

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 16 d.(*)

„Apeliacinis skundas – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Valstybės pagalba – Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui – SESV 108 straipsnio 2 dalis – Sprendimas pradėti oficiali tyrimo procedūra – Referencinės sistemos nustatymo kriterijai – Progresiniai tarifai – Atrankiojo pranašumo buvimas – Rodinėjimo pareiga“

Byloje C-562/19 P

dėl 2019 m. liepos 24 d. pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateikto apeliacinio skundo

Europos Komisija, atstovaujama K. Herrmann ir P.-J. Loewenthal ir V. Bottka,

apeliantė,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Lenkijos Respublikai, atstovaujamai B. Majczyna, M. Rzotkiewicz, M. Szydło ir K. Sokołowska,

ieškovei pirmojoje instancijoje,

Vengrijai, atstovaujamai M. Z. Fehér ir G. Koós,

įstojusiai į bylą šaliai pirmojoje instancijoje,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, kolegijų pirmininkai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin ir N. Wahl, teisėjai M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb ir N. Jääskinen,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Ąere, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2020 m. rugsėjo 1 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2020 m. spalio 15 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Savo apeliaciniu skundu Europos Komisija prašo panaikinti 2019 m. gegužės 16 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Lenkija / Komisija* (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, toliau – skundžiamas sprendimas); juo Bendrasis Teismas panaikino, pirma, 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisijos sprendimą C(2016) 5596 *final* dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex

2016/NN) (Lenkija – Lenkijos mokestis, taikomas mažmenin?s prekybos sektoriui), kuriuo prad?ta oficiali tyrimo proced?ra pagal SESV 108 straipsnio 2 dal? d?l šios priemon?s ir Lenkijos Respublikai nurodyta sustabdyti mažmenin?s prekybos sektoriui taikomo mokes?io progresini? tarif? taikym? (toliau – sprendimas prad?ti oficiali? tyrimo proced?r?), ir, antra, 2017 m. birželio 30 d. Komisijos sprendim? (ES) 2018/160 d?l valstyb?s pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kuri? Lenkija suteik? nustatydama mokest?, taikom? mažmenin?s prekybos sektoriui (OL L 29, 2018, p. 38) (toliau – neigiamas sprendimas) (toliau kartu – gin?ijami sprendimai).

Gin?o aplinkyb?s

2 Gin?o aplinkybes Bendrasis Teismas išd?st? skundžiamo sprendimo 1–16 punktuose. Jos gali b?ti apibendrintos taip, kaip nurodyta toliau.

3 2016 m. pradžioje Lenkijos vyriausyb? numat? nauj? mažmeninio preki? pardavimo mokest?; nuspr?sta, kad mokes?io baz? bus apyvarta ir kad jis bus progresinis.

4 Po to, kai Komisijai buvo pranešta apie š? projekt?, ji Lenkijos valdžios institucijoms išsiunt? prašymus suteikti informacijos ir nurod?, kad progresinio apyvartos mokes?io tarifai iš ties? yra siejami su ?mon?s dydžiu, o ne su jos pelningumu, taigi jais diskriminuojamos ?mon?s ir jie gali sukelti dideli? rinkos sutrikim?. Šios institucijos teigimu, šiais tarifais nustatomas skirtingas poži?ris ? ?mones, tod?l jie laikomi atrankiaisiais. Manydama, kad visos SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos s?lygos yra ?vykdytos, ji padar? išvad?, kad tokiais tarifais suteikiama „valstyb?s pagalba“, kaip ji suprantama pagal šį nuostat?.

5 2016 m. liepos 6 d. Lenkijos Respublika pri?m? ?statym? d?l mokes?io, taikomo mažmenin?s prekybos sektoriui; šis mokestis taikomas mažmeniniam preki? pardavimui vartotojams fiziniams asmenims, jis ?sigaliojo 2016 m. rugs?jo 1 d. (toliau – nagrin?jama mokestin? priemon?). Šiuo mokes?iu apmokestinami visi mažmenininkai, nesvarbu, koks j? juridinis statusas, o mokes?io baz? – m?nesio apyvarta, viršijanti 17 mln. Lenkijos zlot? (PLN) (maždaug 3 750 000 EUR) sum?. M?nesio apyvartos daliai, nesiekian?iai šios sumos, taikomas nulinis mokes?io tarifas, m?nesio apyvartos daliai nuo 17 mln. PLN iki 170 mln. PLN (apie 37 500 000 EUR) taikomas 0,8 % tarifas, o m?nesio apyvartos daliai, viršijan?iai 170 mln. PLN – 1,4 % tarifas.

6 2016 m. rugs?jo 19 d. Komisija pri?m? sprendim? prad?ti oficiali? tyrimo proced?r?. Šiuo sprendimu ji ne tik paragino Lenkijos valdžios institucijas pateikti savo pastabas, ta?iau taip pat, remdamasi 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (ES) 2015/1589, nustatan?io išsamias [SESV] 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9), 13 straipsnio 1 dalimi, nurod? joms nedelsiant sustabdyti „[nagrin?jamos mokestin?s priemon?s] progresinio tarifo taikym?, kol [bus priimtas] sprendim[as] d?l jo[s] suderinamumo su vidaus rinka“. Atsižvelgdama ? š? sprendim? Lenkijos Respublika sustabd? nagrin?jamos mokestin?s priemon?s taikym?.

7 2017 m. birželio 30 d. Komisija užbaig? oficiali? tyrimo proced?r? priimdama neigiam? sprendim?. Ji iš esm?s nusprend?, kad nagrin?jama mokestin? priemon? yra su vidaus rinka nesuderinama valstyb?s pagalba ir kad ji buvo ?gyvendinta neteis?tai, tod?l Lenkijos valdžios institucijos tur?jo galutinai panaikinti visus mok?jimus, sustabdytus pri?mus sprendim? prad?ti oficiali? tyrimo proced?r?. Kadangi nagrin?jama mokestin? priemon? konkre?iai nebuvo ?vykdyta, ji man?, kad nereik?jo susigr?žinti pagalbos iš jos gav?j?.

8 Gin?ijamuose sprendimuose Komisija nagrin?jamos mokestin?s priemon?s kvalifikavim? kaip „valstyb?s pagalbos“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dal?, iš esm?s grind? taip, kaip nurodoma toliau.

9 Kiek tai susiję su šios priemonės priskyrimu valstybei ir jos finansavimu iš valstybės išteklių, Komisija nusprendė, kad pasirinkusi taikyti progresinį apyvartos mokestį Lenkijos Respublika atsisakė gauti mokestinį pajamą, kurias ji būtų gavusi, jeigu visos įmonės būtų buvusios apmokestinamos tuo pačiu vidutiniu faktiniu mokesčio tarifu. Taigi nagrinėjama mokestinė priemonė reiškė valstybės išteklių perdavimą tam tikroms įmonėms.

10 Dėl pranašumo įgyjimo Komisija priminė, kad priemonėmis, kuriomis sumažinami įmonės paprastai taikomi mokesčiai, kaip ir faktiniai išmokų atvejais, suteikiamas pranašumas. Ji nurodė, kad dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės taikymo įmonės, kuri mažą apyvartą, mokesčių aspektu vertinamos palankiau, palyginti su kitomis šiuo mokesčiu apmokestinamomis įmonėmis. Vidutiniai nuliniai arba ne tokie dideli mokesčių tarifai, kurie taikomi nedidelę apyvartą turinčioms įmonėms, palyginti su vidutiniais didesniais mokesčių tarifais, taikomais įmonėms, turinčioms didesnę apyvartą, suteikė pranašumą pirmosioms įmonėms.

11 Nagrinėjama atrankumo sąlyga, skirta nustatyti, ar nagrinėjama mokestinė priemonė suteikia nepagrįstą pranašumą tam tikroms įmonėms, Komisija teigė, kad reikšmingą referencinį mokesčių sistemą sudaro mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, įskaitant mokesčius, kurių apyvarta mažesnė negu 17 mln. PLN (apie 3 750 000 EUR) suma, tačiau be progresinio tarifo pobūdžio. Toks progresinis apmokestinimas lemia ne tik ribinį mokesčių tarifą taikymą, bet ir vidutinius mokesčių tarifus, kurie atskiroms įmonėms skiriasi, todėl jį taikant nukrypstama nuo referencinės sistemos, pagal kurią turi būti apmokestinama taikant vienodą mokesčio tarifą.

12 Toks nukrypimas nėra pateisinamas minėtos referencinės sistemos pobūdžiu ar bendrąja struktūra. Komisijos nuomone, Lenkijos valdžios institucijų nurodytas perskirstymo tikslas nedera su apyvartos mokesčiu, kuriuo įmonės apmokestinamos atsižvelgiant tik į jų veiklos apimtį, bet ne į sąnaudas, pelningumą, gebėjimą mokėti mokesčius arba turimą infrastruktūrą, kuri, šių institucijų teigimu, gali turėti tik didelės įmonės.

13 Galiausiai Lenkijos valdžios institucijoms nurodžius, kad progresinis apmokestinimas leidžia smulkiems prekybininkams išsilaikyti konkurencinėje kovoje su dideliais mažmenininkais, Komisija tai vertino kaip rodymą to, kad jos siekė daryti toką konkurencijos struktūrą rinkoje.

Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

14 2016 m. lapkričio 30 d. Lenkijos Respublika pareiškė ieškinį Bendrajame Teisme dėl sprendimo pradėti oficialią tyrimo procedūrą panaikinimo (byla T-836/16). 2017 m. balandžio 27 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas leido Vengrijai įstoti į bylą palaikyti Lenkijos Respublikos reikalavimą.

15 2017 m. rugsėjo 13 d. Lenkijos Respublika Bendrajame Teisme pareiškė antrą ieškinį dėl neigiamo sprendimo panaikinimo (byla T-624/17). 2018 m. sausio 12 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas taip pat leido Vengrijai įstoti į bylą palaikyti Lenkijos Respublikos reikalavimą, nurodytą šiame antrajame ieškinyje.

16 2018 m. liepos 4 d. nutartimi Bendrasis Teismas, vadovaudamasis savo Procedūros reglamento 68 straipsniu, sujungė bylas T-836/04 ir T-624/04, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

17 Grįsdama savo ieškinį dėl sprendimo pradėti oficialią tyrimo procedūrą (byla T-836/16), Lenkijos Respublika nurodė keturis pagrindus. Pirmasis pagrindas grindžiamas tuo, kad nagrinėjama mokestinė priemonė klaidingai kvalifikuota kaip „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, antrasis ir trečiasis pagrindai grindžiami tuo, kad

nurodžiusi sustabdyti pagalbą Komisija pažeidė Reglamento 2015/1589 13 straipsnio 1 dalį ir proporcingumo principą, o ketvirtasis pagrindas grindžiamas sprendimo pradėti oficialią tyrimo procedūrą klaidingu ir nepakankamu motyvavimu.

18 Grėsdama savo ieškinį dėl neigiamo sprendimo (byla T-624/17), Lenkijos Respublika nurodė du pagrindus; pirmasis grindžiamas tuo, kad nagrinėjama mokestinė priemonė klaidingai kvalifikuota kaip „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, o antrasis – tuo, kad Komisijos pateikti motyvai šiam sprendimui pagręsti yra klaidingi ir nepakankami.

19 Skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas pritarė Lenkijos Respublikos byloje T-624/17 nurodytam pirmajam ieškinio pagrindui ir nusprendė, kad Komisija klaidingai manė, jog progresinio mokesčio, kuriuo apmokestinama iš mažmeninės prekybos gauta apyvarta, nustatymas suteikia atrankų pranašumą. Jis taip pat pritarė Lenkijos Respublikos byloje T-836/16 nurodytam ketvirtajam ieškinio pagrindui ir nusprendė, kad Komisija negalėjo laikinai kvalifikuoti nagrinėjamos mokestinės priemonės kaip naujos pagalbos, nesiremėdama tuo, kad, atsižvelgiant į bylos medžiagą, yra pagręstę abejonės šiuo klausimu. Taigi jis panaikino ginčijamus sprendimus, įskaitant sprendime pradėti oficialią tyrimo procedūrą nustatytą pareigojimą sustabdyti nagrinėjamą mokestinę priemonę, tačiau nepriėmė sprendimo dėl kitų ieškinio pagrindų.

Procesas Teisingumo Teisme ir šalies reikalavimai

20 Savo apeliaciniu skundu Komisija Teisingumo Teismo prašo:

- panaikinti skundžiamą sprendimą,
- priimti galutinį sprendimą byloje ir atmesti Lenkijos Respublikos ieškinio dėl ginčijamą sprendimą pagrindus, taip pat priteisti iš jos bylinėjimosi išlaidas,
- alternatyviai – gręžinti bylą Bendrajam Teismui, kad jis išnagrinėtų ieškinio pagrindus, dėl kurių jis dar nepriėmė sprendimo.

21 Lenkijos Respublika Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti apeliacinį skundą kaip nepagręstą ir
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

22 Vengrija, palaikanti Lenkijos Respublikos reikalavimus, prašo Teisingumo Teismo atmesti apeliacinį skundą kaip nepagręstą.

Dėl apeliacinio skundo

23 Grėsdama apeliacinį skundą Komisija nurodo du pagrindus.

Dėl pirmojo pagrindo, grindžiamo SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu

24 Pateikdama apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą Komisija tvirtina, kad nusprendę, jog nagrinėjama mokestinė priemonė nesuteikia atrankiojo pranašumo žmonėms, kurie apyvarta iš mažmeninės prekybos yra nedidelė, Bendrasis Teismas pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį. Ši institucija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, aiškindamas ir taikydamas kiekvieną iš trijų šios priemonės atrankumo analizės etapų. Šiuo klausimu Komisija pirmiausia mano, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog progresinis apmokestinimas yra referencinės sistemos, kuri reikalauja atsižvelgti vertinant nagrinėjamos mokestinės priemonės atrankumą, dalis.

Ji taip pat tvirtina, kad Bendrasis Teismas negalėjo nagrinėti įmonių, kurioms taikoma minėta priemonė, panašumo, remdamasis kitu, nefiskaliniu šios priemonės tikslu. Galiausiai Komisija tvirtina, kad analizuodamas šios priemonės pateisinimą Bendrasis Teismas klaidingai rėmėsi persikirstymo tikslu, kuris nėra neatsiejamai susijęs su minėta priemone.

25 Lenkijos Respublika ir Vengrija ginėja šiuos argumentus.

26 Visų pirma primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje nesuderintose srityse, nėra pašalintos iš SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 punktą). Taigi valstybės narės turi susilaikyti nuo bet kokių mokestinių priemonių, kurios gali būti pripažintos su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, priėmimo.

27 Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad, norint nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų vykdytos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirma, turi būti valstybės parama arba parama, suteikta panaudojant valstybės išteklius. Antra, tokia priemonė turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti atrankų pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti tokį grėsmę (be kita ko, žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

28 Kiek tai susiję su sąlyga dėl pranašumo, glaudžiai susijusio su priemonės pripažinimu „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, atrankiojo pobūdžio (jei ginėja tik Komisija pateikdama šio apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą), Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nurodyta, kad, vertinant šią sąlygą, reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamą tikslą, yra panaši ir kurioms taip pat taikomas diferencijuotas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuojamas kaip diskriminacinis (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Be to, kai nagrinėjama priemonė laikoma pagalbos schema, o ne individualia pagalba, Komisija turi nustatyti, ar šia priemone, nors ja teikiamas bendras pranašumas, suteikiama išimtinė nauda tik tam tikroms įmonėms arba tam tikriems veiklos sektoriams (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49 punktą).

30 Konkrečiai kalbant apie nacionalines priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemonė, kuria, nors ir neperduodami valstybės ištekliai, bet ja besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, gali būti suteiktas atrankusis pranašumas, todėl ji yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Taigi valstybės pagalba taip pat laikomos priemonės, kurios įvairiais būdais mažina ūmonės biudžetui paprastai tenkančių naštų ir dėl šios priežasties, nors ir nėra subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi identišką poveikį (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 13 ir 14 punktus ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 ir 72 punktus). Vis dėlto bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikiama mokesčių lengvata nėra tokia pagalba, kaip ji suprantama pagal šiuos nuostatus (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Šiomis aplinkybėmis siekdama nacionalinę mokesčių priemonę kvalifikuoti kaip „atrankiąją“ Komisija, pirma, turi nustatyti referencinę arba „prastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje, ir, antra, parodyti, kad nagrinėjama mokestinė priemonė nukrypstant nuo šios referencinės sistemos, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šią sistemą siekiamą tikslą, yra panaši (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32 Vis dėlto savaime „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kurias taikant diferencijuojamos ūmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į aptariama teisės sistema siekiamą tikslą, yra panaši, ir kurios dėl tos priežasties *a priori* yra atrankiosios, jeigu valstybei narei pavyksta parodyti, kad toks diferencijavimas yra pagrįstas dėl to, kad jis lemia sistemos, kuriai priskiriamos šios priemonės, pobūdį arba bendrą struktūrą (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija*, C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ir 43 punktus; 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 40 punktą ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44 punktą).

33 Būtent atsižvelgiant į šiuos svarstymus šiuo atveju reikia nagrinėti, ar Bendrasis Teismas pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį, kaip ji išaiškinta Teisingumo Teismo, kai nusprendė, kad Komisija neturėjo, jog nagrinėjama mokestinė priemonė suteikiamas atrankusis pranašumas „tam tikroms ūmonėms arba tam tikrų prekių gamybai“.

34 Pirmojo pagrindo pirmoje dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nusprendė, kad ji vertino galimą atrankiojo pranašumo buvimą, atsižvelgdama į klaidingą referencinę sistemą, ir teigė, kad Lenkijos teisės aktų leidėjas nustatė progresiniai mokesčių tarifai yra šios referencinės sistemos sudedamoji dalis.

35 Komisijos teigimu, dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės suteikiamas atrankusis pranašumas yra ne apyvartos dalies, neviršijančios tam tikros sumos, neapmokestinimas, nes šis neapmokestinimas taikomas visų ūmonių apyvartos daliai, neviršijančiai neapmokestinamos ribos, o vidutinio mokesčių tarifo skirtumas, kurį lemia progresiniai tarifai. Dėl šio skirtumo ūmonėms, kurių apyvarta yra nedidelė, sudaromos palankesnės sąlygos, nepagrįstai sumažinant joms tenkančių mokesčių naštą, palyginti su kitoms ūmonėms tenkančia našta pagal referencinę sistemą, kuri, Komisijos teigimu, sudaro vienodo tarifo apyvartos mokestis. Taigi progresiniai mokesčių tarifų taikymas nesiskiria nuo situacijos, kai viena mokesčių mokėtojų grupė apmokestinama taikant vieną tarifą, o kita – taikant kitą tarifą, o tai prilygsta skirtingam panašių ūmonių vertinimui.

36 Taigi pirmiausia kyla klausimas, ar, kaip teigia Komisija, nagrinėjama mokestinė priemonė numatyti progresiniai tarifai nepriskirtini prie referencinės sistemos, pagal kurią reikia vertinti, ar suteiktas atrankusis pranašumas, ar, priešingai, kaip skundžiamo sprendimo 63–67 punktuose konstatavo Bendrasis Teismas, šie tarifai yra sudedamoji jos dalis.

37 Pagrindinė vidaus rinkos laisvės srityje Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, atsižvelgiant į dabartinę Sąjungos mokesčių teisės derinimo būklę, valstybės narės gali laisvai nustatyti apmokestinimo sistemą, kuri, kaip jos mano, yra tinkamiausia, todėl progresinio apmokestinimo taikymas priklauso kiekvienos valstybės narės diskrecijai (šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 49 punktą ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 69 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Šis teiginys taip pat galioja valstybės pagalbos srityje (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

38 Vadinasi, išskyrus sritis, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra suderinta, nustatyti kiekvieno mokesčio esminės savybės yra valstybių narių diskrecija, nes jos turi autonomiją mokesčių srityje, tačiau šia diskrecija jos turi naudotis laikydamosi Sąjungos teisės. Tas pats pasakytina, be kita ko, apie mokesčio tarifo pasirinkimą (jis gali būti proporcinis arba progresinis), taip pat jo bazės ir apmokestinimo momento nustatymą.

39 Taigi šios esminės savybės iš principo apibrėžia referencinę sistemą arba „prastą“ mokesčių sistemą, kurią atsižvelgiant reikia analizuoti atrankumo sąlygą, kaip nurodyta šio sprendimo 31 punkte primintoje jurisprudencijoje.

40 Pažymėtina, kad pagal Sąjungos teisės valstybės pagalbos srityje iš principo nedraudžiama valstybės narėms pasirinkti progresinį mokesčių tarifą, skirtą atsižvelgti į mokesčių mokėtojų pajamų mokėti mokesčius. Tai, kad praktiškai progresinis apmokestinimas yra labiau paplitęs apmokestinant fizinius asmenis, nereiškia, kad valstybės draudžiama jį taikyti siekiant atsižvelgti ir į juridinių asmenų, ypač žmonių, pajamų mokėti mokesčius.

41 Taigi pagal Sąjungos teisės nedraudžiama apyvartos apmokestinti progresiniu mokesčiu, įskaitant atvejus, kai toks mokestis nėra skirtas kompensuoti neigiamas pasekmes, kurią gali atsirasti dėl apmokestinamos veiklos. Priešingai, nei teigia Komisija, apyvartos dydis yra neutralus atskyrimo kriterijus ir reikšmingas apmokestinamųjų asmenų pajamų mokėti mokesčius rodiklis (šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 50 punktą ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 70 punktą). Iš jokios Sąjungos teisės normos ar principo, taip pat ir valstybės pagalbos srityje, nematyti, kad progresiniai tarifai būtų taikomi tik apmokestinant pelną. Beje, kaip ir apyvarta, pats pelnas yra tik santykinis pajamų mokėti mokesčius rodiklis. Aplinkybė, kad jis yra tinkamesnis ar tikslesnis rodiklis negu apyvarta, kaip mano Komisija, neturi reikšmės valstybės pagalbos srityje, nes Sąjungos teisės šioje srityje susijusi tik su atrankiojo pranašumo, kuriuo gali pasinaudoti tam tikros žmonių grupės panašioje padėtyje esančių žmonių nenaudai, panaikinimu. Tas pats pasakytina apie galimą dvigubą ekonominį apmokestinimą, kai apmokestinama ir apyvarta, ir pelnas.

42 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad mokesčio, prie kurio priskiriami progresiniai mokesčio tarifai, esminės savybės iš esmės sudaro referencinę sistemą arba „prastą“ mokesčių sistemą atrankumo sąlygos analizės tikslais. Vis dėlto negalima atmesti galimybių, kad šios savybės tam tikrais atvejais gali atskleisti akivaizdžiai diskriminacinį elementą, o tai turi rodyti Komisija.

43 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) nepaneigia pirma išdėstyta teigini. Priešingai, nei savo išvados 40–45 punktuose iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, mokesčių sistema buvo sukurta pagal akivaizdžiai diskriminuojančius parametrus, kuriais siekta apeiti Sąjungos teisės valstybės pagalbos srityje. Būtent tai toje byloje parodo tam tikroms *offshore* bendrovėms palankių apmokestinimo kriterijų pasirinkimas, kuris buvo nenuoseklus, atsižvelgiant į atitinkamo teisės aktų leidėjo nurodytą tikslą taikyti bendrą apmokestinimą visoms įmonėms.

44 Nagrinėjamo atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 3–5 punktų, patvirtinus nagrinjamą mokestinį priemonę Lenkijos teisės aktų leidėjas nustatė mokestį, taikomą mažmeninės prekybos sektoriui ir apskaituojamą nuo šios veiklos metinės apyvartos; priešingai, nei teigia Komisija, šis mokestis yra tiesioginis. Nulinis jo tarifas taikomas apyvartai iki 17 mln. PLN (apie 3 750 000 EUR), o vėliau siekia 0,8 % apyvartai nuo 17 iki 170 mln. PLN (apie 37 500 000 EUR) ir 1,4 % apyvartai, viršijančiai šį sumą. Komisija neigė, kad šie progresiniai tarifai, kuriuos Lenkijos teisės aktų leidėjas nustatė naudodamasis savo diskrecija, susijusia su autonomija mokesčių srityje, buvo akivaizdžiai diskriminaciniai, siekiant apeiti iš Sąjungos teisės kylančius reikalavimus valstybės pagalbos srityje. Šiomis aplinkybėmis nagrinjamą mokestinį priemonę progresiniai tarifai turi būti traktuojami kaip būdingi referencinei sistemai arba „prastai“ mokesčių sistemai, kuri atsižvelgiant nagrinjamą atvejį turi būti vertinamas atrankusis pranašumas.

45 Taigi Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai skundžiamo sprendimo 63–67 punktuose konstatavo, kad nusprendusi, jog nagrinjamą mokestinį priemonę progresinė skalės referencinė sistema, kuri atsižvelgiant turi būti vertinamas šios priemonės atrankumas, dalis, Komisija klaidingai rėmėsi neišsamia ir fiktyvia referencine sistema. Darytina išvada, kad pirmojo pagrindo pirma dalis turi būti atmesta kaip nepagrįsta.

46 Kadangi klaida, padaryta nustatant referencinę sistemą, neišvengiamai lėmė visos su atrankumu susijusios sąlygos analizės trūkumus (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres („Heitkamp BauHolding“ bankroto administratorius) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 punktą), nereikia priimti sprendimo dėl pirmojo pagrindo antros ir trečios dalių.

47 Remiantis tuo, kas išdėstyta, visų apeliacinio skundo pirmųjų pagrindų reikia atmesti kaip nepagrįstus.

Dėl antrojo pagrindo, grindžiamo Reglamento 2015/1589 108 straipsnio 2 dalies ir 13 straipsnio pažeidimu

48 Pateikdama antrąjį pagrindą Komisija teigia, kad panaikinęs sprendimą pradėti oficiali tyrimo procedūra, įskaitant įsakymą sustabdyti pagalbą, Bendrasis Teismas pažeidė SESV 108 straipsnio 2 dalį ir Reglamento 2015/1589 13 straipsnį. Konkrečiai kalbant, Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas klaidingai atliko tokią pat intensyvią šio sprendimo kontrolę, kaip ir dėl neigiamo sprendimo, nors turėjo patikrinti, ar buvo padaryta akivaizdi vertinimo klaida, o jos nagrinjamą atvejį nenustatyta. Antra, ji tvirtina, kad Bendrasis Teismas panaikino pagal Reglamento 2015/1589 13 straipsnio 1 dalį Komisijos priimtą įsakymą sustabdyti pagalbą dėl to, kad buvo panaikintas sprendimas pradėti oficiali tyrimo procedūra, motyvuodamas tuo, kad šis įsakymas neatskiriamas nuo šio sprendimo, tačiau tai yra atskiras sprendimas ir jo teisėtumas turėjo būti vertinamas savarankiškai.

49 Lenkijos Respublika ir Vengrija ginėja šiuos argumentus.

50 Primintina, kad Komisija privalo pradėti oficiali tyrimo procedūra, jei atlikusi Reglamento 2015/1589 4 straipsnyje nurodytą pirminį patikrinimą negalėjo įsitikinti, kad priemonė, apie kurią pranešta, yra suderinama su vidaus rinka. Tas pats pasakytina ir tuo atveju, kai jai kyla abejonų dėl paties šios priemonės kvalifikavimo kaip „pagalbos“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2005 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2005:275, 47 punktą; 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo *Alcoa Trasformazioni / Komisija*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 60 punktą ir 2013 m. sausio 24 d. Sprendimo *3F / Komisija*, C-646/11 P, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:36, 27 punktą).

51 Taip pat pasakytina, kad pagal Reglamento 2015/1589 13 straipsnio 1 dalį Komisija, suteikusi atitinkamai valstybei narei galimybę pateikti savo pastabas, gali priimti sprendimą, pareigojant šią valstybę nutraukti neteisėtą pagalbą, kol Komisija priims sprendimą dėl tokios pagalbos suderinamumo su vidaus rinka. Toks sakymas sustabdyti pagalbą skiriasi nuo sprendimo pradėti oficiali tyrimo procedūra, jis gali būti priimtas tuo pačiu metu kaip ir sprendimas pradėti oficiali tyrimo procedūra arba po jo (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 9 d. *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2001:528, 47 punktą ir 2020 m. birželio 4 d. Sprendimo *Vengrija / Komisija*, C-456/18 P, EU:C:2020:421, 35 punktą).

52 Atsižvelgiant į šio sprendimo 50 punkte primintus principus, kai ieškovas ginėja Komisijos vertinimą dėl ginčijamos priemonės pripažinimo „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Sąjungos teismo vykdoma sprendimo pradėti oficiali tyrimo procedūra teisėtumo kontrolė yra apribota patikrinimu, ar atlikdama Reglamento 2015/1589 4 straipsnyje numatytą pirminį patikrinimą Komisija nepadarė akivaizdžių vertinimo klaidų (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo *Alcoa Trasformazioni / Komisija*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 78 punktą). Tas pats pasakytina apie sakymo sustabdyti pagalbą, priimto remiantis šio reglamento 13 straipsnio 1 dalimi, teisėtumo kontrolę, atsižvelgiant į tai, kad šiame etape Komisija atitinkamai priemonę laikinai pripažįsta valstybės pagalba.

53 Vis dėlto pažymėtina, kad, atsižvelgiant į SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytos procedūros dėl priemonių, kurios laikomos nauja valstybės pagalba ir kurių gyvendinimą privaloma nedelsiant sustabdyti, pradžioje teisines pasekmes, jei atitinkama valstybė narė nurodo, kad šios priemonės nėra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija privalo atlikti pakankamai išsamų šio klausimo tyrimą, remdamasi šiame etape jai pateiktais duomenimis, net jeigu šis tyrimas pradėtas remiantis negalutiniu vertinimu (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 punktą). Taigi, jeigu, atsižvelgiant į pradedant procedūrą Komisijai pateiktus rodymus, nagrinėjama priemonė nuo šio etapo akivaizdžiai neturėjo būti pripažinta nauja pagalba, sprendimas pradėti procedūrą dėl šios priemonės turi būti panaikintas.

54 Nagrinėjamu atveju skundžiamo sprendimo 108 punkte Bendrasis Teismas iš esmės konstatavo, kad Komisija preliminarų nagrinėjamos mokestinės priemonės kvalifikavimą kaip naujos pagalbos grindė akivaizdžiai klaidinga analize. Konkrečiai kalbant, jis teigė, kad Komisija iš esmės rėmėsi prielaida, jog progresinio apyvartos mokesčio nustatymas iš principo yra valstybės pagalba, nors turėjo atlikti išsamią analizę, kad rodytų, jog, atsižvelgiant į jos turimus rodymus, jos nuomone, yra pagrįstą abejonų dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės kvalifikavimo kaip pagalbos. Tuo remdamasis Bendrasis Teismas padarė išvadą, kad turi būti panaikintas ir sprendimas pradėti oficiali tyrimo procedūra, ir jame esantis sakymas sustabdyti pagalbą.

55 Taip nusprendamas Bendrasis Teismas priminė šio sprendimo 52 punkte nurodytus principus ir tik patikrino, ar sprendime pradėti oficiali tyrimo procedūra laikinai kvalifikuodama

priemon? kaip valstyb?s pagalb? Komisija padar? akivaizdži? teis?s klaid?; b?tent tai jis ir tur?jo padaryti. Iš skundžiamo sprendimo 108 punkto matyti, kad Bendrasis Teismas panaikino sprendim? prad?ti oficiali? tyrimo proced?r?, motyvuodamas tuo, kad nagrin?jamu atveju nebuvo išsami? ?rodym?, pagrindžian?i? Komisijos pagr?stas abejones d?l nagrin?jamos mokestin?s priemon?s kvalifikavimo kaip valstyb?s pagalbos, o ne pakartodamas motyvus, kuriais remdamasis prieš tai nusprend?, kad neigiamas sprendimas turi b?ti panaikintas – šiuos motyvus jis nurod? tik netiesiogiai.

56 Be to, priešingai, nei teigia Komisija, Bendrasis Teismas nepanaikino sprendimo d?l ?pareigojimo sustabdyti nagrin?jam? mokestin? priemon? vien d?l to, kad buvo panaikintas sprendimas prad?ti oficiali? tyrimo proced?r?. Skundžiamo sprendimo 109 punkte jis tik konstatavo, kad motyvai, kuriais remiantis panaikintas tas sprendimas, grindžiami Komisijos padaryta akivaizdžia vertinimo klaida d?l nagrin?jamos mokestin?s priemon?s laikino kvalifikavimo kaip valstyb?s pagalbos, nagrin?jamu atveju pateisina ir sprendimo d?l ?pareigojimo sustabdyti šios priemon?s ?gyvendinim? panaikinim?, nes šio sprendimo pri?mimas taip pat buvo susietas su tokiu laikinu kvalifikavimu.

57 Tokiomis aplinkyb?mis vis? apeliacinio skundo antr?j? pagrind? reikia atmesti kaip nepagr?st?.

58 Remiantis tuo, kas išd?styta, darytina išvada, kad reikia atmesti vis? apeliacin? skund?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

59 Pagal Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 138 straipsnio 1 dal?, kuri pagal 184 straipsnio 1 dal? taikoma apeliaciniame procese, pralaim?jusiai šaliai nurodoma padengti bylin?jimosi išlaidas, jei laim?jusi šalis to reikalavo. Kadangi Lenkijos Respublika reikalavo priteisti bylin?jimosi išlaidas ir Komisija pralaim?jo byl?, ji turi jas padengti.

60 Teisingumo Teismo proced?ros reglamento 184 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad, jeigu pirmojoje instancijoje ? byl? ?stojusi šalis pati nepateik? apeliacinio skundo ir dalyvauja Teisingumo Teisme vykstan?io proceso rašytin?je arba žodin?je dalyje, Teisingumo Teismas gali nuspr?sti, kad ši ?stojusi ? byl? šalis padengia savo bylin?jimosi išlaidas. Nagrin?jamu atveju Vengrija, ? byl? pirmojoje instancijoje ?stojusi šalis, nepateik? apeliacinio skundo, ta?iau dalyvavo proceso rašytin?je arba žodin?je dalyje, bet nepraš? priteisti iš Komisijos bylin?jimosi išlaid?. Šiomis aplinkyb?mis reikia nuspr?sti, kad ji padengia savo bylin?jimosi išlaidas, patirtas per apeliacin? proces? (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendim? *Andres („Heitkamp BauHolding“ bankroto administratorius) / Komisija*, C?203/16 P, EU:C:2018:505, 113 ir 114 punktus).

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. **Atmesti apeliacin? skund?.**
2. **Priteisti iš Europos Komisijos bylin?jimosi išlaidas.**
3. **Vengrija padengia savo bylin?jimosi išlaidas.**

Parašai.

* Procesu kalba: lenk?.