

62019CJ0562

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 16 marca 2021 r. (*1)

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

W sprawie C-562/19 P

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

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

wnosząca odwołanie,

w której drugiej stronie postępowania był:

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

strona skarżąca w pierwszej instancji,

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

interwenient w pierwszej instancji,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Ferey, administratorka,

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

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

wydaje następujący

Wyrok

W swoim odwołaniu Komisja Europejska żąda uchylenia wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 16 maja 2019 r., Polska/Komisja (w sprawach połączonych T-836/16 i T-624/17, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”, EU:T:2019:338), w którym sąd ten stwierdził nieważność, po pierwsze, decyzji Komisji C(2016) 5596 final z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polska – Podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce, wszczynającej formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do tego rodzaju i nakazującej Rzeczypospolitej Polskiej zawieszenie stosowania progresywnej skali podatku od sprzedaży detalicznej (zwanej dalej „decyzją wszczynającą formalne postępowanie wyjaśniające”), a po drugie, decyzji Komisji (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. 2018, L 29, s. 38, zwanej dalej „decyzją negatywną”) (zwanymi dalej łącznie „spornymi decyzjami”).

Okoliczności powstania sporu

2

Okoliczności powstania sporu zostały opisane przez Sąd w pkt 1–16 zaskarżonego wyroku. Można je streścić w podany niżej sposób.

3

Na początku 2016 r. rząd polski rozważył wprowadzenie nowego podatku od sprzedaży detalicznej towarów, którego podstawą byłby obrót i który miałby charakter progresywny.

4

Powziwszy wiadomość o tym projekcie, Komisja przesłała polskim władzom zapytanie o udzielenie informacji, jakie stawki progresywnego podatku od przychodów byłyby de facto powiązane z wielkością przedsiębiorstwa, a nie z jego zysownością, w związku z czym prowadziłyby one do dyskryminacji między przedsiębiorstwami i mogłyby przyczynić się do zakłóceń na rynku. Zdaniem tej instytucji stawki te wprowadzają nierówne traktowanie przedsiębiorstw i w związku z tym należy je uznać za selektywne. Uznając, że wszystkie przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE zostały spełnione, Komisja doszła do wniosku, że owe stawki stanowią „pomoc państwa” w rozumieniu tego postanowienia.

5

W dniu 6 lipca 2016 r. Rzeczpospolita Polska przyjęła ustawę o podatku od sprzedaży detalicznej, która dotyczy sprzedaży detalicznej towarów na rzecz konsumentów będących osobami fizycznymi i która weszła w życie w dniu 1 września 2016 r. (zwaną dalej „spornym rodzajem podatkowym”). Podatnikami podatku są wszyscy sprzedawcy detaliczni bez względu na ich status prawny, a podstawą opodatkowania stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ponad kwotę 17 mln złotych polskich (PLN) (około 3750000 EUR). Stawka tego podatku jest zerowa w odniesieniu do miesięcznego przychodu poniżej tej kwoty, wynosi 0,8% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale od 17 do 170 mln PLN (około 37500000 EUR) oraz 1,4% w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale przekraczającym 170 mln PLN.

6

W dniu 19 września 2016 r. Komisja wydała decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. W decyzji tej Komisja nie tylko wezwała władze polskie do przedstawienia uwag,

ale równie? nakaza?a im, na podstawie art. 13 ust. 1 rozporz?dzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiaj?cego szczegó?owe zasady stosowania art. 108 [TFUE] (Dz.U. 2015, L 248, s. 9) bezzw?oczne zawieszenie „stosowania progresywnych stawek w [spornym ?rodku podatkowym] do czasu [podj?cia] decyzji w sprawie [jego] zgodno?ci z rynkiem wewn?trznym”. Bior?c po uwag? t? decyzj?, Rzeczpospolita Polska zawiesi?a stosowanie spornego ?rodka podatkowego.

7

W dniu 30 czerwca 2017 r. Komisja zakończy?a formalne post?powanie wyja?niaj?ce, wydaj?c decyzj? negatywn?. Komisja uzna?a zasadniczo, ?e sporny ?rodek podatkowy stanowi? pomoc pa?stwa niezgodn? z rynkiem wewn?trznym i ?e zosta? wdro?ony niezgodnie z prawem, wobec czego w?adze polskie powinny definitywnie anulowa? wszystkie wyp?aty zawieszone w zwi?zku z decyzj? o wszcz?ciu formalnego post?powania wyja?niaj?cego. Jako ?e sporny ?rodek nie zosta? konkretnie wprowadzony w ?ycie, Komisja uzna?a, i? nie zachodzi?a potrzeba jakiegokolwiek odzyskania pomocy od beneficjentów.

8

W spornych decyzjach Komisja uzasadni?a zasadniczo uznanie spornego ?rodka podatkowego za „pomoc pa?stwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w podany ni?ej sposób.

9

Co si? tyczy mo?liwo?ci przypisania tego ?rodka pa?stwu i jego finansowania przy u?yciu zasobów pa?stwowych, Komisja uzna?a, ?e wybieraj?c progresywny podatek od przychodów, Rzeczpospolita Polska zrezygnowa?a z cz??ci wp?ywów podatkowych, które osi?gn??aby, gdyby wszystkie przedsi?biorstwa by?y opodatkowane wed?ug tej samej ?redniej rzeczywistej stawki podatkowej. W zwi?zku z tym, zdaniem Komisji, sporny ?rodek podatkowy prowadzi do przeniesienia zasobów pa?stwowych na rzecz niektórych przedsi?biorstw.

10

Co si? tyczy istnienia korzy?ci, Komisja przypomnia?a, ?e ?rodki, które zmniejszaj? obci??enia zwykle ponoszone przez przedsi?biorstwa, stanowi? korzy?? tak samo jak ?wiadczenia pozytywne. Wskaza?a ona, ?e w zwi?zku z zastosowaniem spornego ?rodka podatkowego przedsi?biorstwa osi?gaj?ce ni?sze przychody s? korzystniej traktowane pod wzgl?dem podatkowym w porównaniu z innymi przedsi?biorstwami zobowi?zanymi do zap?aty tego podatku. Ni?sze lub zerowe ?rednie stawki podatku dla przedsi?biorstw o ni?szych przychodach w porównaniu z wy?szymi ?rednimi stawkami podatku dla przedsi?biorstw o wi?kszych przychodach przysparzaj? bowiem korzy?ci tym pierwszym.

11

W ramach badania przes?anki dotycz?cej selektywno?ci, maj?cego na celu ustalenie, czy sporny ?rodek podatkowy mo?e stanowi? nienale?n? korzy?? dla niektórych przedsi?biorstw, Komisja uzna?a, ?e w?a?ciwym systemem podatkowym odniesienia by? podatek od sprzeda?y detalicznej, w tym równie? w odniesieniu do przedsi?biorstw osi?gaj?cych obrót poni?ej 17 mln PLN (oko?o 3750000 EUR), lecz jego cz??ci? nie jest progresywna struktura podatku. Poniewa? progresywna struktura podatku poci?ga za sob? nie tylko kra?cowe stawki podatkowe, ale równie? ?rednie stawki podatkowe, które s? ró?ne dla przedsi?biorstw, stanowi odst?pstwo od tego systemu odniesienia uznawanego za obejmuj?cy wy??cznie jednolit? stawk? podatkow?.

12

To odstęstwo nie jest uzasadnione charakterem ani ogólną strukturą owego systemu odniesienia. Według Komisji cel redystrybucyjny przedstawiony przez władze polskie nie jest bowiem spójny z wyborem podatku opartego na przychodzie, jako że ciążą on na przedsiębiorstwach w zależności od wielkości ich działalności, a nie w zależności od ich kosztów, rentowności, zdolności płatniczych czy udogodnień, z których według tych władz mogły korzystać jedynie duże przedsiębiorstwa.

13

Wreszcie, zważywszy, że władze polskie wskazały, iż progresywny charakter podatku pozwala na utrzymanie drobnego handlu w konfrontacji z handlem wielkopowierzchniowym, Komisja dostrzegła dowód na okoliczność, że zamierzają one wywrzeć wpływ na strukturę konkurencji na rynku.

Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

14

W dniu 30 listopada 2016 r. Rzeczpospolita Polska wniosła do Sądu skargę o stwierdzenie nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (sprawa T-836/16). Postanowieniem prezesa dziewiętej izby Sądu z dnia 27 kwietnia 2017 r. Wąrgy zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popierającego działania Rzeczypospolitej Polskiej.

15

W dniu 13 września 2017 r. Rzeczpospolita Polska wniosła do Sądu drugą skargę o stwierdzenie nieważności decyzji negatywnej (sprawa T-624/17). Postanowieniem prezesa dziewiętej izby Sądu z dnia 12 stycznia 2018 r. Wąrgy zostały również dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta popierającego działania Rzeczypospolitej Polskiej w ramach tej drugiej skargi.

16

Postanowieniem z dnia 4 lipca 2018 r. Sąd połączył sprawy T-836/16 i T-624/17 do celów ustnego etapu postępowania, zgodnie z art. 68 regulaminu postępowania.

17

Na poparcie skargi na decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (sprawa T-836/16) Rzeczpospolita Polska podniosła cztery zarzuty. Zarzut pierwszy dotyczy błądnego uznania spornego rodzaju podatkowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, zarzuty drugi i trzeci dotyczą naruszenia art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 oraz zasady proporcjonalności poprzez wydany przez Komisję nakaz zawieszenia, a zarzut czwarty dotyczy błądnego i niewystarczającego charakteru uzasadnienia decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego.

18

Na poparcie skargi na decyzję negatywną (sprawa T-624/17) Rzeczpospolita Polska podniosła dwa zarzuty, dotyczące w pierwszej kolejności błądnego uznania spornego rodzaju podatkowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a w drugiej kolejności błądnego i

niewystarczającego charakteru uzasadnienia przyjętego przez Komisję w celu uzasadnienia tej decyzji.

19

W zaskarżonym wyroku Sąd uwzględnił zarzut pierwszy podniesiony przez Rzeczpospolitą Polskę w sprawie T-624/17, orzekając, że Komisja niesłusznie uznała, iż wprowadzenie progresywnego podatku od przychodów ze sprzedaży detalicznej towarów skutkuje powstaniem selektywnej korzyści. Uwzględnił on również zarzut czwarty podniesiony przez Rzeczpospolitą Polskę w sprawie T-836/16, orzekając, że Komisja nie mogła wstępnie zakwalifikować spornego rodzaju podatkowego jako nowej pomocy bez oparcia się na istnieniu uzasadnionych wątpliwości w tym zakresie w świetle ówczesnego stanu akt sprawy. W konsekwencji Sąd stwierdził nieważność spornych decyzji, w tym nakazu zawieszenia spornego rodzaju podatkowego towarzyszącego decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, bez rozstrzygnięcia w przedmiocie pozostałych zarzutów, które zostały mu przedstawione.

Postępowanie przed Trybunałem i przedstawienie stron

20

W odwołaniu Komisja wnosi do Trybunału o:

–

uchylenie zaskarżonego wyroku;

–

wydanie ostatecznego orzeczenia w sprawie poprzez oddalenie zarzutów podniesionych w pierwszej instancji przez Rzeczpospolitą Polskę przeciwko spornym decyzjom i obciążenie tego państwa kosztami postępowania; oraz

–

tytułem przedstawienia ewentualnego – skierowanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd w celu wydania orzeczenia w przedmiocie zarzutów, co do których się do tej pory nie wypowiedziało.

21

Rzeczpospolita Polska wnosi do Trybunału o:

–

oddalenie odwołania jako bezzasadnego;

–

obciążenie Komisji kosztami postępowania.

22

Wągry, popierające przedstawienie Rzeczypospolitej Polskiej, wnoszą do Trybunału o oddalenie odwołania jako bezzasadnego.

W przedmiocie odwołania

23

Na poparcie odwołania Komisja podniosła dwa zarzuty.

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

24

W ramach zarzutu pierwszego Komisja utrzymuje, że Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE, orzekając, iż progresywny charakter spornego rodzaju podatkowego nie przysparza selektywnej korzyści przedsiębiorstwom osiągniętym niskie przychody związane ze sprzedażą detaliczną towarów. Zdaniem tej instytucji Sąd naruszył prawo przy dokonywaniu wykładni i zastosowaniu każdego z trzech etapów analizy selektywności tego rodzaju. W tym względzie Komisja uważa przede wszystkim, że Sąd błędnie uznał, iż progresywność podatku stanowiła część systemu odniesienia, w świetle którego należało oceniać selektywność spornego rodzaju podatkowego. Następnie podnosi ona, że Sąd nie mógł zbadać porównywalności przedsiębiorstw objętych omawianym rodzajem w świetle celu innego niż cel podatkowy tego rodzaju. Wreszcie, Komisja utrzymuje, że w ramach analizy uzasadnienia tego rodzaju Sąd błędnie przyjął cel, a mianowicie cel redystrybucji, który nie jest nierozdzielnie związany z tym rodzajem.

25

Rzeczpospolita Polska i Węgry kwestionują tę argumentację.

26

Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału interwencje państw członkowskich w dziedzinach, które nie były przedmiotem harmonizacji prawa Unii, nie są wyłączone z zakresu stosowania postanowień traktatu FUE dotyczących kontroli pomocy państwa (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 81). Państwa członkowskie powinny zatem powstrzymać się od przyjmowania wszelkich rodzajów podatkowych mogących stanowić pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

27

W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że uznanie danego rodzaju krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich podanych niżej przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub za pośrednictwem zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi ona przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

28

Jeśli chodzi o przesłankę dotyczącą selektywności korzyści, nierozdzielnie związaną z kwalifikacją rodzaju jako „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, która stanowi jedyny przedmiot zakwestionowania przez Komisję w ramach pierwszego zarzutu rozpatrywanego odwołania, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przesłanka ta wymaga ustalenia,

czy w ramach danego systemu prawnego sporny ?rodek krajowy mo?e sprzyja? „niektóрым przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajduj?cymi si?, w ?wietle celu przy?wiecaj?cego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które mo?e zosta? zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C?374/17, EU:C:2018:1024, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

29

Ponadto, w przypadku gdy sporny ?rodek jest pomy?lany jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowi?zek udowodnienia, ?e nawet je?li ?rodek ten przewiduje korzy?? o charakterze generalnym, przyznaje on wy??czn? korzy?? niektórym przedsi?biorstwom lub niektórym sektorom dzia?alno?ci (zob. podobnie w szczególno?ci wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja, C?270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 49).

30

W odniesieniu w szczególno?ci do ?rodków krajowych przyznaj?cych korzy?? podatkow? nale?y przypomnie?, ?e tego rodzaju ?rodek, który mimo i? nie wi??e si? z przeniesieniem zasobów pa?stwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od sytuacji innych podatników, mo?e przysparza? selektywnej korzy?ci beneficjentom i tym samym mo?e stanowi? „pomoc pa?stwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Za pomoc pa?stwa uznaje si? zatem w szczególno?ci interwencje, które zmniejszaj? ci??ary ponoszone zwykle przez bud?et przedsi?biorstwa i które tym samym, nie b?d?c subwencjami w ?cis?ym rozumieniu tego s?owa, maj? taki sam charakter i identyczne skutki (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C?387/92, EU:C:1994:100, pkt 13, 14; a tak?e z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 71, 72). Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzy?? podatkowa wynikaj?ca z ogólnego przepisu maj?cego zastosowanie bez zró?nicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C?374/17, EU:C:2018:1024, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

31

W tym kontek?cie w celu uznania krajowego ?rodka podatkowego za „selektywny” Komisja musi najpierw zidentyfikowa? system odniesienia, czyli „normalny” system podatkowy obowi?zuj?cy w danym pa?stwie cz?onkowskim, a nast?pnie wykaza?, ?e dany ?rodek stanowi odst?pstwo od owego systemu odniesienia, jako ?e wprowadza on zró?nicowanie w?ród podmiotów gospodarczych znajduj?cych si?, w ?wietle celu przy?wiecaj?cego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C?374/17, EU:C:2018:1024, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

32

Poj?cie „pomocy pa?stwa” nie obejmuje jednak ?rodków wprowadzaj?cych zró?nicowanie w?ród przedsi?biorstw, które znajduj? si?, w ?wietle celu przy?wiecaj?cego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane pa?stwo cz?onkowskie wyka?e, ?e zró?nicowanie to jest uzasadnione, gdy? wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który ?rodki te si? wpisuj? (zob. podobnie w szczególno?ci wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja, C?159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43; z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, pkt 40; a tak?e z dnia 19 grudnia 2018 r., A-Brauerei, C?374/17, EU:C:2018:1024, pkt 44).

To w?a?nie w ?wietle powy?szych rozwa?a? nale?y zbada?, czy w niniejszym przypadku S?d naruszy? art. 107 ust. 1 TFUE w wyk?adni nadanej mu przez Trybuna?, orzekaj?c zasadniczo, ?e Komisja nie wykaza?a, i? progresywny charakter spornego ?rodka podatkowego skutkowa? przyznaniem selektywnej korzy?ci „niekt?rym przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towar?w”.

W pierwszej cz??ci zarzutu pierwszego Komisja podnosi, ?e S?d naruszy? prawo, zarzucaj?c jej ocen? ewentualnego istnienia selektywnej korzy?ci w ?wietle b??dnego systemu odniesienia i uznaj?c, ?e progresywne stawki opodatkowania przyj?te przez polskiego ustawodawc? stanowi?y integraln? cz??? tego systemu odniesienia.

Zdaniem Komisji selektywna korzy?? wynikaj?ca ze spornego ?rodka podatkowego polega nie na istnieniu zwolnienia z tytu?u cz??ci obrotu poni?ej okre?lonej kwoty, poniewa? wszystkie zainteresowane przedsi?biorstwa korzystaj? z tego zwolnienia w odniesieniu do cz??ci ich obrotu, która nie przekracza pu?apu odpowiadaj?cego cz??ci zwolnionej od podatku, lecz na ró?nicy ?redniej stawki opodatkowania wynikaj?cej z progresywno?ci stawek. Ró?nica ta przysparza korzy?? przedsi?biorstwom osi?gaj?cym niskie przychody, zmniejszaj?c w nieuzasadniony sposób ich obci??enie podatkowe w por?wnaniu z obci??eniem spoczywaj?cym na innych przedsi?biorstwach w ramach systemu odniesienia, który zdaniem Komisji polega na podatku od przychod?w wed?ug jednolitej stawki. Opodatkowanie wed?ug stawek progresywnych nie ró?ni si? zatem od sytuacji, w której jedna grupa podatnik?w jest opodatkowana wed?ug danej stawki, a inna grupa podatnik?w wed?ug innej stawki, co by?oby równoznaczne ze zr?nicowanym traktowaniem por?wnywalnych przedsi?biorstw.

W zwi?zku z tym pojawia si? przede wszystkim pytanie, czy – jak twierdzi Komisja – progresywny charakter stawek przewidziany przez sporny ?rodek podatkowy powinien zosta? wy??czony z systemu odniesienia, w ?wietle którego nale?y oceni?, czy mo?na ustali? istnienie selektywnej korzy?ci, czy te?, przeciwnie – jak orzek? S?d w pkt 63–67 zaskar?onego wyroku – stanowi on integraln? cz??? tego systemu.

W dziedzinie swob?d podstawowych rynku wewn?trznego Trybuna? orzek?, ?e w obecnym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego pa?stwa cz?onkowskie maj? swobod? w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznaj? za najbardziej odpowiedni, a wi?c stosowanie opodatkowania progresywnego zale?y od uznania ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyroki z dnia 3 marca 2020 r.: Vodafone Magyarorszá?g, C?75/18, EU:C:2020:139, pkt 49; Tesco-Global Áruházak, C?323/18, EU:C:2020:140, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo). Stwierdzenie to ma równie? zastosowanie do pomocy pa?stwa (zob. podobnie w szczególno?ci wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., ANGED, C?233/16, EU:C:2018:280, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

Wynika z tego, ?e poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem

harmonizacji, określenie cech konstytutywnych każdego podatku należy do uprawnień dyskrecjonalnych państw członkowskich, z poszanowaniem ich autonomii podatkowej, przy czym uprawnienie to powinno w każdym razie być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii. Dotyczy to w szczególności wyboru stawki podatku, która może być proporcjonalna lub progresywna, ale także określenia podstawy opodatkowania i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

39

Te konstytutywne cechy definiują zatem co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy, w odniesieniu do którego należy, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 31 niniejszego wyroku, zbadać przesłankę dotyczącą selektywności.

40

W tym względzie należy uściślić, że prawo Unii w dziedzinie pomocy państwa co do zasady nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie zdecydowały się na wybór progresywnych stawek opodatkowania mających na celu uwzględnienie zdolności podatkowej podatników. Okoliczność, że zastosowanie opodatkowania progresywnego jest w praktyce bardziej powszechne w dziedzinie opodatkowania osób fizycznych, nie oznacza, że zakazane jest korzystanie z tego opodatkowania również w celu uwzględnienia zdolności podatkowej osób prawnych, w szczególności przedsiębiorstw.

41

Prawo Unii nie stoi zatem na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie progresywne opierało się na przychodzie również w przypadku, gdy nie ma ono na celu wyrównania negatywnych skutków, które mogłyby wynikać z działalności opodatkowanej. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, kwota przychodu stanowi bowiem co do zasady neutralne kryterium rozróżnienia i jednocześnie istotny wskaźnik zdolności płatniczej podatników (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 50; Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 70). Z żadnego przepisu ani z żadnej zasady prawa Unii, w tym w dziedzinie pomocy państwa, nie wynika, by stosowanie progresywnych stawek było zastrzeżone wyłącznie do opodatkowania zysków. Ponadto, podobnie jak w przypadku przychodów, sam zysk jest jedynie względnym wskaźnikiem zdolności płatniczej. Okoliczność, że stanowi on, jak uważa Komisja, bardziej istotny lub dokładniejszy wskaźnik niż przychód, jest bez znaczenia w dziedzinie pomocy państwa, ponieważ prawo Unii w tej dziedzinie dotyczy jedynie zniesienia korzyści selektywnych, z których mogłyby korzystać niektóre przedsiębiorstwa ze szkód dla innych, znajdujących się w porównywalnej sytuacji. To samo dotyczy istnienia ewentualnej sytuacji podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, związanej z kumulacją opodatkowania przychodu i opodatkowania zysków.

42

Z powyższego wynika, że konstytutywne cechy podatku, do którego należy progresywne stawki podatkowe, stanowi co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy dla celów analizy przesłanki selektywności. Niemniej jednak nie jest wykluczone, że cechy te mogą w niektórych przypadkach ujawnić element oczywiście dyskryminujący, czego wykazanie należy jednak do Komisji.

43

Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone

Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), nie podważa powyższych rozważań. Przeciwnie, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 40–45 opinii, w sprawie, w której zapadł ten wyrok, system podatkowy został ukształtowany zgodnie z oczywiste dyskryminującymi parametrami, mającymi na celu obejście prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa. Wynikało to w tej sprawie z wyboru kryteriów opodatkowania sprzyjających niektórym spółkom „offshore”, które były niespójne w świetle wskazanego przez prawodawcę celu polegającego na ustanowieniu ogólnego opodatkowania obywateli, którego wszystkie przedsiębiorstwa.

44

W niniejszej sprawie, jak wynika z pkt 3–5 niniejszego wyroku, w drodze spornego rodzaju podatkowego polski ustawodawca wprowadził podatek od sprzedaży detalicznej oparty na miesięcznych przychodach osiągniętych w związku z tą działalnością, który – wbrew temu, co utrzymuje Komisja – ma charakter podatku bezpośredniego. Stawka tego podatku jest zerowa do 17 mln PLN (około 3750000 EUR), a następnie wynosi 0,8% między 17 mln a 170 mln PLN (około 37500000 EUR) i 1,4% powyżej tej ostatniej kwoty. Komisja nie wykazała, że ten progresywny charakter stawek, przyjęty przez polskiego ustawodawcę przy skorzystaniu z uprawnień dyskrejonalnych przysługujących mu w ramach jego autonomii podatkowej, został pomyślany w sposób oczywiście dyskryminujący w celu obejścia wymogów wynikających z prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa. W tych okolicznościach progresywny charakter stawek spornego rodzaju podatkowego powinien być postrzegany jako nieodpowiednio związany z systemem odniesienia lub z „normalnym” systemem podatkowym, w świetle którego należy ocenić istnienie w niniejszej sprawie selektywnej korzyści.

45

Sąd nie naruszył zatem prawa, orzekając w pkt 63–67 zaskarżonego wyroku, że uznając, iż progresywna skala spornego rodzaju podatkowego nie była częścią systemu odniesienia, w świetle którego należy ocenić selektywny charakter tego rodzaju, Komisja błędnie oparła się na niekompletnym i fikcyjnym systemie odniesienia. Wynika z tego, że cztery pierwsze zarzuty pierwszego należy oddalić jako bezzasadne.

46

Jako że błąd popełniony przy określeniu systemu odniesienia w sposób konieczny powoduje wadliwość całej analizy przesłanki dotyczącej selektywności [zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 107], nie ma potrzeby orzekania w przedmiocie drugiej i trzeciej części zarzutu pierwszego.

47

Z powyższego wynika, że zarzut pierwszy odwołania należy oddalić w całości jako bezzasadny.

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

48

W zarzucie drugim Komisja podnosi, że stwierdzając nieważność decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, w tym nakazu zawieszenia, Sąd naruszył art. 108 ust. 2 TFUE i art. 13 rozporządzenia 2015/1589. Dokładniej rzecz ujmując, Komisja twierdzi, po pierwsze, że

Sąd nie powinien przeprowadzić w odniesieniu do tej decyzji kontroli o takim samym natężeniu jak ta, którą przeprowadził w odniesieniu do decyzji negatywnej, podczas gdy powinien być poprzestął na przeprowadzeniu kontroli oczywistego błędu w ocenie, który nie miał miejsca w niniejszej sprawie. Po drugie, zarzuca ona Sądowi, że stwierdził nieważność nakazu zawieszenia wydanego przez Komisję na podstawie art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 w konsekwencji stwierdzenia nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego ze względu na to, że był on nierozzerwalnie związany z tą decyzją, podczas gdy stanowi on odrębny od niej decyzję, której zgodnie z prawem należy ocenić w sposób autonomiczny.

49

Rzeczpospolita Polska i Węgry kwestionują tę argumentację.

50

Należy przypomnieć, że Komisja jest zobowiązana do wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego, jeżeli po przeprowadzeniu badania wstępnego, o którym mowa w art. 4 rozporządzenia 2015/1589, nie była w stanie nabrać przekonania, że zgłoszony środek jest zgodny z rynkiem wewnętrznym. Ma to miejsce również wówczas, gdy Komisja ma w dalszym ciągu wątpliwości co do samej kwalifikacji tego środka jako „pomocy” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 10 maja 2005 r., Włochy/Komisja, C-400/99, EU:C:2005:275, pkt 47; z dnia 21 lipca 2011 r., Alcoa Trasformazioni/Komisja, C-194/09 P, EU:C:2011:497, pkt 60; z dnia 24 stycznia 2013 r., 3F/Komisja, C-646/11 P, nieopublikowany, EU:C:2013:36, pkt 27).

51

Ponadto zgodnie z art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 Komisja może, po umożliwieniu zainteresowanemu państwu członkowskiemu przedstawienia uwag, nakazać mu zawieszenie wszelkiej pomocy niezgodnej z prawem do momentu podjęcia przez Komisję ostatecznej decyzji w sprawie zgodności tej pomocy z rynkiem wewnętrznym. Taka decyzja nakazowa jest odrębna od decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego i może zostać wydana zarówno jednocześnie z nią, jak i w późniejszym czasie (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 2001 r., Włochy/Komisja, C-400/99, EU:C:2001:528, pkt 47; z dnia 4 czerwca 2020 r., Węgry/Komisja, C-456/18 P, EU:C:2020:421, pkt 35).

52

Biorąc pod uwagę zasady przypomniane w pkt 50 niniejszego wyroku, sprawowana przez sąd Unii kontrola zgodności z prawem decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, w sytuacji gdy skarżąca kwestionuje dokonane przez Komisję oceny w przedmiocie uznania spornego środka za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jest ograniczona do zweryfikowania kwestii, czy instytucja ta nie popełniła oczywistego błędu w ocenie na etapie badania wstępnego przewidzianego w art. 4 rozporządzenia 2015/1589 (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 21 lipca 2011 r., Alcoa Trasformazioni/Komisja, C-194/09 P, EU:C:2011:497, pkt 61; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 78). To samo dotyczy kontroli zgodności z prawem nakazu zawieszenia wydanego na podstawie art. 13 ust. 1 tego rozporządzenia ze względu na tymczasowy charakter zakwalifikowania środka przyjętego na tym etapie przez Komisję jako pomocy państwa.

53

Należy jednak wyjaśnić, że biorąc pod uwagę skutki prawne wszczęcia postępowania

przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w zakresie dotyczącym środków traktowanych jako nowa pomoc, które to skutki wiążą się z obowiązkiem natychmiastowego zawieszenia wprowadzania ich w życie, w sytuacji gdy zainteresowane państwo członkowskie twierdzi, że środki te nie stanowią pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, Komisja powinna zbadać w wystarczający sposób tę kwestię na podstawie informacji dostarczonych jej na tym etapie postępowania przez państwo członkowskie, nawet jeżeli to badanie nie doprowadzi do ostatecznej oceny (wyrok z dnia 10 maja 2005 r., Włochy/Komisja, C-400/99, EU:C:2005:275, pkt 48). A zatem, jeżeli z uwagi na informacje udostępnione Komisji w chwili wszczęcia postępowania okazuje się, że już na tym etapie należy w sposób oczywisty odrzucić kwalifikację spornego środka jako nowej pomocy, należy stwierdzić nieważność decyzji o wszczęciu postępowania w odniesieniu do tego środka.

54

W niniejszej sprawie Sąd orzekł w istocie w pkt 108 zaskarżonego wyroku, że Komisja oparła tymczasowe zakwalifikowanie spornego środka podatkowego jako nowej pomocy na oczywiste braki w analizie. Jeżeli rzecz ujmując, zarzucił on Komisji, że oparła się głównie na założeniu, zgodnie z którym wprowadzenie podatku od przychodów o progresywnej stawce stanowi o co do zasady pomoc państwa, podczas gdy Komisja powinna była przeprowadzić szczegółową analizę w celu uzasadnienia zaistnienia w jej ocenie uzasadnionych wątpliwości co do samej kwalifikacji spornego środka podatkowego, biorąc pod uwagę posiadane dowody. Sąd doszedł w związku z tym do wniosku, że należy stwierdzić nieważność decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, a także towarzyszącego jej nakazu zawieszenia.

55

Orzekając w ten sposób, po przypomnieniu zasad zawartych w pkt 52 niniejszego wyroku, Sąd prawidłowo ograniczył się do dokonania kontroli wstępnej kwalifikacji jako pomocy państwa przyjętej przez Komisję w decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego pod kątem oczywistego braku w ocenie. Z pkt 108 zaskarżonego wyroku wynika bowiem, że to brak szczegółowych dowodów potwierdzających istnienie w niniejszym przypadku uzasadnionych wątpliwości Komisji co do uznania spornego środka podatkowego za pomoc państwa uzasadnia stwierdzenie przez Sąd nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, a nie, w każdym razie, powtórzenie powodów, dla których wcześniej orzekł on, że należy stwierdzić nieważność decyzji negatywnej, do których odniósł się on jedynie w sposób incydentalny.

56

Ponadto wbrew temu, co twierdzi Komisja, Sąd nie stwierdził nieważności decyzji nakazującej zawieszenie spornego środka podatkowego jedynie w konsekwencji stwierdzenia nieważności decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. W pkt 109 zaskarżonego wyroku Sąd orzekł jedynie, że wglądy uzasadniające stwierdzenie nieważności tej ostatniej z wskazanych decyzji, oparte na oczywistym braku w ocenie popełnionym przez Komisję w odniesieniu do tymczasowego zakwalifikowania spornego środka podatkowego jako pomocy państwa, uzasadniają w niniejszej sprawie także stwierdzenie nieważności decyzji nakazującej zawieszenie tego środka, której wydanie również było uzależnione od takiej tymczasowej kwalifikacji.

57

W tych okolicznościach zarzut drugi odwołania należy oddalić w całości jako bezzasadny.

58

Z całości powyższych rozważań wynika, że odwołanie należy oddalić w całości.

W przedmiocie kosztów

59

Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem, mającym zastosowanie do postępowania odwoławczego na podstawie art. 184 § 1 tego regulaminu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Rzeczpospolita Polska wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

60

Artykuł 184 § 4 regulaminu postępowania przed Trybunałem przewiduje, że jeżeli interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, bierze udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym lub ustnym, Trybunał może zdecydować, że pokrywa on własne koszty. W niniejszej sprawie Węgry, występujące jako interwenient w pierwszej instancji, który nie wniósł odwołania, brały udział w postępowaniu przed Trybunałem na etapie pisemnym i ustnym, lecz nie wniosły o obciążenie Komisji kosztami postępowania. W tych okolicznościach należy orzec, że państwo to pokrywa własne koszty poniesione w związku z postępowaniem odwoławczym [zob. podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres (Heitkamp BauHolding w upadłości)/Komisja, C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 113, 114].

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

1)

Odwołanie zostaje oddalone.

2)

Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.

3)

Węgry pokrywają własne koszty.

Lenaerts

Silva de Lapuerta

Bonichot

Arabadjiev

Regan

Kumin

Wahl

Safjan

Šváby

Rodin

Biltgen

Jürimäe

Lycourgos

Xuereb

Jääskinen

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

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes wielkiej izby

K. Lenaerts

(*1) Język postępowania: polski.