

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

16. marts 2021 (\*)

»Appel – artikel 107, stk. 1, TEUF – statsstøtte – polsk afgift i detailsektoren – artikel 108, stk. 2, TEUF – afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure – elementer ved fastlæggelse af referencesystemet – progressive satser – forekomsten af en selektiv fordel – bevisbyrde«

I sag C-562/19 P,

angående appel i henhold til artikel 56 i statuttens for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 24. juli 2019,

**Europa-Kommissionen** ved K. Herrmann, P.-J. Loewenthal og V. Bottka, som befuldmægtigede, appellant,

de øvrige parter i appelsagen:

**Republikken Polen** ved B. Majczyna, M. Rzutkiewicz, M. Szydło og K. Sokołowska, som befuldmægtigede,

sagsøger i første instans,

**Ungarn** ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,

intervenient i første instans,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin og N. Wahl, samt dommerne M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb og N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. Ferey,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. september 2020,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. oktober 2020,

afsagt følgende

**Dom**

1 Europa-Kommissionen har med sin appel nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 16. maj 2019, Polen mod Kommissionen (T-836/16 og T-624/17, herefter »den appellerede dom« EU:T:2019:338), hvorved Retten dels annullerede Kommissionens afgørelse C(2016) 5596 final af 19. september 2016 om statsstøtte SA. 44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polen – Polsk afgift i detailsektoren, om indledning af den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende denne foranstaltning, og hvorved Republikken Polen blev pålagt at indstille anvendelsen af den progressive afgiftssats i detailsektoren (herefter »afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure«), dels Kommissionens afgørelse (EU) 2018/160 af 30. juni 2017 om statsstøtte SA. 44351 (2016/C) (ex 2016/NN), iværksat af Polen vedrørende afgiften i detailsektoren (EUT 2018, L 29, s. 38, herefter »den negative afgørelse«) (herefter samlet »de omtvistede afgørelser«).

## **Twistens baggrund**

2 Baggrunden for tvisten er gennemgået af Retten i den appellerede doms præmis 1-16. De kan sammenfattes som følger.

3 I begyndelsen af 2016 påtænkte den polske regering at indføre en ny afgift i sektoren for detailhandel med varer, hvor omsætningen udgør beskatningsgrundlaget, og afgiften er progressiv.

4 Da Kommissionen var blevet informeret om dette projekt, fremsendte den en begæring om oplysninger til de polske myndigheder, hvori det var angivet, at de progressive afgiftssatser på omsætningen reelt er knyttet til virksomhedens størrelse og ikke til dens rentabilitet, således at de medfører en forskelsbehandling af virksomhederne og kan medføre alvorlige markedsforstyrrelser. Ifølge denne institution medførte disse afgiftssatser en forskelsbehandling mellem virksomheder, og de skulle følgelig anses for at være selektive. Eftersom Kommissionen fandt, at samtlige betingelser i artikel 107, stk. 1, TEUF var opfyldt, konkluderede den på baggrund heraf, at de nævnte satser indebærer »statsstøtte« i denne bestemmelses forstand.

5 Den 6. juli 2016 vedtog Polen loven om afgift i detailsektoren, som vedrører detailsalg af varer til forbrugere, som er fysiske personer, og som trådte i kraft den 1. september 2016 (herefter »den omtvistede skatteforanstaltning«). Afgiften påhviler enhver detailhandler uanset dennes juridiske status, og beskatningsgrundlaget udgøres af den månedlige omsætning, der overstiger 17 mio. polske zloty (PLN) (ca. 3,75 mio. EUR). Satsen er på 0 for en månedlig omsætning, der ligger under dette beløb, derefter på 0,8% for en månedlig omsætning på mellem 17 og 170 mio. PLN (ca. 37,5 mio. EUR) og på 1,4% for en månedlig omsætning, der overstiger det sidstnævnte beløb.

6 Den 19. september 2016 vedtog Kommissionen afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure. Ved denne afgørelse gav Kommissionen ikke blot de polske myndigheder en frist til at fremsætte deres bemærkninger, men påbød dem ligeledes på grundlag af artikel 13, stk. 1, i Rådets forordning (EU) 2015/1589 af 13. juli 2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 [TEUF] (EUT 2015, L 248, s. 9) straks at indstille »anvendelsen af [den omtvistede skatteforanstaltning], indtil [vedtagelsen af] en afgørelse om, hvorvidt den er forenelig med det indre marked«. På baggrund af denne afgørelse indstillede Republikken Polen anvendelsen af den omtvistede skatteforanstaltning.

7 Den 30. juni 2017 afsluttede Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure, da den traf den negative afgørelse. Kommissionen fandt i det væsentlige, at den omtvistede skatteforanstaltning udgjorde statsstøtte, som var uforenelig med det indre marked, og at den var blevet iværksat ulovligt, således at de polske myndigheder definitivt skulle annullere samtlige betalinger, som var indstillet som følge af afgørelsen om at indlede den formelle

undersøgelsesprocedure. Eftersom den omtvistede skatteforanstaltning ikke konkret var blevet iværksat, fandt Kommissionen ikke, at der var behov for at kræve tilbagebetaling af støtte fra støttemodtagerne.

8 I de omtvistede afgørelser begrundede Kommissionen i det væsentlige kvalificeringen af den omtvistede skatteforanstaltning som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, som anført i det følgende.

9 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt denne foranstaltning kan tilregnes staten, og om, hvorvidt den finansieres med statsmidler, fandt Kommissionen, at Republikken Polen ved at vælge en progressiv afgift på omsætningen havde givet afkald på en del af de afgiftsindtægter, som den ville have oppebåret, hvis alle virksomhederne havde været underlagt samme gennemsnitlige faktiske sats. Den omtvistede skatteforanstaltning indebærer således en overførsel af statslige midler til fordel for visse virksomheder.

10 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om en fordel, anførte Kommissionen, at foranstaltninger, der letter de byrder, som virksomhederne normalt bærer, på samme måde som positive fordele udgør en fordel. Kommissionen anførte, at virksomheder med en lav omsætning på grund af den omtvistede skatteforanstaltning indrømmes en fordelagtig afgiftsmæssig behandling i forhold til andre virksomheder, som skal betale denne afgift. Den gennemsnitlige afgiftssats på nul eller de lavere gennemsnitlige afgiftssatser for virksomhederne med lav omsætning i forhold til de højere gennemsnitlige afgiftssatser for virksomhederne med højere omsætning giver nemlig de førstnævnte virksomheder en fordel.

11 I forbindelse med undersøgelsen af betingelsen om selektivitet med henblik på at fastlægge, om den omtvistede skatteforanstaltning uberettiget kan begunstige visse virksomheder, fandt Kommissionen, at det relevante referenceafgiftssystem udgjordes af afgiften i sektoren for detailhandel, herunder med hensyn til virksomheder med en omsætning på mindre end 17 mio. PLN (ca. 3,75 mio. EUR), men afgiftens progressive karakter var ikke en del heraf. Da denne progression ikke blot indebærer marginale satser, men ligeledes forskellige gennemsnitlige afgiftssatser for virksomhederne imellem, udgør den en undtagelse fra dette referencesystem, hvorved en og samme afgiftssats anvendes.

12 Denne undtagelse er imidlertid ikke begrundet i det nævnte referencesystems karakter eller opbygning. Ifølge Kommissionen var det af de polske myndigheder anførte omfordelingsformål nemlig ikke foreneligt med valget af en afgift baseret på omsætningen, for så vidt som den kun ramte virksomheder i forhold til omfanget af deres aktiviteter, og ikke i forhold til deres byrder, deres rentabilitet, deres betalingsevne eller de faciliteter, som kun de store virksomheder ifølge disse myndigheder havde adgang til.

13 Den omstændighed, at de polske myndigheder havde gjort gældende, at afgiftens progressive karakter gør det muligt at opretholde mindre detailhandlende over for de større detailhandlende, var endelig efter Kommissionens opfattelse et bevis på, at myndighederne ønskede at påvirke konkurrencestrukturen på markedet.

### **Sagsbehandlingen for Retten og den appellerede dom**

14 Den 30. november 2016 anlagde Republikken Polen et søgsmål ved Retten med påstand om annullation af den omtvistede afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (sag T-836/16). Formanden for Rettens Niende Afdeling gav ved afgørelse af 27. april 2017 Ungarn tilladelse til at intervenere til støtte for Republikken Polens påstande.

15 Republikken Polen anlagde den 13. september 2017 et nyt søgsmål ved Retten med

påstand om annullation af den negative afgørelse (sag T-624/17). Formanden for Rettens Niende Afdeling gav ved afgørelse af 12. januar 2018 Ungarn tilladelse til ligeledes at intervenere til støtte for Republikken Polens påstande i forbindelse med dette nye søgsmål.

16 Ved afgørelse af 4. juli 2018 forenede Retten i overensstemmelse med procesreglementets artikel 68 sagerne T-836/16 og T-624/17 med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del.

17 Til støtte for søgsmålet til prøvelse af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure (sag T-836/16) fremsatte Republikken Polen fire anbringender. Med det første anbringende blev det gjort gældende, at den omtvistede skatteforanstaltning med urette var blevet kvalificeret som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, med det andet og det tredje anbringende, at Kommissionens indstillingspåbud udgjorde en tilsidesættelse af artikel 13, stk. 1, i forordning 2015/1589 og proportionalitetsprincippet, og med det fjerde, at begrundelsen for afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure var både forkert og utilstrækkelig.

18 Til støtte for søgsmålet til prøvelse af den negative afgørelse (sag T-624/17) fremsatte Republikken Polen to anbringender vedrørende for det første den omstændighed, at den omtvistede skatteforanstaltning med urette var blevet kvalificeret som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og for det andet, at Kommissionens begrundelse for denne afgørelse både var forkert og utilstrækkelig.

19 Ved den appellerede dom tog Retten Republikken Polens første anbringende i sag T-624/17 til følge, idet den fastslog, at Kommissionen med urette havde fundet, at indførelsen af en progressiv afgift på omsætningen fra detailsalg af varer indebar en selektiv fordel. Retten tog ligeledes det fjerde anbringende, som Republikken Polen havde fremsat i sag T-836/16, til følge, idet den fastslog, at Kommissionen ikke foreløbigt kunne kvalificere den omtvistede skatteforanstaltning som ny støtte uden at støtte sig på en berettiget tvivl for så vidt angår dette punkt på grundlag af sagens akter. Retten annullerede følgelig de omtvistede afgørelser, herunder påbuddet om at indstille den omtvistede skatteforanstaltning, der var forbundet med afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, uden at træffe afgørelse om de øvrige anbringender, der var forelagt den.

### **Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande**

20 Kommissionen har med sin appel nedlagt følgende påstande:

- Den appellerede dom ophæves.
- Der træffes endelig afgørelse i sagen, idet de anbringender, der blev fremsat i første instans af Republikken Polen til prøvelse af de omtvistede afgørelser, forkastes, og Republikken Polen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
- Subsidiært hjemvises sagen til Retten, således at denne kan træffe afgørelse om de anbringender, som den endnu ikke har taget stilling til.

21 Republikken Polen har nedlagt følgende påstande:

- Appellen forkastes.
- Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

22 Ungarn, der er indtrådt til støtte for Republikken Polens påstande, har nedlagt påstand om, at appellen forkastes som ugrundet.

## **Appellen**

23 Kommissionen har fremsat to anbringender til støtte for sin appel.

### ***Det første anbringende om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF***

24 Med det første anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF, da den fastslog, at den progressive karakter af den omtvistede skatteforanstaltning ikke indebar en selektiv fordel til fordel for virksomheder, der havde en lav omsætning forbundet med detailhandel med varer. Retten begik efter Kommissionens opfattelse en retlig fejl ved fortolkningen og anvendelsen af hvert enkelt af de tre trin i selektivitetsanalysen af denne foranstaltning. Det er i denne forbindelse for det første Kommissionens opfattelse, at det var med urette, at Retten fastslog, at den progressive beskatning var en del af det referencesystem, i lyset af hvilket den omtvistede skatteforanstaltnings selektivitet skulle vurderes. Kommissionen har endvidere gjort gældende, at Retten ikke kunne undersøge sammenligneligheden af de virksomheder, der var underlagt foranstaltningen, på grundlag af et andet formål end denne foranstaltnings afgiftsmæssige formål. Endelig har Kommissionen gjort gældende, at det var med urette, at Retten i forbindelse med analysen af begrundelsen for den samme foranstaltning tog et formål, nemlig omfordelingsformålet, som ikke er uløseligt forbundet med den nævnte foranstaltning, i betragtning.

25 Republikken Polen og Ungarn har bestridt denne argumentation.

26 Indledningsvis bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke har været genstand for en EU-retlig harmonisering, ikke udelukket fra anvendelsesområdet for EUF-traktatens bestemmelser om kontrol af statsstøtte (jf. i denne retning dom af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 81). Medlemsstaterne skal således afholde sig fra at træffe skatteforanstaltninger, der kan udgøre statsstøtte, som er uforenelig med det indre marked.

27 Det bemærkes i denne henseende, at det ligeledes følger af Domstolens faste praksis, at en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb, eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (jf. bl.a. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

28 Hvad angår betingelsen om, at fordelene skal være selektiv, der er uadskilleligt forbundet med kvalificeringen af en foranstaltning som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, der er genstand for Kommissionens eneste anfægtelse i forbindelse med det første anbringende i nærværende appel, følger det af en ligeså fast praksis fra Domstolen, at denne betingelse kræver en stillingtagen til, om en national foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation og således er udsat for en differentieret behandling, der i det væsentlige kan betegnes som »forskelsbehandling« (jf. dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

29 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke en individuel støtte, påhviler det desuden Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den fastsætter en generel fordel, indebærer fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (jf. i denne retning bl.a. dom af 30.6.2016, Belgien mod Kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, præmis 49 og 50).

30 Hvad navnlig angår nationale foranstaltninger, der tildeler en skatte- eller afgiftsfordel, skal det bemærkes, at en foranstaltning af denne art, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for de omfattede og dermed udgøre »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Som statsstøtte anses således bl.a. en foranstaltning, der letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (jf. i denne retning dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 13 og 14, og af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 71 og 72). Derimod udgør en skattemæssig fordel, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, ikke en sådan støtte som omhandlet i denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

31 I denne forbindelse skal Kommissionen for at kvalificere en national skatteforanstaltning som »selektiv« først identificere referencesystemet, dvs. hvad der er den »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og derefter godtgøre, at den omhandlede skatteforanstaltning udgør en afvigelse fra dette referencesystem, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats referencesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

32 Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og dermed a priori er selektive, når den berørte medlemsstat kan godtgøre, at denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af arten eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (jf. i denne retning bl.a. dom af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen, C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 42 og 43, af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 40, og af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 44).

33 Det er i lyset af disse betragtninger, at det skal undersøges, om Retten i det foreliggende tilfælde tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF som fortolket af Domstolen, da den i det væsentlige

fastslog, at Kommissionen ikke havde godtgjort, at den progressive karakter af den omtvistede skatteforanstaltning indebar en selektiv fordel til fordel for »visse virksomheder eller visse produktioner«.

34 Med det første anbringendes første led har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, da den foreholdt Kommissionen, at den havde vurderet, om der eventuelt forelå en selektiv fordel i forhold til et forkert referencesystem, og da den fastslog, at den progressive afgiftssats, som den polske lovgiver havde fastsat, var en integrerende del af dette referencesystem.

35 Ifølge Kommissionen består den selektive fordel, der er forbundet med den omtvistede skatteforanstaltning, ikke i, at der foreligger en fritagelse for den andel af omsætningen, der ligger under et vist beløb, eftersom alle de berørte virksomheder drager fordel af denne fritagelse for den andel af deres omsætning, der ikke overstiger loftet for det afgiftsfritagne trin, men i forskellen mellem den gennemsnitlige skattesats som følge af de progressive satser. Denne forskel begunstiger de virksomheder, der har en lav omsætning, ved uretmæssigt at lette den afgiftsbyrde, der påhviler dem i forhold til den, der påhviler de andre virksomheder inden for rammerne af referencesystemet, idet sidstnævnte ifølge Kommissionen består i en omsætningsbaseret afgift med en enkelt sats. Pålæggelsen af progressive satser adskiller sig således ikke fra den situation, hvor en gruppe afgiftspligtige personer pålægges en given sats, og en anden gruppe afgiftspligtige personer pålægges en anden sats, hvilket svarer til en differentieret behandling af sammenlignelige virksomheder.

36 I første omgang skal det derfor afklares, om de i den omtvistede skatteforanstaltning fastsatte progressive satser, som hævdet af Kommissionen, skulle udelukkes fra det referencesystem, i lyset af hvilket det skal vurderes, om det kunne godtgøres, at der forelå en selektiv fordel, eller om de, som Retten fastslog i den appellerede doms præmis 63-67, derimod faktisk er en integrerende del heraf.

37 På området for grundlæggende frihedsrettigheder på det indre marked har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin hvad angår den skatteretlige harmonisering frit kan vælge det afgiftssystem, de finder mest hensigtsmæssigt, således at anvendelsen af progressiv beskatning henhører under hver enkelt medlemsstats skønsbeføjelse (jf. i denne retning domme af 3.3.2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 49, og Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis). Denne udtalelse gælder ligeledes vedrørende statsstøtte (jf. i denne retning navnlig dom af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det følger heraf, at uden for de områder, hvor EU-skatteretten er genstand for harmonisering, henhører fastlæggelsen af de grundlæggende kendetegn ved hver enkelt afgift under medlemsstaternes skønsbeføjelse i henhold til deres skattemæssige autonomi, idet denne beføjelse under alle omstændigheder skal udøves under overholdelse af EU-retten. Dette gælder navnlig ved valget af afgiftssats, som kan være forholdsmæssig eller progressiv, men også ved fastsættelsen af dens beskatningsgrundlag og skattepligtens indtræden.

39 Disse grundlæggende kendetegn definerer derfor principielt det referencesystem eller den »normale« skatteordning, som betingelsen vedrørende selektivitet i overensstemmelse med den i præmis 31 ovenfor anførte retspraksis skal undersøges på grundlag af.

40 Det skal i denne forbindelse præciseres, at de EU-retlige bestemmelser på statsstøtteområdet principielt ikke er til hinder for, at medlemsstaterne beslutter at indføre progressive afgiftssatser, som skal tage hensyn til de afgiftspligtige personers betalingsevne. Den

omstændighed, at anvendelsen af en progressiv beskatning i praksis er mere almindeligt på området for beskatning af fysiske personer, indebærer ikke, at medlemsstaterne er afskåret fra at anvende denne beskatning for ligeledes at tage hensyn til juridiske personers, navnlig virksomheders, betalingsevne.

41 EU-retten er således ikke til hinder for, at en progressiv beskatning baseres på omsætningen, herunder i tilfælde, hvor den ikke har til formål at kompensere for de negative virkninger, som den afgiftspligtige virksomhed kan have. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, udgør omsætningens størrelse generelt både et neutralt sonderingskriterium og en relevant indikator for de afgiftspligtige personers betalingsevne (jf. i denne retning domme af 3.3.2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 50, og Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 70). Det følger ikke af nogen EU-retlige bestemmelser eller principper, herunder på statsstøtteområdet, at anvendelsen af progressive satser kun er forbeholdt beskatning af overskud. Overskuddet er i øvrigt selv ligesom omsætningen ikke andet end en indikator for betalingsevnen. Den omstændighed, at overskuddet, som Kommissionen finder, udgør en mere relevant eller præcis indikator end omsætningen, er uden betydning på statsstøtteområdet, fordi EU-retten på dette område udelukkende har til formål at fjerne de selektive fordele, som visse virksomheder kan drage fordel af, til skade for andre virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation. Det samme gælder for så vidt angår en eventuel økonomisk dobbeltbeskatning, der er forbundet med en kumulation af en beskatning af omsætningen og en beskatning af overskud.

42 Det følger af det ovenstående, at de grundlæggende kendetegn ved skatten, som de progressive afgiftssatser udgør en del af, principielt udgør referencesystemet eller den »normale« skatteordning med henblik på analysen af selektivitetsbetingelsen. Det er imidlertid ikke udelukket, at disse kendetegn i visse tilfælde kan frembringe et åbenbart diskriminerende forhold, hvilket det imidlertid tilkommer Kommissionen at godtgøre.

43 Dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), rejser ikke tvivl om ovenstående betragtninger. Tværtimod var skattesystemet, som generaladvokaten i det væsentlige anførte i punkt 40-45 i forslaget til afgørelse i den sag, der førte til den pågældende dom, blevet udformet på baggrund af åbenbart diskriminerende parametre, der havde til formål at omgå de EU-retlige bestemmelser på statsstøtteområdet. Dette fremgik i den pågældende sag af det valg af kriterier for beskatning, som begunstigede visse *offshore*-selskaber, hvilke kriterier ikke syntes at have sammenhæng med det af lovgiveren bekendtgjorte formål om at skabe en generel beskatning af samtlige virksomheder.

44 I den foreliggende sag har den polske lovgiver, således som det fremgår af nærværende doms præmis 3-5, ved den omtvistede skatteforanstaltning indført en afgift i sektoren for detailhandel baseret på den månedlige omsætning fra denne virksomhed, som i modsætning til, hvad Kommissionen har anført, har karakter af en direkte afgift. Satsen er på 0 op til 17 mio. PLN (ca. 3 750 000 EUR), derefter på 0,8% mellem 17 og 170 mio. PLN (ca. 37,5 mio. EUR) og på 1,4% på en omsætning, der overstiger det sidstnævnte beløb. Kommissionen har ikke godtgjort, at disse progressive satser, som blev vedtaget af den polske lovgiver i medfør af den skønsmæssige, som denne er tillagt i forbindelse med sin skattemæssige autonomi, blev udformet på en åbenbart diskriminerende måde for at omgå de krav, der følger af de EU-retlige bestemmelser på statsstøtteområdet. Under disse omstændigheder måtte de progressive satser for den omtvistede skatteforanstaltning anses for at hænge uløseligt sammen med referencesystemet eller den »normale« skatteordning, på grundlag af hvilken det skulle vurderes, om der i det foreliggende tilfælde forelå en selektiv fordel.

45 Retten begik således ikke en retlig fejl, da den i den appellerede doms præmis 63-67 fastslog, at Kommissionen ved at antage, at den omtvistede skatteforanstaltning progressive skala ikke var en del af det referencesystem, på grundlag af hvilket denne foranstaltning selektive karakter skulle vurderes, fejlagtigt støttede sig på et utilstrækkeligt og hypotetisk referencesystem. Heraf følger, at det første anbringendes første led skal forkastes som ugrundet.

46 Da en fejl begået ved fastsættelsen af referencesystemet nødvendigvis bevirker, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 107), er det ufornuddent at tage stilling til det første anbringendes andet og tredje led.

47 Det følger af det ovenstående, at det første appelanbringende skal forkastes i sin helhed som ugrundet.

***Det andet anbringende om en tilsidesættelse af artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 13 i forordning 2015/1589***

48 Med det andet anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten ved annullationen af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, herunder indstillingspåbuddet, tilsidesatte artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 13 i forordning 2015/1589. Kommissionen har nærmere bestemt gjort gældende, dels at Retten med urette foretog en prøvelse af denne afgørelse af den samme intensitet, som den foretog af den negative afgørelse, selv om den burde have holdt sig til en prøvelse af, om der forelå et åbenbart urigtigt skøn, hvilket ikke var tilfældet i nærværende sag. Dels har Kommissionen foreholdt Retten, at den annullerede Kommissionens indstillingspåbud, som var vedtaget på grundlag af artikel 13, stk. 1, i forordning 2015/1589, som følge af annullationen af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure med den begrundelse, at indstillingspåbuddets skæbne ikke kunne adskilles fra denne afgørelses skæbne, selv om indstillingspåbuddet udgjorde en særskilt afgørelse i forhold til sidstnævnte afgørelse, hvis lovlighed skulle bedømmes selvstændigt.

49 Republikken Polen og Ungarn har bestridt denne argumentation.

50 Det skal bemærkes, at Kommissionen er forpligtet til at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, hvis den efter den i artikel 4 i forordning 2015/1589 omhandlede foreløbige undersøgelse ikke er blevet overbevist om, at den anmeldte foranstaltning er forenelig med det indre marked. Det samme er tilfældet, når den nærer tvivl om, hvorvidt denne foranstaltning er »støtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning bl.a. dom af 10.5.2005, Italien mod Kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, præmis 47, af 21.7.2011, Alcoa Trasformazioni mod Kommissionen, C-194/09 P, EU:C:2011:497, præmis 60, og af 24.1.2013, 3F mod Kommissionen, C-646/11 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:36, præmis 27).

51 Det fremgår i øvrigt af artikel 13, stk. 1, i forordning 2015/1589, at Kommissionen efter at have givet den pågældende medlemsstat lejlighed til at fremsætte sine bemærkninger har mulighed for at påbyde medlemsstaten at indstille eventuelle ulovlige støtteforanstaltninger, indtil Kommissionen har truffet en endelig afgørelse om, hvorvidt støtten er forenelig med det indre marked. Et sådant påbud er forskelligt fra afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og kan i øvrigt udfærdiges såvel samtidig med afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure som efter denne afgørelse (jf. i denne retning dom af 9.10.2001, Italien mod Kommissionen, C-400/99, EU:C:2001:528, præmis 47, og af 4.6.2020, Ungarn mod Kommissionen, C-456/18 P, EU:C:2020:421, præmis 35).

52 Henset til de principper, der er nævnt i nærværende doms præmis 50, er den

legalitetskontrol af en afgørelse om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, der udøves af Unionens retsinstanser, når sagsøgeren anfægter Kommissionens vurdering af den omtvistede foranstaltnings kvalificering som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, begrænset til en prøvelse af, om denne institution i den i artikel 4 i forordning 2015/1589 fastsatte indledende undersøgelsesfase har anlagt et åbenbart urigtigt skøn (jf. i denne retning bl.a. dom af 21.7.2011, Alcoa Trasformazioni mod Kommissionen, C-194/09 P, EU:C:2011:497, præmis 61, og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 78). Det samme gælder for så vidt angår legalitetskontrollen af et indstillingspåbud udstedt på grundlag af denne forordnings artikel 13, stk. 1, i betragtning af den foreløbige karakter af Kommissionens kvalificering af den trufne foranstaltning som statsstøtte.

53 Det skal imidlertid præciseres, at Kommissionen, henset til retsvirkningerne af indledningen af en procedure i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF, hvad angår foranstaltninger, der behandles som ny støtte, der vedrører en pligt til omgående at suspendere gennemførelsen heraf, når den berørte medlemsstat har hævdet, at disse foranstaltninger ikke udgør støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal foretage en tilstrækkelig undersøgelse af spørgsmålet på grundlag af de oplysninger, som medlemsstaten på dette tidspunkt har meddelt den, selv om denne undersøgelse ikke fører til en endelig vurdering (dom af 10.5.2005, Italien mod Kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, præmis 48). Såfremt det, henset til de oplysninger, som Kommissionen var i besiddelse af på tidspunktet for indledningen af proceduren, følgelig viser sig, at kvalificeringen af den omhandlede foranstaltning som ny støtte er åbenbart forkert på dette trin, skal afgørelsen om at indlede proceduren med hensyn til denne foranstaltning annulleres.

54 I den foreliggende sag fastslog Retten i det væsentlige i den appellerede doms præmis 108, at Kommissionen havde baseret sin foreløbige kvalificering af den omtvistede skatteforanstaltning som ny støtte på en åbenbart forkert analyse. Retten foreholdt mere specifikt Kommissionen, at den hovedsageligt havde taget udgangspunkt i, at indførelsen af en progressiv omsætningsbaseret afgift principielt udgjorde statsstøtte, selv om den burde have foretaget en detaljeret analyse med henblik på at underbygge, at der efter dens opfattelse herskede rimelig tvivl om kvalificeringen af den omhandlede skatteforanstaltning som sådan, henset til de oplysninger, som den var i besiddelse af. Retten udledte heraf, at både afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og det dermed forbundne indstillingspåbud skulle annulleres.

55 Ved at fastslå dette begrænsede Retten sig efter at have gengivet de principper, der fremgår af nærværende doms præmis 52, til blot at foretage en prøvelse af, om der forelå et åbenbart urigtigt skøn i forbindelse med Kommissionens foreløbige kvalificering som statsstøtte i afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, således som det påhvilede den at gøre. Det fremgår nemlig af den appellerede doms præmis 108, at det var fraværet af udførlige oplysninger til støtte for Kommissionens rimelige tvivl i den foreliggende sag med hensyn til kvalificeringen af den omtvistede skatteforanstaltning som statsstøtte, der dannede grundlag for Rettens annulation af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, og under alle omstændigheder ikke en gentagelse af de grunde, hvormed den forinden havde fastslået, at den negative afgørelse skulle annulleres, som Retten kun indirekte havde henvist til.

56 I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, annullerede Retten heller ikke påbuddet om at indstille den omtvistede skatteforanstaltning alene som en følge af annulationen af afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure. Retten udtalte alene i den appellerede doms præmis 109, at begrundelsen for annulationen af denne sidstnævnte afgørelse, hvorefter Kommissionen havde anlagt et åbenbart urigtigt skøn med hensyn til den foreløbige kvalificering af den omtvistede skatteforanstaltning som statsstøtte, i det foreliggende tilfælde ligeledes begrundede annulationen af påbuddet om at indstille denne foranstaltning, hvis vedtagelse også var underlagt en sådan midlertidig kvalificering.

57 Under disse omstændigheder skal det andet appelanbringende forkastes i sin helhed som ugrundet.

58 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at appellen skal forkastes i det hele.

### **Sagsomkostninger**

59 I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement, der i medfør af samme reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Republikken Polen har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og da Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagsomkostningerne.

60 Artikel 184, stk. 4, i Domstolens procesreglement fastsætter, at når en intervenient i første instans, som ikke selv har iværksat appel, har deltaget i den skriftlige eller den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen, kan sidstnævnte bestemme, at den pågældende skal bære sine egne omkostninger. I den foreliggende sag har Ungarn, der var intervenient i første instans, men ikke selv er appellant, deltaget i den skriftlige og den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen, men har ikke nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne. Det bestemmes under disse omstændigheder, at denne medlemsstat bærer sine egne omkostninger i forbindelse med appelsagen (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 113 og 114 ).

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

- 1) **Appellen forkastes.**
- 2) **Europa-Kommissionen betaler sagsomkostningerne.**
- 3) **Ungarn bærer sine egne omkostninger.**

Underskrifter

\* Processprog: polsk.