



## Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (nionde avdelningen i utökad sammansättning)

den 16 maj 2019\*

”Statligt stöd – Polsk skatt för detaljhandelssektorn – Progressiv skatt på omsättningen – Beslut om att inleda det formella granskningsförfarandet – Det slutliga beslutet att beteckna åtgärden som statligt stöd oförenligt med den inre marknaden – Begreppet statligt stöd – Villkor för selektivitet”

I de förenade målen T-836/16 och T-624/17,

**Republiken Polen**, företrädd av B. Majczyna, M. Rzotkiewicz och A. Kramarczyk-Szaładzińska, samtliga i egenskap av ombud,

sökande,

med stöd av

**Ungern**, företrädd i mål T-836/16 av M. Fehér, G. Koós och E. Tóth och i mål T-624/17 av M. Fehér och G. Koós, samtliga i egenskap av ombud,

intervenient,

mot

**Europeiska kommissionen**, företrädd av K. Herrmann och P.-J. Loewenthal, båda i egenskap av ombud,

svarande,

angående yrkanden grundade på artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av dels kommissionens beslut C(2016) 5596 final av den 19 september 2016, Statligt stöd SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) – Polen – Polsk skatt för detaljhandelssektorn, vilket inledde den formella granskning som anges i artikel 108.2 FEUF av denna åtgärd, dels kommissionens beslut (EU) 2018/160 av den 30 juni 2017 om det statliga stöd SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Polen har beviljat för skatt för detaljhandelssektorn (EUT L 29, 2018, s. 38), vilket avslutade nämnda förfarande och enligt vilket åtgärden utgör ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden och som vidtagits på olagligt sätt,

meddelar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen i utökad sammansättning),

sammansatt av S. Gervasoni, ordförande, samt domarna L. Madise (referent), R. da Silva Passos, K. Kowalik-Bańczyk och C. Mac Eochaidh,

justitiesekreterare: handläggaren F. Oller,

\* Rättegångsspråk: polska.

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 26 september 2018,

följande

## Dom

### Bakgrund till tvisten

- 1 I början av år 2016 ämnade den polska regeringen införa en ny skatt inom detaljhandelssektorn. Trots att ett visst antal aspekter av denna skatt skulle underkastas olika samråd var den princip man fastställt en progressiv skatt som grundade sig på omsättningen.
- 2 Informerad om lagförslaget översände Europeiska kommissionen till de polska myndigheterna framställningar om uppgifter och förklarade följande med hänvisning till den ståndpunkt den intagit i juli 2015 angående en ändring av inspektionsavgiften inom livsmedelsförsäljningskedjan i Ungern, som också tillämpade progressiv beskattning av omsättningen:  
  
”De progressiva skattesatser som företagen betalar på omsättningen är i själva verket kopplade till företagets storlek och inte till dess lönsamhet eller dess betalningsförmåga. De innebär en diskriminering mellan företag och kan orsaka allvarliga marknadsstörningar. Eftersom de medför en ojämlikhet i fråga om behandlingen av företag har de setts som selektiva. Även om alla de hänsyn som anges i artikel 107.1 FEUF har beaktats [ger dessa skattesatser upphov till statligt stöd i den mening som avses i denna artikel].”
- 3 Den 6 juli 2016 antog Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Republiken Polens parlament) lagen om skatt för detaljhandelssektorn, vars grundläggande drag till sist kom att utgöras av följande: Den sektor som berörs är detaljhandelsförsäljning till fysiska personer. De skattskyldiga är samtliga detaljister oberoende av rättslig ställning. Beskattningsunderlaget utgörs av den månatliga omsättning som överstiger 17 miljoner polska zloty (PLN), det vill säga cirka 4 miljoner euro. Skattesatserna är 0,8 procent för den månatliga omsättningen i intervallet mellan 17 och 170 miljoner PLN och 1,4 procent för den månatliga omsättningen i det skikt som överstiger detta belopp. Denna lag trädde i kraft den 1 september 2016.
- 4 Efter en dialog mellan de polska myndigheterna och kommissionen inledde den sistnämnda genom beslut av den 19 september 2016 om det statliga stödet SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) (nedan kallat beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet) det förfarande som anges i artikel 108.2 FEUF med avseende på den berörda åtgärden. Genom detta beslut förelade kommissionen berörda parter att lämna synpunkter men ålade också på grundval av artikel 13.1 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 [FEUF] (EUT L 248, 2015, s. 9), de polska myndigheterna att omedelbart avbryta ”tillämpningen av progressiv beskattning till dess att kommissionen har fattat ett beslut om dennas förenlighet med den inre marknaden”.
- 5 De polska myndigheterna, som också avbröt tillämpningen av den berörda åtgärden under hela förfarandet, bestred att åtgärden kunde betecknas som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 6 Den polska regeringen ansökte också, parallellt med de fortsatta diskussionerna med kommissionen, om att tribunalen skulle ogiltigförklara beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet (mål T-836/16).

- 7 Kommissionen avslutade förfarandet genom beslut (EU) 2018/160 av den 30 juni 2017 om det statliga stöd SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Polen har beviljat för skatt för detaljhandelssektorn (EUT L 29, 2018, s. 38) (nedan kallat det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet). Kommissionen angav där att den berörda åtgärden utgjorde ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden och att den hade vidtagits på olagligt sätt. Kommissionen förklarade att de polska myndigheterna slutgiltigt skulle inställa alla de betalningar som avbrutits i kraft av beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet. Eftersom den berörda åtgärden inte hade verkställts i praktiken fann kommissionen att det inte behövdes någon återbetalning av stöd som utbetalats till mottagare.
- 8 Den polska regeringen har också begärt att tribunalen ska ogiltigförklara det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet (mål T-624/17).
- 9 I beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, och i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet (nedan gemensamt kallade de angripna besluten), motiverade kommissionen, med en kompletterad argumentering i fråga om vissa aspekter i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, kvalificeringen av den berörda åtgärden som statligt stöd med avseende på definitionen i artikel 107.1 FEUF i huvudsak enligt följande.
- 10 Vad gäller frågan huruvida den berörda åtgärden kan tillskrivas staten och frågan om dess finansiering med statliga medel fann kommissionen först och främst att vissa av de berörda företagen, nämligen de med låg omsättning, gynnades av lagen om skatt inom detaljhandelssektorn genom en fördelaktig behandling i beskattningshänseende i förhållande till andra företag som var skyldiga att betala denna skatt och att staten genom att avstå från skattemedel som den hade uppburit om alla företag hade beskattats med samma faktiska genomsnittliga skattesats överförde statliga medel till gynnade företag.
- 11 Vad avser förekomsten av en fördel har kommissionen framhållit att åtgärder som lättar de pålagor som normalt belastar företagen, liksom konkreta förmåner, medför en fördel. I det aktuella fallet skulle genomsnittliga nollskattesatser eller lägre skattesatser för företag med låg omsättning i förhållande till de högsta genomsnittliga skattesatserna för företag med en mer betydande omsättning ha gett de förstnämnda en fördel. I det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, tillade kommissionen att de detaljhandelsstrukturer som är uppbyggda med franchisetagare var gynnade i förhållande till detaljhandelsstrukturer enligt en holdingbolagsmodell, eftersom omsättningen var fördelad på lika många delar som franchisetagare i det förstnämnda fallet samtidigt som den var samlad i fråga om de senare.
- 12 Vad gäller omständigheten att den fördel som konstaterats gynnar vissa företag (selektivitetskriteriet) har kommissionen förklarat att bedömningen i fråga om skattefördel måste utföras i flera steg. För det första måste man fastställa vad som är referensskattesystemet och därefter se om den berörda åtgärden utgör ett undantag från detta system, då den gör åtskillnad mellan företag som mot bakgrund av systemets inneboende mål befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende, och slutligen, om så är fallet, måste man fastställa om detta undantag är motiverat av referensskattesystemets art eller generella utformning. Ett nekande svar i det andra steget eller, i förekommande fall, ett jakande svar i det tredje steget skulle göra det möjligt att avfärda förekomsten av en selektiv fördel för vissa företag, medan ett jakande svar i det andra steget och ett nekande svar i det tredje steget däremot skulle göra det möjligt att sluta sig till att det är fråga om en selektiv fördel.
- 13 I det aktuella fallet ansåg kommissionen för det första att referenssystemet var skatten på omsättning i detaljhandelssektorn, inbegripet företag med en omsättning som understiger 17 miljoner PLN, dock utan att den progressiva beskattningsstrukturen ingår i detta (skattesatser på 0 procent, – inom det skattefria omsättningsintervallet – på 0,8 procent och på 1,4 procent samt därtill knutna intervall i fråga om omsättning).

- 14 Härvid ansåg kommissionen dessutom att beskattningens progressivitet utgjorde ett undantag från det referenssystem som ansågs tillämpa en enhetlig skattesats genom att den inte endast medförde marginalskattesatser utan också olika genomsnittliga skattesatser mellan företag. I det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, gav kommissionen ett konkret exempel på beskattningen av tre företag som bedriver detaljhandelsförsäljning, av vilka det första har en månatlig omsättning om 10 miljoner PLN, det andra en omsättning om 100 miljoner PLN och det tredje en omsättning om 750 miljoner PLN. Den genomsnittliga skattesatsen för det första företaget blir 0 procent, för det andra 0,664 procent och för det tredje 1,246 procent.
- 15 Kommissionen fann slutligen att det undantag från referenssystemet som beskattningens progressivitet utgjorde inte var motiverat av systemets art eller generella utformning. I beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, angav kommissionen att sektoriella mål, såsom regionalpolitik, miljöpolitik eller industripolitik, inte kunde beaktas i detta sammanhang. Eftersom de polska myndigheterna har redovisat att det föreligger ett fördelningspolitiskt mål med den progressiva beskattningen, motiverat av att företag med en betydande omsättning kan gynnas av stordriftsfördelar, bättre leveransvillkor eller en skatteplanering som är omöjlig för mindre företag förklarade kommissionen att ett sådant fördelningspolitiskt mål inte var förenligt med skatt på omsättningen, vilket endast skulle drabba företagen i förhållande till verksamhetsvolym, men inte i förhållande till deras pålagor, deras lönsamhet, deras skatteförmåga eller anläggningar, vilka, enligt de polska myndigheterna, endast de stora företagen skulle kunna komma i åtnjutande av. Kommissionen ansåg att en progressiv skatt på omsättningen skulle kunna vara motiverad för att kompensera eller motverka uppkomsten av vissa negativa effekter som kan orsakas av den avsedda verksamheten (negativa externa effekter), av en omfattning som är större ju större omsättningen är, men att någon sådan situation inte skulle ha påvisats i det aktuella fallet.
- 16 Kommissionen angav dessutom att den berörda åtgärden skulle snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna. Kommissionen framhöll bland annat att detaljhandelssektorn i Polen var öppen för konkurrens, att företag från andra medlemsstater deltog på marknaden samt att de företag som skulle komma i åtnjutande av de lägsta skattesatserna därmed skulle få ett driftstöd. Då de polska myndigheterna hade förklarat att progressiviteten i beskattningen gjorde det möjligt för småföretag att fortsätta sin verksamhet vid sidan av storföretagen såg kommissionen detta som ett bevis på att myndigheterna försökte påverka konkurrensstrukturen på marknaden.

### **Förfarandet och parternas yrkanden**

- 17 Republiken Polen väckte den 30 november 2016 talan om ogiltigförklaring av beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet (mål T-836/16).
- 18 Kommissionen inkom med svaromål den 21 februari 2017.
- 19 Den 17 mars 2017 begärde Ungern att få intervensera till stöd för Republiken Polen. Ordföranden på tribunalens nionde avdelning beviljade denna begäran genom beslut av den 27 april 2017.
- 20 Republiken Polen, Ungern och kommissionen inkom med sina interventionsinlagor samt dupliker den 11 maj, den 19 juni respektive den 2 augusti 2017.
- 21 Republiken Polen väckte den 13 september 2017 talan om ogiltigförklaring av det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, (mål T-624/17).
- 22 Republiken Polen och kommissionen avgav var och en sina yttranden över Ungerns interventionsinlaga i mål T-836/16 den 20 oktober 2017.

- 23 Genom en motiverad skrivelse av den 21 november 2017 begärde Republiken Polen att muntlig förhandling skulle hållas i mål T-836/16.
- 24 Kommissionen inkom med sitt svaromål i mål T-624/17 den 29 november 2017.
- 25 Den 30 november 2017 begärde kommissionen att målen T-836/16 och T-624/17 skulle förenas i fråga om den muntliga delen av förfarandet.
- 26 Den 15 december 2017 ansökte Ungern om att få intervensera till stöd för Republiken Polen i mål T-624/17. Ordföranden på tribunalens nionde avdelning beviljade denna begäran genom beslut av den 12 januari 2018.
- 27 Den 20 februari 2018 ingav Ungern interventionsinlagan i mål T-624/17. Republiken Polen och kommissionen ingav sina yttranden över denna den 9 respektive den 19 april 2018.
- 28 Genom en motiverad skrivelse av den 15 maj 2018 begärde Republiken Polen att muntlig förhandling skulle hållas i mål T-624/17.
- 29 På grundval av referentens rapport beslutade tribunalen att inleda det muntliga förfarandet i målen T-836/16 och T-624/17. Tribunalen beslutade också att ställa en fråga till parterna i avsikt att få svar under denna del av förfarandet.
- 30 På förslag av nionde avdelningen beslutade tribunalen, med tillämpning av artikel 28 i tribunalens rättegångsregler, att hänskjuta målet till samma avdelning i utökad sammansättning.
- 31 Genom beslut av tribunalen av den 4 juli 2018 förenades målen T-836/16 och T-624/17 i fråga om den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68.2 i rättegångsreglerna.
- 32 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 26 september 2018. Ordföranden på tribunalens nionde avdelning beslutade vid detta sammanträde, sedan parterna hörts, att målen skulle förenas även vad gäller det avgörande genom vilket målen avgörs slutligt.
- 33 I mål T-836/16 har Republiken Polen yrkat att tribunalen ska
- ogiltigförklara beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet,
  - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 34 I mål T-624/17 har Republiken Polen yrkat att tribunalen ska
- ogiltigförklara det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet,
  - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 35 I målen T-836/16 och T-624/17 har kommissionen yrkat att tribunalen ska
- ogilla talan, och
  - förplikta Republiken Polen att ersätta rättegångskostnaderna.
- 36 I målen T-836/16 och T-624/17 har Ungern yrkat att talan ska bifallas.

- 37 I mål T-836/16 har Ungern dessutom yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta de rättegångskostnader som den ungerska regeringen har haft.

### Rättslig bedömning

- 38 I mål T-836/16 har den polska regeringen åberopat fyra grunder avseende beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, varvid den första grunden avser felaktig rättslig kategorisering av den berörda åtgärden som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, den andra och den tredje grunden avser ett åsidosättande av artikel 13.1 i förordning 2015/1589 respektive av proportionalitetsprincipen på grund av föreläggandet att omedelbart avbryta ”tillämpningen av progressiv beskattning till dess att kommissionen har fattat ett beslut om dennas förenlighet med den inre marknaden” och den fjärde grunden avser en felaktig och otillräcklig motivering.
- 39 I mål T-624/17 har den polska regeringen åberopat två grunder avseende det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, nämligen en som avser felaktig rättslig kategorisering av den berörda åtgärden som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF samt en som avser en felaktig och otillräcklig motivering.
- 40 I förevarande mål finner tribunalen det lämpligt att inledningsvis pröva de grunder som vilar på förekomsten i de angripna besluten av en felaktig rättslig kategorisering av den berörda åtgärden som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 41 Den polska regeringen anser att kommissionen med orätt funnit att skatten för detaljhandelssektorn utgjorde en selektiv åtgärd till förmån för vissa företag på grund av progressiviteten i de skattesatser som tillämpas på omsättningen. Regeringen har anfört att det tvärtom är fråga om en generell, icke selektiv åtgärd eller en åtgärd som eventuellt vid första påseende skulle kunna betraktas som selektiv men som, då den är motiverad av det berörda skattesystemets karaktär och allmänna struktur, slutligen inte är selektiv.
- 42 Enligt vad den polska regeringen framfört inom ramen för sin inledande argumentation kan inte en skatt för detaljhandelssektorn på förhand betraktas som selektiv, eftersom dess struktur, vilken enligt kommissionen skulle vara grunden för dess selektiva karaktär, inte avviker från det referenssystem som den ingår i, då den utgör en beståndsdel inom detta system. Den polska regeringen hävdar på ett mer konkret plan följande:
- 43 Progressiviteten i skattesatserna för detaljhandelssektorn, vilken kommissionen betraktar som en selektiv fördel för vissa företag, skulle tvärtom utgöra en integrerad del av det referenssystem där denna skatt ingår med sina utmärkande egenskaper i form av underlag, skattebärare, avgörande faktor och skattesatsernas struktur. Progressiviteten i skattesatserna kan således inte anses skapa ett undantag från referenssystemet. Kommissionen har på ett felaktigt sätt begränsat referenssystemet till den berörda skatten utan dess struktur med skattesatser, vilket lett till den besynnerliga situationen att det referensskattesystem som den pekat på inte skulle inrymma en ”normal” skattesats i förhållande till vilken man skulle kunna bedöma om en selektiv fördel förekommer, så som framgår av skälen 26 och 51 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, samt av skälen 47 och 49 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet. Kommissionen begränsade sig till att hävda att det bara borde finnas en enda skattesats, vilken i förekommande fall av de polska myndigheterna skulle kunna fastställas till en högsta marginalsattesats om 1,4 procent eller som den högsta genomsnittliga effektiva skattesats som konstaterats för de beskattningsbara företagen.

- 44 Skattesatser, inbegripet skattesatser i en progressiv skatteskala, förekommer nödvändigtvis i fråga om alla skatter, så som för övrigt kommissionen har angett i punkt 134 i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd enligt artikel 107.1 [FEUF] (EUT C 262, 2016, s. 1, nedan kallat tillkännagivandet om begreppet statligt stöd). Genom att vilja ålägga en enhetlig sats för en viss skatt har kommissionen dessutom inkräktat på medlemsstaternas beskattningsrätt.
- 45 Den polska regeringen framhåller att den berörda progressiva skatteskalan i det aktuella fallet är tydlig och klar och att skattesatserna har satts relativt lågt, då den högre skattesatsen på 1,4 procent endast är 1,75 gånger högre än den första skattesatsen på 0,8 procent. Det skulle inte föreligga någon tröskeleffekt eftersom alla berörda företag oavsett omsättning skulle omfattas av skattebefrielse för sin månatliga omsättning upp till 17 miljoner PLN, en skattesats på 0,8 procent för den del av den månatliga omsättningen som befinner sig mellan 17 och 170 miljoner PLN och en skattesats på 1,4 procent för den del av den månatliga omsättningen som överstiger 170 miljoner PLN. Denna ordning skulle inte vara diskriminerande och inte heller godtycklig samt inte heller utgöra något undantag. Den polska regeringen anser också att strukturen på skatten för detaljhandelssektorn inte kan likställas med den fullständiga befrielse från skatt som offshorebolagen i Gibraltar åtnjöt och som prövats i dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), vilken stod i strid med syftet med de berörda skatterna att låta samtliga företag omfattas av ett generellt skattesystem, men att denna struktur liknar de begränsningsmekanismer avseende samtliga företag vid 15 procent av vinsten för dessa skatter, vilka enligt nämnda dom inte medförde några selektiva fördelar.
- 46 Den polska regeringen har anfört att skatten för detaljhandelssektorn så som denna utformats uppfyller det dubbla syftet att ge staten skatteintäkter samtidigt som man i fördelningspolitiskt syfte fördelar skattebördan rättvist mellan de beskattningsbara företagen efter deras skatteförmåga, vilket är en aspekt som också avser att säkra skatteintäkterna. I motsats till vad kommissionen hävdade i skäl 29 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, samt i skäl 49 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, inskränker sig syftet med denna skatt inte till att uppbära skatteintäkter eller ens till att ”beskatta omsättningen för alla näringsidkare i detaljhandelsledet”. Detta bekräftar att skattesatserna och dithörande trösklar i fråga om beskattningen ingår i referenssystemet. Om valet av uppbyggnad inom detaljhandelskedjorna faktiskt kan inverka på nivån av den skatt som dessa ska betala, står det för övrigt var och en fritt att välja den mest fördelaktiga uppbyggnadsstrukturen med tanke på detta, bland annat att tillgripa franchising. Groupe Carrefour tillämpar, liksom andra stora utländska livsmedelskedjor, i stor utsträckning franchising, medan vissa stora integrerade beskattningsbara företag är polskägda.
- 47 Kommissionen har först besvarat dessa argument med inledande synpunkter. Den har erinrat om att den har slagit fast att samtliga företag inom detaljhandelssektorn befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende med avseende på syftet med den berörda skatten och att den progressiva strukturen i dess skattesatser medför en diskriminering mellan dessa företag utifrån deras storlek, vilken inte var berättigad av syftet och inte heller av den karaktär denna skatt har, genom att företag med låg omsättning får en genomsnittlig effektiv nollskattesats eller en skattesats som är lägre än för företag med en mer betydande omsättning. Sålunda skulle nästan samtliga små och medelstora egenföretagare i praktiken ha skattebefriats eller beskattats på hela sin omsättning med en genomsnittlig effektiv skattesats som är lägre än 0,8 procent, samtidigt som detaljister av större format, exempelvis integrerade stormarknadskedjor, skulle ha fått betala en genomsnittlig effektiv skattesats närmare den högsta skattesatsen på 1,4 procent, vilket skulle frånta dem en betydande del av deras vinst. De polska detaljhandelsföretagen skulle generellt sett finnas bland dem som gynnas av systemet medan utländska företag skulle beskattas med en högre genomsnittlig skattesats. Kommissionen framhåller att enligt olika offentliga källor skulle av närmare 200 000 butiker eller företag inom detaljhandelssektorn endast ett hundratal ha varit skyldiga att betala skatten i september 2016, vilken förväntades uppgå till sammantaget 114 miljoner PLN, varav närmare 80 miljoner skulle betalas av de tio största företagen. Endast tolv företag skulle ha nått upp till

beskattningsintervallet 1,4 procent. Olika politiska uttalanden i Polen har dessutom tydligt angett att skatten syftade till att återställa balanserade konkurrensvillkor mellan småföretagen och de internationella detaljhandelskedjorna. För övrigt skulle en detaljhandelskedja som bygger på franchising knappast, eller inte alls, beskattas, medan en detaljhandelskedja enligt en holdingbolagsmodell med samma omsättning skulle beskattas högre. Kommissionen har här exemplifierat med Groupe Carrefour, som delvis är uppbyggd enligt en holdingbolagsmodell och som för denna del skulle beskattas med en genomsnittlig skattesats på 1,2 procent, medan den polska detaljhandelskedjan Lewiatan, som tillämpar franchising och själv är uppdelad i sexton bolag med en total omsättning som är högre än Carrefours, skulle beskattas med en genomsnittlig skattesats nära noll. Även om utländska detaljhandelskedjor, som Groupe Carrefour, också tillämpar franchising skulle de franchisetagare som gynnas av den berörda skatteåtgärden just vara polska närbutiker. Kommissionen framhöll emellertid vid den muntliga förhandlingen att de angripna besluten vad avser påvisandet av selektivitet i fråga om de fördelar som den progressiva uppbyggnaden av skattesatserna medför för detaljhandelssektorn inte grundade sig på någon diskriminering utifrån de beskattningsbara företagens nationalitet.

- 48 Kommissionen har med hänvisning till domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732) tillagt att det för att bedöma om en skatteåtgärd selektivt gynnar vissa företag inte är tillräckligt att granska om det finns ett undantag från de bestämmelser i referenssystemet som den berörda medlemsstaten fastställt, utan att man också måste kontrollera om gränserna och strukturen i referenssystemet har fastställts på enhetligt och konsekvent sätt eller, tvärtom, på ett uppenbart godtyckligt eller partiskt sätt för att gynna berörda företag, vilket är fallet i detta mål. Kommissionen har framhållit att domstolen i nämnda dom slog fast att den selektiva fördel som vissa bolag åtnjuter var resultatet av själva konstruktionen av den berörda skatten. Domen av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981) bekräftade detta resonemang.
- 49 Kommissionen anser även att om den polska regeringen motiverar den berörda skatteåtgärden med nödvändigheten av ta hänsyn till företagets skatteförmåga är ett beskattningsunderlag som utgörs av omsättningen inte relevant för detta, eftersom en betydande omsättning även skulle kunna föreligga vid förlustbringande verksamhet, och omvänt. Att ett företag är stort innebär inte att det har en betydande skatteförmåga. Önskan att bekämpa skatteoptimering och skatteundandragande, vilket också åberopats av den polska regeringen, är heller inte relevant, eftersom risken för undandragande av beskattningsunderlag endast föreligger inom ramen för skatter på vinsten.
- 50 Kommissionen har förklarat att den vid sin bedömning inte har ifrågasatt medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor. Republiken Polen skulle bibehålla sin suveränitet på området med förbehåll för att bestämmelserna i EU-fördraget måste följas i fråga om statligt stöd.
- 51 Vad avser fastställandet av referenssystemet anför kommissionen att man för att fastställa att en fördelaktig skatteåtgärd är selektiv måste fastställa vilket detta system är, så som det är uppbyggt av konsekventa bestämmelser som generellt tillämpas med utgångspunkt i kriterier som är tillämpliga på samtliga företag som faller under dess tillämpningsområde, så som detta fastställts genom sitt syfte, och sedan påvisa att den berörda åtgärden utgör ett undantag från detta system genom att den inför en åtskillnad mellan de företag som med avseende på syftet i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Eftersom föremålet för skatten i förevarande mål är omsättningen inom detaljhandeln och de beskattningsbara företagen är detaljisterna, befinner sig, mot bakgrund av syftet med denna skatt, samtliga detaljister oberoende av storlek i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende. Referenssystemet är sålunda beskattningen av omsättningen inom detaljhandeln.
- 52 Liksom i det mål som gett upphov till domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), skulle dock referenssystemet så som detta redovisats av den polska regeringen avsiktligt vara selektivt utformat utan att detta skulle kunna motiveras med



syftet med skatten, som skulle vara att generera skatteintäkter för staten. Kommissionen har noterat att samma skattesatser och samma intervall tillämpas på samtliga företag som bedriver detaljhandelsförsäljning, men trots detta skulle de lokala detaljisterna gynnas av en genomsnittlig effektiv skattesats på noll procent eller en skattesats som är mycket lägre än den som tillämpas på de detaljister som har en stor omsättning. Kommissionen har illustrerat detta med de siffror som redovisas i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, vilka anges i punkt 14 ovan. Syftet med fastställandet av intervallen kan i avsaknad av giltig motivering från de polska myndigheternas sida endast vara att gynna de små detaljisterna och låta de största företagen inom sektorn betala.

- 53 Den polska regeringens argument att progressiviteten i skatten för detaljhandelssektorn skulle vara berättigad genom det dubbla syftet att förse staten med skatteintäkter samtidigt som man på ett rättvist sätt fördelar skattebördan mellan de beskattningsbara företagen enligt deras skatteförmåga, skulle inte ingå i det steg som syftar till att fastställa referensskattesystemet utan i det aktuella fallet i ett berättigande som måste anges efter det att ett undantag från detta system har konstaterats. I alla händelser skulle inte det inneboende syftet med den skatt som ska beaktas vara att generera skatteintäkter, vilket är syftet med vilken skatt som helst, utan att beskatta detaljhandels omsättning, på samma sätt som syftet med en skatt på vinsten är att beskatta vinsten. Som det påpekas i punkt 49 ovan skulle syftet inte heller kunna vara att ta hänsyn till olika detaljhandelsföretags skatteförmåga.
- 54 I motsats till vad den ungerska regeringen har gjort gällande kunde således referenssystemet med rätta i de angripna besluten fastställas som beskattning av den omsättning som genereras inom detaljhandeln, utan progressiv skatteskala, eftersom ingen särskild linjär skattesats har fastställts.
- 55 Tribunalen ska pröva de argument som sammanfattats ovan.
- 56 I artikel 107.1 FEUF anges att ”om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna”.
- 57 Av fast rättspraxis framgår att begreppet stöd enligt artikel 107.1 FEUF är mer allmänt än begreppet subvention, då det omfattar inte bara positiva förmåner, såsom själva subventionerna, utan också statliga interventioner som, i varierande former, minskar de kostnader som normalt ingår i ett företags budget och som därför, utan att vara subventioner i strikt mening, är av samma slag och har samma effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 februari 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité*, 30/59, EU:C:1961:2, sidan 39, dom av den 2 juli 1974, *Italien/kommissionen*, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33, dom av den 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 13, och dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland*, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 71).
- 58 I skattehänseende följer härav att en åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna beviljar vissa företag en nedsättning av skattesatsen som, även om den inte omfattar en överföring av statliga medel, placerar stödmottagarna i en mer gynnsam finansiell situation än andra skattebetalare, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14, dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland*, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72, och dom av den 21 december 2016, *kommissionen/World Duty Free Group m.fl.*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56).

- 59 Vid påvisandet av en fördelaktig behandling i beskattningshänseende för endast vissa företag, med andra ord att den berörda åtgärden klassificeras som selektiv, ska det fastställas huruvida denna åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna vissa företag i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33; se även dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 75 och där angiven rättspraxis).
- 60 Enligt den bedömningsmetod som tillämpats inom rättspraxis krävs det för att beteckna en fördelaktig skatteåtgärd som ”sektiv” i ett första steg att man innan man går vidare fastställer och prövar vad som utgör det tillämpliga allmänna eller ”normala” skattesystemet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57, och dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 88 och där angiven rättspraxis).
- 61 Det är i förhållande till det allmänna eller ”normala” skattesystemet som man i ett andra led ska bedöma och, i förekommande fall, fastställa den eventuella selektiva karaktären hos den fördel som beviljats genom den ifrågavarande skatteåtgärden genom att visa att åtgärden avviker från den allmänna ordningen i det att den medför att näringsidkare behandlas olika i jämförelse med andra näringsidkare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57). Om det däremot framgår att skattefördelen (det vill säga differentieringen) motiveras av det relevanta systemets karaktär och allmänna systematik kan den inte utgöra en selektiv fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42, dom av den 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punkterna 51 och 52, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 52, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 83, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 58 och 60).
- 62 Det framgår av rättspraxis att man med det ”normala” systemets karaktär avser det mål som uppställts för detta, medan man med det ”normala” systemets struktur avser beskattningsreglerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81, och dom av den 7 mars 2012, British Aggregates/kommissionen, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punkt 84). Det bör understrykas att begreppet mål eller karaktär avseende ovannämnda ”normala” skattesystem avser skattesystemets grundläggande eller ledande principer och inte den politik som vid behov kan finansieras med de medel som skattesystemet tillför (såsom i förevarande mål finansiering av åtgärder på familjepolitikens område) och heller inte ändamål som man skulle kunna söka nå genom att införa undantag från detta skattesystem.
- 63 I det aktuella fallet ska tribunalen först fastställa det ”normala” skattesystem i förhållande till vilket en eventuell förekomst av en selektiv fördel i princip måste utrönas.
- 64 I den mån kommissionen i de angripna besluten särskilt hänvisat till dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), bör det framhållas att de tre skatter som de mål som gett upphov till denna dom gällde tillsammans utgjorde det generella skattesystemet för alla bolag etablerade i Gibraltar, medan i det aktuella fallet den åtgärd som av kommissionen kategoriserats som statligt stöd ingår i en särskild sektoriell skatt för detaljhandelsförsäljning av varor

till enskilda. Det ”normala” skattesystemet kan således i alla händelser inte befinna sig utanför denna sektor (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 54-63).

- 65 Det är med rätta som den polska regeringen påpekat att skattesatserna inte får undantas från innehållet i ett skattesystem, så som kommissionen gjort (se skälen 22 och 29 i beslutet om att inleda förfarandet, det första angripna beslutet och skälen 46 och 49 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet). Oberoende av om beskattningen är enhetlig eller progressiv ingår beskattningsnivån – liksom beskattningsunderlaget, den beskattningsgrundande händelsen och de beskattningsbara personerna – i grunddragen inom de tillämpliga bestämmelserna i fråga om beskattning. Som den polska regeringen framhållit har kommissionen själv i punkt 134 i tillkännagivande om begreppet statligt stöd förklarat att ”[v]ad gäller skatter baseras referenssystemet på sådana faktorer som beskattningsunderlaget, de beskattningsbara personerna, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatserna”. När det inte finns en beskattningsnivå som gör det möjligt att fastställa vad som är det ”normala” systemets struktur blir det dessutom omöjligt att granska om det finns ett fördelaktigt undantag för vissa företag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, och dom av den 7 mars 2012, British Aggregates/kommissionen, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punkt 52). Om vissa företag i förekommande fall inom ramen för samma skatt är föremål för andra skattesatser än andra företag, vilket inbegriper olika befrielser från, bör det därför fastställas vad som här är den ”normala” situation som ingår i det ”normala” systemet. Utan ett sådant fastställande kan den metod som anges i punkterna 60 och 61 ovan inte tillämpas.
- 66 Det framgår för övrigt av de angripna besluten och kommissionens svaromål att kommissionen i besluten sökt fastställa en ”normal” ordning med en beskattningsstruktur som man kan hänvisa till. Det framgår bland annat av skälen 26 och 32 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, och av skälen 47, 49 och 54 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, att kommissionen anser att detta system måste vara ett system där detaljisternas omsättning omfattas av en enhetlig (linjär) skattesats från första PLN. Kommissionen har för övrigt beklagat att de polska myndigheterna inte för kommissionen har angett något värde för denna enhetliga skattesats (skäl 26 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, och skäl 47 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet) och har till och med föreslagit att man ska utgå från den högsta skattesatsen på 1,4 procent eller den högsta konstaterade genomsnittliga effektiva skattesatsen för de beskattningsbara företagen (skäl 51 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet). Det måste dock konstateras att det ”normala” system med enhetlig skattesats, till vilket kommissionen hänvisat i vissa punkter i de angripna besluten, är ett hypotetiskt system som inte har kunnat bekräftas. Bedömningen inom metodens andra steg enligt punkterna 60 och 61 ovan av om en skattefördel har selektiv karaktär eller inte måste göras med beaktande av de faktiska egenskaperna i det ”normala” skattesystem i vilket den ingår, vilket fastställts i metodens första steg, och inte utifrån hypoteser som den behöriga myndigheten inte har godtagit.
- 67 Således har kommissionen i de angripna besluten fastställt ett ”normalt” system som antingen är ofullständigt, utan skattesats, eller hypotetiskt, med en enhetlig skattesats, vilket utgör felaktig rättstillämpning.
- 68 Med hänsyn till att den berörda skatten är sektoriell och till att det saknas differentierade skattesatser för vissa företag var, vilket den polska regeringen hävdar, den enda ”normala” ordning som man i det aktuella fallet kunde utgå från just själva skatten för detaljhandelssektorn med sin struktur, med progressiv skatteskala och sina intervall, men, i motsats till vad den polska regeringen gör gällande, inbegripet minskningen av beskattningsunderlaget för omsättningsintervallet 0–17 miljoner PLN, eftersom denna minskning faktiskt ingår i strukturen på beskattningen och verksamheten, trots att den är skattebefriad, ligger inom skattens sektoriella tillämpningsområde.

- 69 Även om kommissionen begått ett fel vid fastställandet av det relevanta "normala" skattesystemet, bör det kontrolleras om den slutsats som den dragit ändå inte skulle kunna berättigas av andra skäl i de angripna besluten, vilka skulle kunna göra det möjligt att fastslå en selektiv fördel för vissa företag.
- 70 Kommissionen har nämligen inte begränsat sig till att anse att den berörda skattens progressivitet avvek från en "normal" ordning, i det aktuella fallet fastställd på ett ofullständigt eller hypotetiskt sätt, utan har även i sak motiverat förekomsten av en selektiv fördel för företag med ringa omsättning genom att stödja sig på domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), vilken gällde ett skattesystem som i sig är diskriminerande vad avser det syfte det ansågs eftersträva, med andra ord vad avser dess karaktär. I det här aktuella fallet har kommissionen ansett att strukturen på skatten för detaljhandelssektorn, med sina progressiva skattesatser och sina olika intervall, stod i strid med det syfte man eftersträvade med denna skatt och därmed diskriminerade mellan företagen inom denna sektor. Det bör således kontrolleras huruvida denna bedömning är välgrundad.
- 71 I skäl 23 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, samt i skäl 46 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, förklarade sålunda kommissionen att "[man även] måste avgöra om gränserna för systemet i fråga har utformats av medlemsstaten på ett konsekvent sätt eller tvärtom på ett klart godtyckligt eller snedvridet sätt, så att vissa företag gynnas framför andra". I skäl 47 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, har kommissionen anfört att "företag med lägre omsättning ... betala(de) en lägre genomsnittlig effektiv skattesats än företag med en högre omsättning, ..., även om båda typerna av företag bedr[ev] samma verksamhet". I skälen 28 och 29 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, förklarade kommissionen att "skattens deklarerade syfte [var] att uppbära intäkter för den allmänna budgeten", att "kommissionen mot bakgrund av detta syfte ans[åg] att samtliga detaljister, oberoende av ... sin omsättning, [befann sig] i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende", att "[d]et [därför] framg[ick] att Polen avsiktligt utformat skatten på ett sådant sätt att den på godtyckligt sätt gynna[de] vissa företag" samt att "[s]ystemet [var] avsiktligt selektivt på ett sätt som inte var motiverat av syftet med skatten." Skäl 49 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, innehåller trots detta bedömningar liknande dem i skäl 44 i samma beslut, denna gång ett angivande av att syftet med skatten skulle vara att "beskatta omsättningen för alla näringsidkare i detaljhandelsledet".
- 72 För det första är dock det syfte som konstaterats i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, i skälen 28 och 29, nämligen att tillföra medel till den allmänna budgeten, så som kommissionen själv har angett i sina svaromål, gemensamt för alla skatter som här inte berörs, vilka utgör huvuddelen inom skattesystem, och detta syfte är i sig inte tillräckligt för att fastställa vilken karaktär olika skatter har, exempelvis utifrån det slag av beskattningsbara företag som de avser, beroende på om de är allmänna eller sektorsvisa, eller utifrån det eventuella särskilda syfte som man eftersträvar med dem, exempelvis vad avser skatter som syftar till att minska vissa skador på miljön (miljöavgifter). För övrigt kan inte den progressiva strukturen i skattesatserna för en skatt i sig stå i strid med syftet att uppbära budgetmedel.
- 73 För det andra saknades det skäl att fastställa det syfte som anges i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, i skälen 44 och 49, nämligen att beskatta omsättningen för samtliga företag inom den berörda sektorn. Det finns inget i ärendet som bekräftar att den polska lagstiftaren hade denna avsikt. Tvärtom visar både motiveringen till lagen om skatten för detaljhandelssektorn (se, i detta avseende, avsnittet "skatteplikt och skattesatser"), och de polska myndigheternas yttranden under det administrativa förfarande som ledde fram till det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet (se skäl 27 i detta beslut), att syftet var att införa en sektoriell skatt som följer en fördelningsprincip.
- 74 Det framgår av handlingarna i målet att det genom lagen om skatten för detaljhandelssektorn har införts en skatt på detaljisternas omsättning, oberoende av vilken rättslig ställning dessa har, vad avser deras detaljhandelsförsäljning till enskilda, vilket är förbundet med ett fördelningspolitiskt syfte. Även

om den berörda skatten har presenterats som ett sätt att finansiera åtgärder inom familjepolitiken, skulle den tillföra medel till den allmänna budgeten. Något annat särskilt ändamål, till exempel att kompensera eller motverka uppkomsten av negativa effekter som kan orsakas av den berörda verksamheten, har inte angetts.

- 75 I motsats till vad kommissionen hävdade kännetecknas dessutom den berörda skattens struktur av en progressiv uppbyggnad som i princip är förenlig med dess syfte, även om den berörda skatten är en skatt på omsättningen. Det kan nämligen förmodas att ett företag med hög omsättning, tack vare olika stordriftsfördelar, kan ha omkostnader som proportionellt sett är lägre än kostnaderna för ett företag med lägre omsättning – eftersom de fasta kostnaderna (exempelvis lokaler, fastighetsskatt, materiel, personalkostnader) och de rörliga kostnaderna (exempelvis leveranser av råvaror) minskar med en ökad verksamhetsvolym – och att det därmed kan ha en proportionellt sett större disponibel intäkt som gör att det på grund av proportionaliteten kan betala mer i skatt på omsättningen.
- 76 Således finns det skäl att bekräfta vad den polska regeringen i sak hävdar, nämligen att syftet med denna skatt var att införa en sektoriell beskattning av detaljisternas omsättning, vilken har ett fördelningspolitiskt syfte.
- 77 Kommissionen har således i det aktuella fallet begått ytterligare ett fel genom att som syfte för skatten för detaljhandelssektorn fastställa ett annat syfte än det som de polska myndigheterna angett.
- 78 Detta andra fel är dessutom förbundet med det första felet som kommissionen begått, eftersom det syfte att beskatta omsättningen för ”alla företag” inom den berörda sektorn som den angett i praktiken till sin andemening innebar en avsaknad av skattereduktioner samt en enhetlig skattesats, vilket är samma som det hypotetiska skattesystem som kommissionen sökt fastställa, så som framgår av de sista identiska styckena i skäl 32 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, samt i skäl 54 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, enligt följande:
- ”[referenssystemet] – dvs. tillämpningen av en enda skattesats (ett schablonbelopp) ... för alla företag som är verksamma inom detaljhandeln i Polen.”
- 79 I detta skede av bedömningen bör det utrönas om kommissionen, trots de båda ovan konstaterade felen i fråga om fastställandet av referenssystemet och om dess syfte, ändå på ett berättigat sätt kunnat upptäcka faktorer som påvisar att skatten för detaljhandelssektorn innebar selektiva fördelar med beaktande av referenssystemet och det syfte med detta som anges i punkterna 68 och 76 ovan, såsom det framgår av den polska lagstiftningen. Närmare bestämt gäller det att fastställa om kommissionen har påvisat att den beskattningsstruktur som valts av de polska myndigheterna stod i strid med systemets syfte.
- 80 Det bör framhållas att unionsdomstolarna vid flera tillfällen har uttalat sig om förekomsten eller avsaknaden av selektiva fördelar inom skattesystemen eller, mer allmänt, inom system för obligatoriska bidrag, vilka utmärkts av att det förekommer bestämmelser om anpassning av bidragen beroende på skattebetalarnas situation. Att en skatt är progressiv, på grund av minskningar av beskattningsunderlaget, tak eller andra anpassningsåtgärder, och att det därav följer faktiska skattenivåer som varierar beroende på de beskattningsbara företagens beskattningsunderlag eller faktorer inom de angivna anpassningsåtgärderna innebär inte nödvändigtvis, såsom framgår av den rättspraxis som framhålls i punkterna 58–62 ovan, att det förekommer en selektiv fördel för vissa företag.
- 81 Detta framgår särskilt av olika konkreta exempel kopplade till den fråga som ställs i punkt 79 ovan, vilka gör det möjligt att ringa in de förhållanden under vilka ett undantag från tillämpningen av det ”normala” systemet genom en anpassningsåtgärd i fråga om den berörda skatten står i strid med karaktären i nämnda system, det vill säga dess syfte.

- 82 I fråga om fall där ett sådant undantag har konstaterats, i dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkterna 49–55), dom av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkterna 86 och 87), dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 85–108) och dom av den 21 december 2016, *kommissionen/World Duty Free Group m.fl.* (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 58–94 jämförda med punkt 123), vilka gäller ett tak i den förstnämnda domen, befrielse från skatt i de tre därpå följande domarna och minskat beskattningsunderlag i den sistnämnda, har domstolen sålunda i fråga om syftena med de berörda skatterna, att bekämpa negativa externa effekter, särskilt externa miljöeffekter, i fråga om de tre första domarna, att inrätta ett generellt skattesystem för samtliga företag, i fråga om den därpå följande domen, och avskrivning, avseende bolagsskatten, av det mervärde som under vissa förhållanden uppstår vid förvärv av tillgångar i företag i fråga om den sista av dessa domar, funnit att de fördelar som förbehölls vissa företag men inte gällde för andra företag i jämförbara situationer därför var selektiva i förhållande till syftena.
- 83 Det framgår av dessa domar att det föreligger en selektiv fördel om den medför skillnader i behandling, vilka står i strid med skattens syfte, oberoende av om syftet med skatten inbegriper ett ändamål kopplat till inverkan från de beskattningsbara företagens verksamhet, fördelen avser en viss ekonomisk sektor i förhållande till övriga beskattningsbara företag eller en särskild företagsform eller fördelen kan stå alla beskattningsbara företag till buds. Syftet med en skatt kan dock i sig inbegripa en anpassning som syftar till att fördela skattebördan eller till att begränsa dess inverkan. Särskilda situationer som utmärker vissa beskattningsbara företag i förhållande till andra kan också beaktas utan att syftet med skatten åsidosätts.
- 84 Domstolen har i dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkterna 33–36), som anges i punkt 82 ovan, förklarat att en partiell återbetalning av skatt på den energi som företagen förbrukar, vilket är fallet om skatten överstiger ett visst nettovärde av dessa företags produktion, inte utgör statligt stöd om det kommer samtliga företag till godo vilka är föremål för denna skatt oberoende av vilken verksamhet de bedriver, samtidigt som detta kan medföra olika nivåer i fråga om beskattning mellan företag som förbrukar samma mängd energi.
- 85 Likaså har domstolen i domen av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland* (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 77–83), som anges i punkt 82 ovan, fastslagit att de fördelar som kunde uppstå genom en generell begränsning av två skatter på företag, vars beskattningsunderlag inte var vinsten, till 15 procent av vinsten, vilket medförde att företag med samma beskattningsunderlag kunde betala olika skatt, hade fastställts på grundval av objektiva kriterier oberoende av de berörda företagens val och därmed inte var selektiva.
- 86 I dom av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 48–62), slog domstolen fast att den fullständiga befrielse från skatt som kooperativ åtnjöt inte utgjorde en selektiv fördel i fråga om den skatt på vinsten som utgjorde den ”normala” ordningen i detta mål, eftersom kooperativen inte befann sig i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende var jämförbar med den som kommersiella bolag befinner sig i, under förutsättning att det har kontrollerats att kooperativen faktiskt verkar på de villkor som kännetecknar det kooperativa arbetssättet, vilket bland annat innebär en vinstmarginal som är betydligt lägre än den för kapitalassociationer.
- 87 I dom av den 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punkterna 37–44), fann domstolen, som också beaktade den särskilda situationen för vissa företag, att en standardmekanism för att reglera gamla skattetvister för företag som uppfyllde objektiva kriterier, vilken inte försatte dem i en

situation som i faktiskt och rättsligt hänseende var jämförbar med andra företags, inte medförde en selektiv fördel, även om detta kunde innebära att de som använde sig av denna mekanism under i övrigt lika förhållanden betalade en lägre skatt än andra företag.

- 88 Sålunda har domstolen i dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), vilken nämns i punkt 82 ovan, också förklarat att en minskning av skatten med 60 procent för handelsanläggningar vars beskattningsunderlag huvudsakligen utgjordes av försäljningsytan syftande till att rätta till och kompensera negativa externa effekter i form av miljöeffekter och fysisk planering eller en fullständig befrielse från skatt som de anläggningar där viss verksamhet utövades åtnjöt, liksom för anläggningar vars försäljningsyta understeg ett visst tröskelvärde, inte utgjorde statligt stöd om det kontrollerades att dessa olika anläggningar faktiskt befann sig i en annan situation än den situation i vilken de övriga beskattningsbara anläggningarna befann sig i med hänsyn till den påverkan som den berörda skatten avsåg att rätta till och kompensera, det vill säga med avseende på syftena med denna skatt.
- 89 Dessa exempel bekräftar att det finns skatter vars karaktär inte hindrar att de kombineras med anpassningsåtgärder som till och med kan innebära befrielse från skatt utan att för den skull dessa bestämmelser medför ett beviljande av selektiva fördelar. Sammanfattningsvis saknar de selektiv karaktär om dessa skillnader i fråga om beskattning och de fördelar som de kan medföra, även om dessa endast är motiverade av det syfte som styrde fördelningen av skatten mellan de beskattningsbara företagen, följer av en klar och enkel tillämpning som inte avviker från det ”normala” systemet om de jämförbara situationerna behandlas på jämförbart sätt och om anpassningsåtgärderna inte åsidosätter syftet med den berörda skatten. Inte heller särskilda bestämmelser för vissa företag, på grund av situationer som är karakteristiska för dessa, och som beviljar dem en anpassning, eller till och med en befrielse från skatt bör anses utgöra en selektiv fördel, om dessa bestämmelser inte motverkar syftet med den berörda skatten. Att endast de beskattningsbara företag som uppfyller villkoren för tillämpningen av en åtgärd kan dra nytta av denna innebär inte i sig att denna åtgärd har en selektiv karaktär (se dom av den 21 december 2016, *kommissionen/World Duty Free Group m.fl.*, C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59 och där angiven rättspraxis). Sådana bestämmelser överensstämmer med karaktären och strukturen i det system de tillhör, vilket anges i punkt 61 ovan.
- 90 Om däremot företag som befinner sig i en jämförbar situation vad avser syftet med skatten eller det syfte som motiverar en anpassning av denna härvidlag inte behandlas lika ger denna diskriminering upphov till en selektiv fördel som kan utgöra ett statligt stöd om de övriga villkor som anges i artikel 107.1 FEUF är uppfyllda.
- 91 Progressiva strukturer i fråga om beskattningen, inbegripet med betydande minskningar av beskattningsunderlaget, vilka inte är exceptionella inom medlemsstaternas skattesystem, innebär heller inte i sig att det är fråga om statligt stöd. I sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd förklarar kommissionen i punkt 139 att progressivitet inom en inkomstskatt kan motiveras av det fördelningspolitiska syfte som åtföljer en sådan skatt. Inget tillåter dock att man, så som kommissionen gör i skälen 58 och 59 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, begränsar detta slag av bedömning till enbart inkomstskatt och att man utesluter det för skatter som avser företagets verksamhet och inte deras nettointäkt eller deras vinst. Det framgår nämligen inte av den rättspraxis som åberopats i punkterna 58–62 ovan att en medlemsstat för att undvika att en anpassningsåtgärd i fråga om en skatt ska betecknas som selektiv endast skulle kunna tillämpa kriterier för anpassning vilka är begränsade till vissa ändamål, som fördelning av tillgångar eller kompensation och motverkande av vissa negativa effekter som kan orsakas av den berörda verksamheten. Vad som här krävs är att den önskade anpassningen inte är godtycklig, i motsats till vad som var fallet i det mål som gav upphov till dom av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), som anges i punkt 82 ovan, och att den tillämpas på ett sätt som är icke-diskriminerande och överensstämmer med syftet med den berörda skatten. Så uppfyllde inte de anpassningsåtgärder som anges i punkterna 84, 85 och 87 ovan, vilka av domstolen inte har bedömts vara selektiva, syftet med beskattning som står i proportion till negativa externa effekter, och för övrigt inte heller ett fördelningspolitiskt syfte, utan tjänade andra ändamål.

Det är, som redan angetts i punkt 75 ovan, dessutom inte uteslutet att ett fördelningspolitiskt syfte också skulle kunna motivera en progressiv skatt på omsättningen, vilket den polska regeringen med rätta hävdar i det här aktuella fallet. Ett fördelningspolitiskt syfte kan för övrigt till och med motivera en fullständig befrielse från skatt för vissa företag så som framgår av det mål som anges i punkt 86 ovan.

- 92 Vad avser en skatt på omsättningen innebär följaktligen ett kriterium för anpassning som utgörs av en progressiv beskattning från ett visst tröskelvärde, även om detta skulle vara högt, som kan bero på en önskan att endast beskatta ett företags verksamhet om denna uppnår en viss omfattning, inte i sig att det är fråga om en selektiv fördel.
- 93 Det framgår således av punkterna 79–92 ovan att kommissionen inte med rätta har kunnat sluta sig till att det förekommer selektiva fördelar i samband med skatten för detaljhandelssektorn endast utifrån den progressiva strukturen i denna nya skatt.
- 94 Om kommissionen i de angripna besluten hade påvisat att den aktuella progressiva beskattningen hade fastställts på ett sätt som i stor utsträckning ointetgjorde syftet med den berörda skatten, skulle det kunna hävdas att den fördel som följer härav för de företag som inte alls beskattas eller beskattas lågt i förhållande till andra företag är selektiv.
- 95 Det bör således alltför kontrolleras om kommissionen i de angripna besluten har påvisat detta.
- 96 Det måste dock konstateras att kommissionen i de angripna besluten har begränsat sig till att finna att det var själva principen med en progressiv beskattning som gav upphov till en selektiv fördel (skälen 32 och 37 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, skälen 47, 49 och 54 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet), vilket utgör en felaktig rättstillämpning med beaktande av vad som anges i punkt 92 ovan.
- 97 Det är endast i skäl 51 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, som kommissionen har angett faktorer som skulle kunna påvisa att den progressivitet som i det aktuella fallet fastställts för skatten för detaljhandelssektorn inte var förenlig med sitt syfte, så som det anges i punkt 76 ovan. Kommissionen har i detta skäl nämligen angett att den huvudsakligen från olika offentliga källor hade förstått att i september 2016 endast 109 beskattningsbara företag av totalt 200 000 inom detaljhandelssektorn skulle ha nått över tröskelvärdet för den månatliga omsättningen om 17 miljoner PLN, cirka fyra miljoner euro, som är den nivå från vilken omsättningen skulle beskattas.
- 98 Detta isolerade faktum som inte, såsom parterna bekräftat vid den muntliga förhandlingen, har diskuterats med de polska myndigheterna under det administrativa förfarandet har dock inte förbundits med något annat resonemang än det som gäller själva principen om progressiv beskattning och är följaktligen i alla händelser otillräckligt för att kunna motivera att den progressivitet som i det aktuella fallet fastställts för skatten för detaljhandelssektorn inte var förenlig med sitt syfte.
- 99 Visserligen har kommissionen i de angripna besluten redovisat att den progressiva strukturen i skatten för detaljhandelssektorn medförde olika behandling av företag som befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende, med andra ord att den medförde en diskriminerande behandling. Kommissionen har dock, även om den konkret har visat att det, i princip endast gjort gällande att den genomsnittliga effektiva skattesatsen och marginalskattesatserna vid beskattning av företagen skulle variera beroende på företagets omsättning (skälen 24, 25, 27, 28, 32 och 37 i beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, samt skälen 47, 49, 53 och 54 i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet). Denna variation i den genomsnittliga effektiva skattesatsen och i marginalskattesatsen utifrån beskattningsunderlagets storlek är dock en integrerad del i alla progressiva skattesystem och ett sådant system kan inte, så som det redovisats i punkt 92 ovan, i sig



och endast på grund av nämnda faktum ge upphov till selektiva fördelar. Om den progressiva strukturen i en skatt uppfyller det syfte som eftersträvas med denna skatt kan det inte anses att två företag som har olika beskattningsunderlag befinner sig i en jämförbar situation vad avser detta syfte.

- 100 Kommissionen har också i de angripna besluten angett förhållanden som skulle medföra att skatten i detaljhandelssektorn i praktiken skulle slå hårdare mot utländska företag än mot polska företag och slå hårdare mot detaljhandelskedjor enligt en holdingbolagsmodell än mot affärskedjor som i stor utsträckning anlitar franchisetagare.
- 101 I fråga om det första av dessa förhållanden, vilket bestrids av den polska regeringen, räcker det att konstatera, så som angetts i punkt 47 ovan, att kommissionen själv vid den muntliga förhandlingen framhöll att de angripna besluten, vad avser påvisandet av selektiv karaktär hos de fördelar som införs genom skattesatsernas struktur, inte grundade sig på fastställandet av en diskriminering grundad på de beskattningsbara personernas eller företagens nationalitet. Trots att de förhållanden som tas upp i punkt 100 ovan endast är en konsekvens av tillämpningen av en progressiv beskattning, vilken motsvarar den berörda skattens syfte och struktur, och trots att det står de olika företag som kan komma i fråga för skatten fritt att välja sin uppbyggnadsstruktur, bör det här framhållas att dessa förhållanden inte heller, om de skulle föreligga, får innebära att situationer som är jämförbara i faktiskt och rättsligt hänseende behandlas olika, eller omvänt. Som den polska regeringen anfört, och utan att detta motsagts av kommissionen, praktiseras för övrigt franchising i Polen av såväl utländska som polska detaljhandelskedjor. Vidare är situationen för en franchisetagare annorlunda än situationen för en affär enligt en holdingbolagsmodell. Den förstnämnde är i realiteten i princip självständig, såväl rättsligt som ekonomiskt, från sin franchisegivare, vilket inte är fallet i fråga om en affär enligt en holdingbolagsmodell i förhållande till det företag som kontrollerar denna, oberoende av om den är dotterbolag eller filial inom affärskedjan.
- 102 Kommissionen har således inte i de angripna besluten kunnat fastställa att det föreligger en selektiv fördel som inför en åtskillnad mellan näringsidkare som, vad avser det syfte som den polska lagstiftaren har tillskrivit skatten för detaljhandelssektorn, befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende. De fel som kommissionen begått avseende fastställandet av det ”normala” skattesystemet, syftet med detta och förekomsten, enligt kommissionen, av till sin natur selektiva fördelar inom en progressiv beskattning på omsättningen har gjort det omöjligt för kommissionen att kontrollera om den progressivitet som konkret fastställts med avseende på syftet med den berörda skatten skulle medföra att företag som befinner sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende behandlas olika, till exempel att på lämpligt sätt kontrollera om den berörda sektoriella beskattningen inte egentligen avsåg en mycket otillräcklig del av den verksamhet som den skulle omfatta och därmed medförde en selektiv fördel för de företag som inte ingick i denna del, trots att de hade en omfattande verksamhet på området.
- 103 Utan att den polska regeringens övriga grunder och argument behöver prövas bör således det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet, ogiltigförklaras i enlighet med den grund som avser felaktig rättslig kategorisering av den berörda åtgärden som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 104 Med avseende på samma grund bör det i fråga om beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, erinras om att det i fast rättspraxis har fastslagits att kommissionen, när den granskar åtgärder för statligt stöd med avseende på artikel 107 FEUF för att fastställa om de är förenliga med den inre marknaden, ska inleda det förfarande som anges i artikel 108.2 FEUF, om den efter den inledande granskningsfasen inte kan undanröja alla de svårigheter som förhindrar ett konstaterande av om dessa åtgärder är förenliga med den inre marknaden. Samma principer gäller också då kommissionen är osäker på huruvida åtgärderna bör kategoriseras som stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Kommissionen kan därmed i princip inte anklagas för att ha inlett nämnda

förfarande på grundval av bland annat tvivel rörande åtgärdernas karaktär av statligt stöd, enligt vad som angetts ovan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2005, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, punkt 47).

- 105 Med beaktande av konsekvenserna av att det förfarande som anges i artikel 108.2 FEUF inleds med avseende på åtgärder som behandlats som nya stöd vilka är underkastade förhandsgodkännande av kommissionen i enlighet med artikel 108.3 FEUF (nedan kallade nya stöd), om den berörda medlemsstaten i den inledande fasen påstår att dessa åtgärder inte utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, ska kommissionen emellertid innan den inleder nämnda förfarande företa en tillräcklig granskning av ärendet på grundval av uppgifter som den i detta skede mottagit, även om denna granskning leder fram till en bedömning som inte är slutgiltig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2005, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, punkt 48). Inledandet av förfarandet medför nämligen normalt att de åtgärder som ska granskas avbryts, i all synnerhet om detta, som i det aktuella fallet, av kommissionen åläggs den berörda medlemsstaten på grundval av artikel 13.1 i förordning 2015/1589.
- 106 Om kommissionens preliminära kategorisering som nytt stöd leder till ovisshet av saklig och ekonomisk art angående den berörda åtgärdens karaktär, innehåll och verkan och sammanhang, och till och med, om det till sist visar sig att kategoriseringen var felaktig avseende de nya faktorer som därefter tillkommit, är beslutet att inleda förfarandet inte mindre motiverat med avseende på de berättigade tvivel som kommissionen hyste då den antog beslutet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2005, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, punkterna 48 och 49). Det har i detta avseende fastslagits att den lagenlighetskontroll som tribunalen utför i fråga om ett beslut att inleda ett formellt granskningsförfarande måste vara begränsad och att, i händelse av att sökandena skulle bestrida kommissionens bedömning i fråga om kategoriseringen av den omtvistade åtgärden som statligt stöd, unionsdomstolarnas kontroll ska vara begränsad till att kontrollera om kommissionen inte har begått uppenbara bedömningsfel då den inte kunde övervinna alla svårigheter på denna punkt under en inledande granskning av den berörda åtgärden (dom av den 21 juli 2011, Alcoa Trasformazioni/kommissionen, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punkt 61, och dom av den 9 september 2014, Hansestadt Lübeck/kommissionen, T-461/12, EU:T:2014:758, punkt 42).
- 107 Om det med beaktande av de uppgifter som kommissionen redan förfogade över då den inledde förfarandet sålunda visar sig att kategoriseringen som nytt stöd av den berörda åtgärden redan i detta skede uppenbart borde ha avfärdats, ska beslutet att inleda förfarandet avseende denna åtgärd ogiltigförklaras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 maj 2005, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, punkt 48).
- 108 På samma sätt förhåller det sig i förevarande situation, där kommissionen huvudsakligen har grundat sin preliminära kategorisering som nytt stöd på en bedömning av de uppgifter den förfogar över, vilken förefaller uppenbart felaktig. Beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, var nämligen inte vad avser frågan om förekomsten av ett nytt stöd motiverat av rimliga tvivel med beaktande av hur långt ärendet nått utan av ett ställningstagande som bygger på ett juridiskt resonemang som innebär att detta beslut inte kan motiveras rättsligt, så som framgår av punkterna 63–102 ovan. Den principiella karaktären av den ståndpunkt som kommissionen intagit, enligt vilken bland annat en progressiv beskattning av omsättningen i sig medför selektiva fördelar, bekräftas dessutom av att kommissionens resonemang föreligger utan påtagliga skillnader både i detta beslut och i det slutliga beslutet, det andra angripna beslutet.
- 109 Beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet, ska således också ogiltigförklaras, inbegripet det i detta ingående föreläggandet att avbryta ”tillämpningen av progressiva skattesatser”, eftersom ett sådant föreläggande förutsätter att den statliga åtgärd som det avser har kategoriserats som olagligt nytt stöd vid en preliminär bedömning under de förhållanden som redovisats i punkterna 104–108 ovan, som det framgår av artikel 13.1 i förordning 2015/1589, där det anges att ”[k]ommissionen får, efter att ha berett den berörda medlemsstaten tillfälle att lämna sina synpunkter,

fatta ett beslut om att medlemsstaten ska avbryta utbetalningen av varje form av olagligt stöd till dess att kommissionen har fattat ett beslut om stödets förenlighet med den inre marknaden”. Denna bestämmelse avser nämligen endast olagliga nya stöd i den mening som avses i artikel 1 f i samma förordning, det vill säga åtgärder som framför allt vid den preliminära bedömning som anges ovan torde kunna svara mot den definition av statligt stöd som ges i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 april 2018, Ungern/kommissionen, T-554/15 och T-555/15, överklagad, EU:T:2018:220, punkterna 30, 153 och 154). I det aktuella målet kan således inte bedömningen av föreläggandet att avbryta åtgärden åtskiljas från bedömningen av beslutet att inleda förfarandet, och detta ska ogiltigförklaras utan att det behöver prövas om den grund som den polska regeringen framfört, vilken vilar på ett åsidosättande av artikel 13.1 i förordning 2015/1589, i sig är berättigad eller inte med avseende på de argument som den polska regeringen anfört.

- 110 Med hänsyn till ovanstående behöver tribunalen inte heller pröva de övriga grunder och argument som den polska regeringen anfört mot beslutet att inleda förfarandet, det första angripna beslutet.
- 111 Av det ovan anförda följer att Republiken Polens båda yrkanden om ogiltigförklaring ska bifallas.

### Rättegångskostnader

- 112 Enligt artikel 134.1 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska den förpliktas att ersätta de rättegångskostnader som Republiken Polen har haft, i enlighet med sökandens yrkande.
- 113 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Ungern ska således bära sina egna rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen i utökad sammansättning)

följande:

- 1) **Kommissionens beslut C(2016) 5596 final av den 19 september 2016 om statligt stöd SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) – Polen – Polsk skatt för detaljhandelssektorn ogiltigförklaras.**
- 2) **Kommissionens beslut (EU) 2018/160 av den 30 juni 2017 om det statliga stöd SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Polen har beviljat för skatt för detaljhandelssektorn ogiltigförklaras.**
- 3) **Europeiska kommissionen ska bära sina egna rättegångskostnader samt de rättegångskostnader som Republiken Polen har haft i målen T-836/16 och T-624/17.**
- 4) **Ungern ska bära sina egna rättegångskostnader i målen T-836/16 och T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 16 maj 2019.

Underskrifter