego podatku od przychodów ze sprzedaży detalicznej towarów skutkuje powstaniem selektywnej korzyści. Uwzględnił on również zarzut czwarty podniesiony przez Rzeczpospolitą Polską w sprawie T-836/16, orzekając, że Komisja nie mogła wstępnie zakwalifikować spornego środka podatkowego jako nowej pomocy bez oparcia się na istnieniu uzasadnionych wątpliwości w tym zakresie w świetle ówczesnego stanu akt sprawy. W konsekwencji Sąd stwierdził nieważność spornych decyzji, w tym nakazu zawieszenia spornego środka podatkowego towarzyszącego decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, bez rozstrzygnięcia w przedmiocie pozostałych zarzutów, które zostały mu przedstawione.

Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

- 20 W odwołaniu Komisja wnosi do Trybunału o:
- uchylenie zaskarżonego wyroku;
 - wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie poprzez oddalenie zarzutów podniesionych w pierwszej instancji przez Rzeczpospolitą Polską przeciwko spornym decyzjom i obciążenie tego państwa kosztami postępowania; oraz
 - tytułem żądania ewentualnego – skierowanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd w celu wydania orzeczenia w przedmiocie zarzutów, co do których się do tej pory nie wypowiedział.
- 21 Rzeczpospolita Polska wnosi do Trybunału o:
- oddalenie odwołania jako bezzasadnego;
 - obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 22 Węgry, popierające żądania Rzeczypospolitej Polskiej, wnoszą do Trybunału o oddalenie odwołania jako bezzasadnego.

W przedmiocie odwołania

- 23 Na poparcie odwołania Komisja podniosła dwa zarzuty.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE

- 24 W ramach zarzutu pierwszego Komisja utrzymuje, że Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE, orzekając, iż progresywny charakter spornego środka podatkowego nie przysparzał selektywnej korzyści przedsiębiorstwom osiągającym niskie przychody związane ze sprzedażą detaliczną towarów. Zdaniem tej instytucji Sąd naruszył prawo przy dokonywaniu wykładni i zastosowaniu każdego z trzech etapów analizy selektywności tego środka. W tym względzie Komisja uważa przede wszystkim, że Sąd błędnie uznał, iż progresywność podatku stanowiła część systemu odniesienia, w świetle którego należało oceniać selektywność spornego środka podatkowego. Następnie podnosi ona, że Sąd nie mógł zbadać porównywalności przedsiębiorstw objętych omawianym środkiem w świetle celu innego niż cel podatkowy tego środka. Wreszcie, Komisja utrzymuje, że w ramach analizy uzasadnienia tego środka Sąd błędnie przyjął cel, a mianowicie cel redystrybucji, który nie jest nierozzerwalnie związany z tym środkiem.
- 25 Rzeczpospolita Polska i Węgry kwestionują tę argumentację.
- 26 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału interwencje państw członkowskich w dziedzinach, które nie były przedmiotem harmonizacji prawa Unii, nie są wyłączone z zakresu stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących kontroli pomocy państwa (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 81). Państwa członkowskie powinny zatem powstrzymać się od przyjmowania wszelkich środków podatkowych mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 27 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich podanych niżej przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub za pośrednictwem 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 zakłóceniem (zob. w szczególności 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 53 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą selektywności korzyści, nierozzerwalnie związaną z kwalifikacją środka jako „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, która stanowi jedyny przedmiot zakwestionowania przez Komisję w ramach pierwszego zarzutu rozpatrywanego odwołania, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przesłanka ta wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Ponadto, w przypadku gdy sporny środek jest pomyślany jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowiązek udowodnienia, że nawet jeśli środek ten przewiduje korzyść o charakterze generalnym, przyznaje on wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja, C-270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 49).
- 30 W odniesieniu w szczególności do środków krajowych przyznających korzyść podatkową należy przypomnieć, że tego rodzaju środek, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym może stanowić „pomoc państwa”

w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Za pomoc państwa 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 skutki (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 13, 14; a także 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, 72). Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 W tym kontekście w celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” Komisja musi najpierw zidentyfikować system odniesienia, czyli „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego systemu odniesienia, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje jednak środków wprowadzających zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie wykaże, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, gdyż wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja, C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43; z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 40; a także z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 44).
- 33 To właśnie w świetle powyższych rozważań należy zbadać, czy w niniejszym przypadku Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE w wykładni nadanej mu przez Trybunał, orzekając zasadniczo, że Komisja nie wykazała, iż progresywny charakter spornego środka podatkowego skutkowało przyznaniem selektywnej korzyści „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”.
- 34 W pierwszej części zarzutu pierwszego Komisja podnosi, że Sąd naruszył prawo, zarzucając jej ocenę ewentualnego istnienia selektywnej korzyści w świetle błędnego systemu odniesienia i uznając, że progresywne stawki opodatkowania przyjęte przez polskiego ustawodawcę stanowiły integralną część tego systemu odniesienia.
- 35 Zdaniem Komisji selektywna korzyść wynikająca ze spornego środka podatkowego polega nie na istnieniu zwolnienia z tytułu części obrotu poniżej określonej kwoty, ponieważ wszystkie zainteresowane przedsiębiorstwa korzystają z tego zwolnienia w odniesieniu do części ich obrotu, która nie przekracza pułapu odpowiadającego części zwolnionej od podatku, lecz na różnicy średniej stawki opodatkowania wynikającej z progresywności stawek. Różnica ta przysparza korzyść przedsiębiorstwom osiągającym niskie przychody, zmniejszając w nieuzasadniony sposób ich obciążenie podatkowe w porównaniu z obciążeniem spoczywającym na innych przedsiębiorstwach w ramach systemu odniesienia, który zdaniem Komisji polega na podatku od przychodów według jednolitej stawki. Opodatkowanie według stawek progresywnych nie różni się zatem od sytuacji, w której jedna grupa podatników jest opodatkowana według danej stawki, a inna grupa podatników według innej stawki, co byłoby równoznaczne ze zróżnicowanym traktowaniem porównywalnych przedsiębiorstw.

- 36 W związku z tym pojawia się przede wszystkim pytanie, czy – jak twierdzi Komisja – progresywny charakter stawek przewidziany przez sporny środek podatkowy powinien zostać wyłączony z systemu odniesienia, w świetle którego należy ocenić, czy można ustalić istnienie selektywnej korzyści, czy też, przeciwnie – jak orzekł Sąd w pkt 63–67 zaskarżonego wyroku – stanowi on integralną część tego systemu.
- 37 W dziedzinie swobód podstawowych rynku wewnętrznego Trybunał orzekł, 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 członkowskiego (zob. podobnie wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Vodafone Magyarorszag, C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 49; Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo). Stwierdzenie to ma również zastosowanie do pomocy państwa (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Wynika z tego, że poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, określenie cech konstytutywnych każdego podatku należy do uprawnień dyskrecyjnych państw członkowskich, z poszanowaniem ich autonomii podatkowej, przy czym uprawnienie to powinno w każdym razie być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii. Dotyczy to w szczególności wyboru stawki podatku, która może być proporcjonalna lub progresywna, ale także określenia podstawy opodatkowania i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.
- 39 Te konstytutywne cechy definiują zatem co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy, w odniesieniu do którego należy, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 31 niniejszego wyroku, zbadać przesłankę dotyczącą selektywności.
- 40 W tym względzie należy uściślić, że prawo Unii w dziedzinie pomocy państwa co do zasady nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie zdecydowały się na wybór progresywnych stawek opodatkowania mających na celu uwzględnienie zdolności podatkowej podatników. Okoliczność, że zastosowanie opodatkowania progresywnego jest w praktyce bardziej powszechne w dziedzinie opodatkowania osób fizycznych, nie oznacza, że zakazane jest korzystanie z tego opodatkowania również w celu uwzględnienia zdolności podatkowej osób prawnych, w szczególności przedsiębiorstw.
- 41 Prawo Unii nie stoi zatem na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie progresywne opierało się na przychodzie również w przypadku, gdy nie ma ono na celu wyrównania negatywnych skutków, które mogłyby wynikać z działalności opodatkowanej. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, kwota przychodu stanowi bowiem co do zasady neutralne kryterium rozróżnienia i jednocześnie istotny wskaźnik zdolności płatniczej podatników (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarorszag, C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 50; Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 70). Z żadnego przepisu ani z żadnej zasady prawa Unii, w tym w dziedzinie pomocy państwa, nie wynika, by stosowanie progresywnych stawek było zastrzeżone wyłącznie do opodatkowania zysków. Ponadto, podobnie jak w przypadku przychodów, sam zysk jest jedynie względnym wskaźnikiem zdolności płatniczej. Okoliczność, że stanowi on, jak uważa Komisja, bardziej istotny lub dokładniejszy wskaźnik niż przychód, jest bez znaczenia w dziedzinie pomocy państwa, ponieważ prawo Unii w tej dziedzinie dotyczy jedynie zniesienia korzyści selektywnych, z których mogłyby korzystać niektóre przedsiębiorstwa ze szkodą dla innych, znajdujących się w porównywalnej sytuacji. To samo dotyczy istnienia ewentualnej sytuacji podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, związanej z kumulacją opodatkowania przychodu i opodatkowania zysków.
- 42 Z powyższego wynika, że konstytutywne cechy podatku, do którego należą progresywne stawki podatkowe, stanowią co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy dla celów analizy przesłanki selektywności. Niemniej jednak nie jest wykluczone, że cechy te mogą w niektórych przypadkach ujawnić element oczywiście dyskryminujący, czego wykazanie należy jednak do Komisji.

- 43 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), nie podważa powyższych rozważań. Przeciwnie, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 40–45 opinii, w sprawie, w której zapadł ten wyrok, system podatkowy został ukształtowany zgodnie z oczywiście dyskryminującymi parametrami, mającymi na celu obejście prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa. Wynikało to w tej sprawie z wyboru kryteriów opodatkowania sprzyjających niektórym spółkom „offshore”, które były niespójne w świetle wskazanego przez prawodawcę celu polegającego na ustanowieniu ogólnego opodatkowania obciążającego wszystkie przedsiębiorstwa.
- 44 W niniejszej sprawie, jak wynika z pkt 3–5 niniejszego wyroku, w drodze spornego środka podatkowego polski ustawodawca wprowadził podatek od sprzedaży detalicznej oparty na miesięcznych przychodach osiągniętych w związku z tą działalnością, który – wbrew temu, co utrzymuje Komisja – ma charakter podatku bezpośredniego. Stawka tego podatku jest zerowa do 17 mln PLN (około 3 750 000 EUR), a następnie wynosi 0,8% między 17 mln a 170 mln PLN (około 37 500 000 EUR) i 1,4% powyżej tej ostatniej kwoty. Komisja nie wykazała, że ten progresywny charakter stawek, przyjęty przez polskiego ustawodawcę przy skorzystaniu z uprawnień dyskrecjonalnych przysługujących mu w ramach jego autonomii podatkowej, został pomyślany w sposób oczywiście dyskryminujący w celu obejścia wymogów wynikających z prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa. W tych okolicznościach progresywny charakter stawek spornego środka podatkowego powinien być postrzegany jako nieodłącznie związany z systemem odniesienia lub z „normalnym” systemem podatkowym, w świetle którego należy oceniać istnienie w niniejszej sprawie selektywnej korzyści.
- 45 Sąd nie naruszył zatem prawa, orzekając w pkt 63–67 zaskarżonego wyroku, że uznając, iż progresywna skala spornego środka podatkowego nie była częścią systemu odniesienia, w świetle którego należało ocenić selektywny charakter tego środka, Komisja błędnie oparła się na niekompletnym i fikcyjnym systemie odniesienia. Wynika z tego, że część pierwszą zarzutu pierwszego należy oddalić jako bezzasadną.
- 46 Jako że błąd popełniony przy określaniu systemu odniesienia w sposób konieczny powoduje wadliwość całej analizy przesłanki dotyczącej selektywności [zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 107], nie ma potrzeby orzekania w przedmiocie drugiej i trzeciej części zarzutu pierwszego.
- 47 Z powyższego wynika, że zarzut pierwszy odwołania należy oddalić w całości jako bezzasadny.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego naruszenia art. 108 ust. 2 TFUE i art. 13 rozporządzenia 2015/1589

- 48 W zarzucie drugim Komisja podnosi, że stwierdzając nieważność decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, w tym nakazu zawieszenia, Sąd naruszył art. 108 ust. 2 TFUE i art. 13 rozporządzenia 2015/1589. Dokładniej rzecz ujmując, Komisja twierdzi, po pierwsze, że Sąd niesłusznie przeprowadził w odniesieniu do tej decyzji kontrolę o takim samym natężeniu jak ta, którą przeprowadził w odniesieniu do decyzji negatywnej, podczas gdy powinien był poprzestać na przeprowadzeniu kontroli oczywistego błędu w ocenie, który nie miał miejsca w niniejszej sprawie. Po drugie, zarzuca ona Sądowi, że stwierdził nieważność nakazu zawieszenia wydanego przez Komisję na podstawie art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 w konsekwencji stwierdzenia nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego ze względu na to, że był on nierozzerwalnie związany z tą decyzją, podczas gdy stanowi on odrębną od niej decyzję, której zgodność z prawem należy oceniać w sposób autonomiczny.
- 49 Rzeczpospolita Polska i Węgry kwestionują tę argumentację.

- 50 Należy przypomnieć, że Komisja jest zobowiązana do wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego, jeżeli po przeprowadzeniu badania wstępnego, o którym mowa w art. 4 rozporządzenia 2015/1589, nie była w stanie nabrać przekonania, że zgłoszony środek jest zgodny z rynkiem wewnętrznym. Ma to miejsce również wówczas, gdy Komisja ma w dalszym ciągu wątpliwości co do samej kwalifikacji tego środka jako „pomocy” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 10 maja 2005 r., *Włochy/Komisja*, C-400/99, EU:C:2005:275, pkt 47; z dnia 21 lipca 2011 r., *Alcoa Trasformazioni/Komisja*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, pkt 60; z dnia 24 stycznia 2013 r., *3F/Komisja*, C-646/11 P, nieopublikowany, EU:C:2013:36, pkt 27).
- 51 Ponadto zgodnie z art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 Komisja może, po umożliwieniu zainteresowanemu państwu członkowskiemu przedstawienia uwag, nakazać mu zawieszenie wszelkiej pomocy niezgodnej z prawem do momentu podjęcia przez Komisję ostatecznej decyzji w sprawie zgodności tej pomocy z rynkiem wewnętrznym. Taka decyzja nakazowa jest odrębna od decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego i może zostać wydana zarówno jednocześnie z nią, jak i w późniejszym czasie (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 2001 r., *Włochy/Komisja*, C-400/99, EU:C:2001:528, pkt 47; z dnia 4 czerwca 2020 r., *Węgry/Komisja*, C-456/18 P, EU:C:2020:421, pkt 35).
- 52 Biorąc pod uwagę zasady przypomniane w pkt 50 niniejszego wyroku, sprawowana przez sąd Unii kontrola zgodności z prawem decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, w sytuacji gdy skarżąca kwestionuje dokonaną przez Komisję ocenę w przedmiocie uznania spornego środka za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jest ograniczona do zweryfikowania kwestii, czy instytucja ta nie popełniła oczywistego błędu w ocenie na etapie badania wstępnego przewidzianego w art. 4 rozporządzenia 2015/1589 (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 lipca 2011 r., *Alcoa Trasformazioni/Komisja*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, pkt 61; z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 78). To samo dotyczy kontroli zgodności z prawem nakazu zawieszenia wydanego na podstawie art. 13 ust. 1 tego rozporządzenia ze względu na tymczasowy charakter zakwalifikowania środka przyjętego na tym etapie przez Komisję jako pomocy państwa.
- 53 Należy jednak wyjaśnić, że biorąc pod uwagę skutki prawne wszczęcia postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w zakresie dotyczącym środków traktowanych jako nowa pomoc, które to skutki wiążą się z obowiązkiem natychmiastowego zawieszenia wprowadzania ich w życie, w sytuacji gdy zainteresowane państwo członkowskie twierdzi, że środki te nie stanowią pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, Komisja powinna zbadać w wystarczający sposób tę kwestię na podstawie informacji dostarczonych jej na tym etapie postępowania przez państwo członkowskie, nawet jeśli to badanie nie doprowadzi do ostatecznej oceny (wyrok z dnia 10 maja 2005 r., *Włochy/Komisja*, C-400/99, EU:C:2005:275, pkt 48). A zatem, jeżeli z uwagi na informacje udostępnione Komisji w chwili wszczęcia postępowania okazuje się, że już na tym etapie należało w sposób oczywisty odrzucić kwalifikację spornego środka jako nowej pomocy, należy stwierdzić nieważność decyzji o wszczęciu postępowania w odniesieniu do tego środka.
- 54 W niniejszej sprawie Sąd orzekł w istocie w pkt 108 zaskarżonego wyroku, że Komisja oparła tymczasowe zakwalifikowanie spornego środka podatkowego jako nowej pomocy na oczywiście błędnej analizie. Ścisłej rzecz ujmując, zarzucił on Komisji, że oparła się głównie na założeniu, zgodnie z którym wprowadzenie podatku od przychodów o progresywnej stawce stanowiło co do zasady pomoc państwa, podczas gdy Komisja powinna była przeprowadzić szczegółową analizę w celu uzasadnienia zaistnienia w jej ocenie uzasadnionych wątpliwości co do samej kwalifikacji spornego środka podatkowego, biorąc pod uwagę posiadane dowody. Sąd doszedł w związku z tym do wniosku, że należało stwierdzić nieważność decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, a także towarzyszącego jej nakazu zawieszenia.

- 55 Orzekając w ten sposób, po przypomnieniu zasad zawartych w pkt 52 niniejszego wyroku, Sąd prawidłowo ograniczył się do dokonania kontroli wstępnej kwalifikacji jako pomocy państwa przyjętej przez Komisję w decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego pod kątem oczywistego błędu w ocenie. Z pkt 108 zaskarżonego wyroku wynika bowiem, że to brak szczegółowych dowodów potwierdzających istnienie w niniejszym przypadku uzasadnionych wątpliwości Komisji co do uznania spornego środka podatkowego za pomoc państwa uzasadnia stwierdzenie przez Sąd nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, a nie, w każdym razie, powtórzenie powodów, dla których wcześniej orzekł on, że należy stwierdzić nieważność decyzji negatywnej, do których odniósł się on jedynie w sposób incydentalny.
- 56 Ponadto wbrew temu, co twierdzi Komisja, Sąd nie stwierdził nieważności decyzji nakazującej zawieszenie spornego środka podatkowego jedynie w konsekwencji stwierdzenia nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. W pkt 109 zaskarżonego wyroku Sąd orzekł jedynie, że względy uzasadniające stwierdzenie nieważności tej ostatniej z wskazanych decyzji, oparte na oczywistym błędzie w ocenie popełnionym przez Komisję w odniesieniu do tymczasowego zakwalifikowania spornego środka podatkowego jako pomocy państwa, uzasadniają w niniejszej sprawie także stwierdzenie nieważności decyzji nakazującej zawieszenie tego środka, której wydanie również było uzależnione od takiej tymczasowej kwalifikacji.
- 57 W tych okolicznościach zarzut drugi odwołania należy oddalić w całości jako bezzasadny.
- 58 Z całości powyższych rozważań wynika, że odwołanie należy oddalić w całości.

W przedmiocie kosztów

- 59 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Rzeczpospolita Polska wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.
- 60 Artykuł 184 § 4 regulaminu postępowania przed Trybunałem przewiduje, że jeżeli interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, bierze udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym lub ustnym, Trybunał może zdecydować, że pokrywa on własne koszty. W niniejszej sprawie Węgry, występujące jako interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, brały udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym i ustnym, lecz nie wniosły o obciążenie Komisji kosztami postępowania. W tych okolicznościach należy orzec, że państwo to pokrywa własne koszty poniesione w związku z postępowaniem odwoławczym [zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 113, 114].

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Odwołanie zostaje oddalone.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**
- 3) **Węgry pokrywają własne koszty.**

Lenaerts	Silva de Lapuerta	Bonichot
Arabadjiev	Regan	Kumin
Wahl	Safjan	Šváby
Rodin	Biltgen	Jürimäe
Lycourgos	Xuereb	Jääskinen

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 16 marca 2021 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes wielkiej izby
K. Lenaerts