

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

16. März 2021(\*)

„Rechtsmittel – Art. 107 Abs. 1 AEUV – Staatliche Beihilfen – Polnische Einzelhandelssteuer – Art. 108 Abs. 2 AEUV – Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens – Anhaltspunkte für die Bestimmung des Referenzsystems – Progression der Steuersätze – Vorliegen eines selektiven Vorteils – Beweislast“

In der Rechtssache C-562/19 P

betreffend ein Rechtsmittel nach Art. 56 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union, eingelegt am 24. Juli 2019,

**Europäische Kommission**, vertreten durch K. Herrmann, P. J. Loewenthal und V. Bottka als Bevollmächtigte,

Rechtsmittelführerin,

andere Parteien des Verfahrens:

**Republik Polen**, vertreten durch B. Majczyna, M. Rzotkiewicz, M. Szydło und K. Sokołowska als Bevollmächtigte,

Klägerin im ersten Rechtszug,

**Ungarn**, vertreten durch M. Z. Fehér und G. Koós als Bevollmächtigte,

Streithelfer im ersten Rechtszug,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts, der Vizepräsidentin R. Silva de Lapuerta, der Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatler), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin und N. Wahl, der Richter M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin und F. Biltgen, der Richterin K. Jürimäe sowie der Richter C. Lycourgos, P. G. Xuereb und N. Jääskinen,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: R. Fregosi, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 1. September 2020,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 15. Oktober 2020

folgendes

## Urteil

1 Mit ihrem Rechtsmittel begehrt die Europäische Kommission die Aufhebung des Urteils des Gerichts der Europäischen Union vom 16. Mai 2019, Polen/Kommission (T?836/16 und T?624/17, im Folgenden: angefochtenes Urteil, EU:T:2019:338). In diesem Urteil hat das Gericht zum einen den Beschluss C(2016) 5596 final der Kommission vom 19. September 2016 über die Maßnahme SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polen – Polnische Einzelhandelssteuer, mit dem das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV in Bezug auf diese Maßnahme eingeleitet und der Republik Polen aufgegeben wurde, die Anwendung des progressiven Steuersatzes der Einzelhandelssteuer auszusetzen (im Folgenden: Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens), und zum anderen den Beschluss (EU) 2018/160 der Kommission vom 30. Juni 2017 über die staatliche Beihilfe SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), die Polen in Bezug auf die Einzelhandelssteuer gewährt hat (ABl. 2018, L 29, S. 38, im Folgenden: Negativbeschluss) (im Folgenden zusammen: streitige Beschlüsse), für nichtig erklärt.

### Vorgeschichte des Rechtsstreits

2 Das Gericht hat die Vorgeschichte des Rechtsstreits in den Rn. 1 bis 16 des angefochtenen Urteils dargestellt. Sie lässt sich wie folgt zusammenfassen.

3 Zu Beginn des Jahres 2016 fasste die polnische Regierung die Einführung einer neuen Einzelhandelssteuer ins Auge, die sich nach dem Umsatz bemessen und progressiv ausgestaltet sein sollte.

4 Nachdem die Kommission von diesem Vorhaben Kenntnis erlangt hatte, übermittelte sie den polnischen Behörden ein Auskunftersuchen, in dem sie darauf hinwies, dass die Sätze der progressiven Umsatzsteuer *de facto* an die Größe des Unternehmens anknüpften und nicht an seine Rentabilität, so dass sie zu einer Diskriminierung zwischen Unternehmen führten und geeignet seien, schwerwiegende Störungen des Marktes zu verursachen. Diese Sätze führten zu einer Ungleichbehandlung der Unternehmen und seien daher als selektiv anzusehen. Da alle Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt seien, stellten sie „staatliche Beihilfen“ im Sinne dieser Bestimmung dar.

5 Am 6. Juli 2016 erließ die Republik Polen das Einzelhandelssteuergesetz, das den Einzelhandelsverkauf von Waren an natürliche Personen als Verbraucher betrifft und am 1. September 2016 in Kraft trat (im Folgenden: fragliche steuerliche Maßnahme). Steuerschuldner sind alle Einzelhändler ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform. Bemessungsgrundlage ist der monatliche Umsatz, der 17 Mio. polnische Zloty (PLN) (ungefähr 3 750 000 Euro) übersteigt. Liegt der monatliche Umsatz unter diesem Betrag, fällt keine Steuer an. Bei einem höheren monatlichen Umsatz beträgt der Steuersatz für den zwischen 17 Mio. und 170 Mio. PLN (ungefähr 37 500 000 Euro) liegenden Teil 0,8 % und für den darüber liegenden Teil 1,4 %.

6 Am 19. September 2016 erließ die Kommission den Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens. Mit diesem Beschluss setzte sie den polnischen Behörden nicht nur eine Frist zur Äußerung, sondern gab ihnen auch gemäß Art. 13 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 [AEUV] (ABl. 2015, L 248, S. 9) auf, unverzüglich „die Anwendung des progressiven [Satzes der fraglichen steuerlichen Maßnahme auszusetzen], bis [ein] Beschluss über seine Vereinbarkeit mit dem Binnenmarkt erlassen [worden ist]“. In Anbetracht dieses Beschlusses setzte die Republik Polen die Anwendung der fraglichen steuerlichen Maßnahme aus.

7 Am 30. Juni 2017 beendete die Kommission das förmliche Prüfverfahren mit dem Erlass

des Negativbeschlusses. Darin führte sie im Wesentlichen aus, die fragliche steuerliche Maßnahme stelle eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe dar und sei rechtswidrig in Kraft gesetzt worden, so dass die polnischen Behörden auf alle im Anschluss an den Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens ausgesetzten Zahlungen endgültig verzichten müssten. Da die fragliche steuerliche Maßnahme nicht tatsächlich durchgeführt worden war, hielt es die Kommission nicht für erforderlich, Beihilfezahlungen von Begünstigten zurückzufordern.

8 In den streitigen Beschlüssen begründete die Kommission die Einstufung der fraglichen steuerlichen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV im Wesentlichen wie folgt.

9 In Bezug auf die Zurechenbarkeit dieser Maßnahme an den Staat und ihre Finanzierung aus staatlichen Mitteln vertrat die Kommission die Ansicht, die Republik Polen habe dadurch, dass sie sich für eine progressive Umsatzsteuer entschieden habe, auf einen Teil der Steuereinnahmen verzichtet, die ihr zugeflossen wären, wenn alle Unternehmen zu demselben effektiven Durchschnittssteuersatz besteuert worden wären. Die fragliche steuerliche Maßnahme führe somit zu einem Transfer staatlicher Mittel zugunsten bestimmter Unternehmen.

10 Hinsichtlich des Vorliegens eines Vorteils wies die Kommission darauf hin, dass Maßnahmen, mit denen die von den Unternehmen normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert würden, ebenso wie positive Leistungen einen Vorteil darstellten. Unternehmen mit geringem Umsatz würden aufgrund der fraglichen steuerlichen Maßnahme gegenüber den anderen Unternehmen, die diese Steuer zu entrichten hätten, steuerlich begünstigt. Der Steuersatz von null und der niedrigere Durchschnittssteuersatz für Unternehmen mit geringem Umsatz begünstigten diese nämlich im Vergleich zu Unternehmen mit einem höheren Umsatz und höheren Durchschnittssteuersätzen.

11 Im Rahmen ihrer Prüfung der Voraussetzung der Selektivität, mit der festgestellt werden soll, ob die fragliche steuerliche Maßnahme geeignet ist, bestimmte Unternehmen zu Unrecht zu begünstigen, vertrat die Kommission die Auffassung, dass das maßgebliche Referenzsteuersystem in der Einzelhandelssteuer bestehe, und zwar auch für Unternehmen mit einem Umsatz von weniger als 17 Mio. PLN (ungefähr 3 750 000 Euro), allerdings ohne Steuerprogression. Da die Steuerprogression nicht nur zu unterschiedlichen Grenzsteuersätzen, sondern auch zu unterschiedlichen Durchschnittssteuersätzen für die Unternehmen führe, stelle sie eine Abweichung vom Referenzsystem mit einem unterstellten einheitlichen Steuersatz dar.

12 Diese Abweichung sei nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des Referenzsystems gerechtfertigt. Das von den polnischen Behörden angeführte Umverteilungsziel sei nämlich mit einer umsatzbasierten Steuer unvereinbar, da sie die Unternehmen nach Maßgabe des Umfangs ihrer Tätigkeit und nicht nach Maßgabe ihrer Belastungen, ihrer Profitabilität, ihrer Leistungsfähigkeit oder den Vorteilen treffe, in deren Genuss nach den Angaben der polnischen Behörden nur die großen Unternehmen kommen könnten.

13 Schließlich sei das Vorbringen der polnischen Behörden, wonach die progressive Besteuerung die Erhaltung kleiner Einzelhandelsbetriebe gegenüber großen Handelsketten ermögliche, als Beleg für den Versuch zu werten, die Wettbewerbsstruktur auf dem Markt zu beeinflussen.

### **Verfahren vor dem Gericht und angefochtenes Urteil**

14 Am 30. November 2016 erhob die Republik Polen vor dem Gericht Klage auf Nichtigerklärung des Beschlusses zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens (Rechtssache

T?836/16). Mit Beschluss des Präsidenten der Neunten Kammer des Gerichts vom 27. April 2017 wurde Ungarn als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Republik Polen zugelassen.

15 Am 13. September 2017 erhob die Republik Polen beim Gericht eine zweite, auf die Nichtigerklärung des Negativbeschlusses gerichtete Klage (Rechtssache T?624/17). Mit Beschluss des Präsidenten der Neunten Kammer des Gerichts vom 12. Januar 2018 wurde Ungarn auch im Rahmen dieser zweiten Klage als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Republik Polen zugelassen.

16 Mit Beschluss vom 4. Juli 2018 verband das Gericht die Rechtssachen T?836/16 und T?624/17 gemäß Art. 68 seiner Verfahrensordnung zu gemeinsamem mündlichen Verfahren.

17 Die Republik Polen stützte ihre Klage gegen den Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens (Rechtssache T?836/16) auf vier Klagegründe. Mit dem ersten Klagegrund rügte sie, dass die fragliche steuerliche Maßnahme zu Unrecht als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft worden sei, mit dem zweiten und dem dritten Klagegrund, dass die Aussetzungsanordnung der Kommission gegen Art. 13 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 sowie gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoße, und mit dem vierten Klagegrund, dass die Begründung des Beschlusses zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens sowohl fehlerhaft als auch unzureichend sei.

18 Ihre Klage gegen den Negativbeschluss (Rechtssache T?624/17) stützte die Republik Polen auf zwei Klagegründe. Mit dem ersten Klagegrund rügte sie, dass die fragliche steuerliche Maßnahme zu Unrecht als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft worden sei, und mit dem zweiten Klagegrund, dass die Begründung des Negativbeschlusses durch die Kommission sowohl fehlerhaft als auch unzureichend sei.

19 Im angefochtenen Urteil hat das Gericht dem ersten Klagegrund der Republik Polen in der Rechtssache T?624/17 mit der Begründung stattgegeben, die Kommission habe zu Unrecht angenommen, dass die Einführung einer progressiven Steuer auf den Umsatz beim Einzelhandelsverkauf von Waren zu einem selektiven Vorteil führe. Ferner gab das Gericht dem vierten Klagegrund der Republik Polen in der Rechtssache T?836/16 mit der Begründung statt, dass die Kommission die fragliche steuerliche Maßnahme nicht vorläufig als neue Beihilfe habe einstufen dürfen, ohne sich darauf zu stützen, dass insoweit nach Aktenlage berechnete Zweifel beständen. Es hat daher die streitigen Beschlüsse, einschließlich der mit dem Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens verbundenen Anordnung, die fragliche steuerliche Maßnahme auszusetzen, für nichtig erklärt, ohne auf die übrigen Klagegründe einzugehen.

### **Verfahren vor dem Gerichtshof und Anträge der Parteien**

20 Mit ihrem Rechtsmittel beantragt die Kommission,

- das angefochtene Urteil aufzuheben;
- den Rechtsstreit endgültig zu entscheiden, die von der Republik Polen im ersten Rechtszug gegen die streitigen Beschlüsse vorgebrachten Klagegründe zurückzuweisen und der Republik Polen die Kosten aufzuerlegen;
- hilfsweise, die Rechtssache an das Gericht zurückzuverweisen, damit es über die noch nicht geprüften Klagegründe entscheidet.

21 Die Republik Polen beantragt,

- das Rechtsmittel als unbegründet zurückzuweisen und
- der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

22 Ungarn unterstützt die Anträge der Republik Polen und beantragt, das Rechtsmittel als unbegründet zurückzuweisen.

### **Zum Rechtsmittel**

23 Die Kommission trägt zwei Rechtsmittelgründe vor.

#### ***Zum ersten Rechtsmittelgrund: Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV***

24 Mit ihrem ersten Rechtsmittelgrund macht die Kommission geltend, das Gericht habe gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen, als es entschieden habe, dass die Progression der fraglichen steuerlichen Maßnahme Unternehmen, deren Umsatz mit dem Verkauf von Waren im Einzelhandel nicht besonders hoch sei, keinen selektiven Vorteil verschaffe. Das Gericht habe bei der Auslegung und Anwendung jedes der drei Schritte zur Prüfung der Selektivität dieser Maßnahme einen Rechtsfehler begangen. Zunächst habe das Gericht zu Unrecht angenommen, dass die Steuerprogression Teil des Referenzsystems sei, anhand dessen die Selektivität der fraglichen steuerlichen Maßnahme zu beurteilen sei. Ferner habe es die Vergleichbarkeit der Unternehmen, die dieser Maßnahme unterlägen, nicht anhand eines anderen als des fiskalischen Ziels der Maßnahme prüfen dürfen. Schließlich habe es im Rahmen seiner Prüfung der Rechtfertigung der Maßnahme zu Unrecht ein Ziel – das Ziel der Umverteilung – berücksichtigt, das nicht untrennbar mit der Maßnahme verbunden sei.

25 Die Republik Polen und Ungarn treten diesem Vorbringen entgegen.

26 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Maßnahmen der Mitgliedstaaten in Bereichen, die nicht unionsrechtlich harmonisiert sind, nicht vom Anwendungsbereich der Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Kontrolle staatlicher Beihilfen ausgenommen sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission, C?182/03 und C?217/03, EU:C:2006:416, Rn. 81). Die Mitgliedstaaten dürfen daher keine steuerliche Maßnahme erlassen, die eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe darstellen kann.

27 Insoweit ergibt sich aus ebenfalls ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verlangt, dass alle nachstehend genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil verschafft werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (vgl. u. a. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C?20/15 P und C?21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Bei der Beurteilung des untrennbar mit der Einstufung einer Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV verbundenen Merkmals der Selektivität des Vorteils, das alleiniger Gegenstand der Rüge durch die Kommission im Rahmen ihres ersten Rechtsmittelgrundes ist, bedarf es nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer konkreten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen

oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die der Sache nach als diskriminierend eingestuft werden kann (Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Ist die in Rede stehende Maßnahme als Beihilferegulierung und nicht als Einzelbeihilfe konzipiert, muss die Kommission überdies dartun, dass die Maßnahme, obwohl sie einen allgemeinen Vorteil vorsieht, diesen allein bestimmten Unternehmen oder Branchen verschafft (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 30. Juni 2016, Belgien/Kommission, C-270/15 P, EU:C:2016:489, Rn. 49).

30 Insbesondere in Bezug auf nationale Maßnahmen, die einen Steuervorteil verschaffen, ist darauf hinzuweisen, dass eine derartige Maßnahme, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, die Begünstigten aber finanziell besserstellt als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen und daher eine „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen kann. Als staatliche Beihilfe gelten dabei insbesondere Maßnahmen, die die von einem Unternehmen regelmäßig zu tragenden Belastungen vermindern und somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkungen gleichstehen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. März 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 13 und 14, sowie vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 71 und 72). Dagegen stellt ein Steuervorteil, der aus einer unterschiedslos für alle Wirtschaftsteilnehmer geltenden allgemeinen Maßnahme resultiert, keine staatliche Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung dar (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 In diesem Kontext muss die Kommission bei der Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ in einem ersten Schritt das Referenzsystem, also die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende „normale“ Steuerregelung, ermitteln und in einem zweiten Schritt dartun, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme insofern von diesem Referenzsystem abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dem Referenzsystem verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Maßnahmen, mit denen eine Unterscheidung zwischen Unternehmen vorgenommen wird, die sich im Hinblick auf das Ziel, das die in Rede stehende rechtliche Regelung verfolgt, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und die damit *a priori* selektiv sind, werden jedoch nicht von dem Begriff „staatliche Beihilfe“ erfasst, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergibt, in das sich die Maßnahmen einfügen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 29. April 2004, Niederlande/Kommission, C-159/01, EU:C:2004:246, Rn. 42 und 43, vom 29. März 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 40, sowie vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 44).

33 Im Licht dieser Erwägungen ist zu prüfen, ob das Gericht im vorliegenden Fall gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV in dessen Auslegung durch den Gerichtshof verstoßen hat, als es im Wesentlichen entschieden hat, die Kommission habe nicht nachgewiesen, dass durch den progressiven Charakter der fraglichen steuerlichen Maßnahme „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen“ ein selektiver Vorteil verschafft werde.

34 Mit dem ersten Teil ihres ersten Rechtsmittelgrundes macht die Kommission geltend, das Gericht habe einen Rechtsfehler begangen, indem es ihr vorgeworfen habe, das etwaige Vorliegen eines selektiven Vorteils anhand eines falschen Referenzsystems geprüft zu haben, und davon ausgegangen sei, dass die vom polnischen Gesetzgeber festgelegten progressiven Steuersätze integraler Bestandteil dieses Referenzsystems seien.

35 Nach Ansicht der Kommission besteht der durch die fragliche steuerliche Maßnahme bewirkte selektive Vorteil nicht in der Steuerbefreiung für den unterhalb einer bestimmten Grenze liegenden Teil des Umsatzes, da diese Befreiung allen betroffenen Unternehmen für den entsprechenden Teil ihres Umsatzes zugutekommt, sondern darin, dass sich aus der Progression der Steuersätze unterschiedliche Durchschnittssteuersätze ergäben. Dadurch würden Unternehmen, deren Umsatz nicht besonders hoch sei, begünstigt, indem ihre Steuerlast im Vergleich zu der Steuerlast, die von den übrigen Unternehmen im Rahmen des auf einer Umsatzsteuer mit einheitlichem Steuersatz beruhenden Referenzsystems zu tragen sei, in ungerechtfertigter Weise verringert werde. Somit unterscheide sich die Besteuerung zu progressiven Steuersätzen nicht von der Situation, in der für eine Gruppe von Steuerpflichtigen ein bestimmter Steuersatz gelte und für eine andere Gruppe von Steuerpflichtigen ein anderer Steuersatz, was einer unterschiedlichen Behandlung vergleichbarer Unternehmen gleichkomme.

36 Daher stellt sich zunächst die Frage, ob – wie die Kommission geltend macht – die Progression der Steuersätze, wie sie die fragliche steuerliche Maßnahme vorsieht, vom Referenzsystem, anhand dessen das Vorliegen eines selektiven Vorteils zu prüfen ist, auszunehmen ist oder ob sie – wie das Gericht in den Rn. 63 bis 67 des angefochtenen Urteils entschieden hat – im Gegenteil integraler Bestandteil dieses Systems ist.

37 Im Bereich der Grundfreiheiten des Binnenmarkts hat der Gerichtshof entschieden, dass es den Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des Steuerrechts der Union freisteht, das ihnen am geeignetsten erscheinende Steuersystem einzuführen, so dass die Anwendung einer progressiven Besteuerung in das Ermessen jedes Mitgliedstaats fällt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. März 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, Rn. 49, und Tesco-Global Áruhazák, C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 69 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Dies gilt auch für den Bereich staatlicher Beihilfen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 26. April 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Daraus folgt, dass außerhalb der Bereiche, in denen das Steuerrecht der Union harmonisiert wurde, die Bestimmung der grundlegenden Merkmale jeder Steuer aufgrund der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten in deren Ermessen liegt, das in jedem Fall im Einklang mit dem Unionsrecht ausgeübt werden muss. Dies gilt u. a. für die Wahl des Steuersatzes, der proportional oder progressiv sein kann, aber auch für die Festlegung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und des Steuertatbestands.

39 Diese grundlegenden Merkmale definieren somit grundsätzlich das Referenzsystem bzw. die „normale“ Steuerregelung, anhand deren nach der in Rn. 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung die Voraussetzung der Selektivität zu prüfen ist.

40 Insofern ist darauf hinzuweisen, dass das Unionsrecht im Bereich der staatlichen Beihilfen die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht daran hindert, sich für progressive Steuersätze zu entscheiden, mit denen der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden soll. Der Umstand, dass eine progressive Besteuerung in der Praxis häufiger für natürliche Personen gewählt wird, bedeutet nicht, dass es den Mitgliedstaaten untersagt wäre, auch zur Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit juristischer Personen, insbesondere von Unternehmen, darauf zurückzugreifen.

41 Das Unionsrecht steht somit einer an den Umsatz anknüpfenden progressiven Besteuerung nicht entgegen; dies gilt auch dann, wenn sie nicht dazu dient, die negativen Auswirkungen zu kompensieren, die sich aus der besteuerten Tätigkeit ergeben können. Entgegen dem Vorbringen der Kommission stellt nämlich die Höhe des Umsatzes im Allgemeinen sowohl ein neutrales Unterscheidungskriterium als auch einen relevanten Indikator für die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen dar (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. März 2020, Vodafone Magyarorszá, C-775/18, EU:C:2020:139, Rn. 50, und Tesco-Global Áruhazák, C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 70). Keiner Vorschrift und keinem Grundsatz des Unionsrechts, auch im Bereich staatlicher Beihilfen, lässt sich entnehmen, dass die Anwendung progressiver Steuersätze allein der Besteuerung von Gewinnen vorbehalten wäre. Ebenso wie der Umsatz ist im Übrigen auch der Gewinn nur ein relativer Indikator der Leistungsfähigkeit. Dass die Kommission in ihm einen geeigneteren oder genaueren Indikator sieht als im Umsatz, spielt für den Bereich der staatlichen Beihilfen keine Rolle, da das Unionsrecht in diesem Bereich nur die Beseitigung selektiver Vorteile bezweckt, von denen bestimmte Unternehmen zum Nachteil anderer, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, profitieren könnten. Das Gleiche gilt für eine etwaige wirtschaftliche Doppelbesteuerung aufgrund der Kumulierung einer Umsatz- und einer Gewinnbesteuerung.

42 Nach alledem bilden die grundlegenden Merkmale der Steuer, zu denen die progressiven Steuersätze gehören, grundsätzlich das Referenzsystem bzw. die „normale“ Steuerregelung für die Zwecke einer Prüfung der Voraussetzung der Selektivität. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, dass diese Merkmale in bestimmten Fällen ein offensichtlich diskriminierendes Element aufweisen könnten; der Nachweis dafür obliegt jedoch der Kommission.

43 Das Urteil vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), vermag die vorstehenden Erwägungen nicht in Frage zu stellen. Wie die Generalanwältin in den Nrn. 40 bis 45 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, wies das Steuersystem in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, vielmehr offensichtlich diskriminierende Parameter auf, durch die das Unionsrecht im Bereich staatlicher Beihilfen umgangen werden sollte. Dies zeigte sich in dieser Rechtssache an der Wahl von Besteuerungskriterien, die bestimmte „Offshore-Unternehmen“ begünstigten, was angesichts des vom betreffenden Gesetzgeber angegebenen Ziels, eine alle Unternehmen treffende allgemeine Besteuerung zu schaffen, inkohärent erschien.

44 Im vorliegenden Fall hat der polnische Gesetzgeber, wie aus den Rn. 3 bis 5 des vorliegenden Urteils hervorgeht, mit der fraglichen steuerlichen Maßnahme eine Einzelhandelssteuer eingeführt, die an den monatlichen Umsatz aus dieser Tätigkeit anknüpft und entgegen dem Vorbringen der Kommission eine direkte Steuer ist. Der Steuersatz beträgt bis 17 Mio. PLN (etwa 3 750 000 Euro) null, zwischen 17 Mio. und 170 Mio. PLN (etwa 37 500 000 Euro) 0,8 % und darüber 1,4 %. Die Kommission hat nicht nachgewiesen, dass diese Progression der Steuersätze, für die sich der polnische Gesetzgeber in Ausübung des Ermessens, über das er im Rahmen seiner Steuerautonomie verfügt, entschieden hat, in offensichtlich diskriminierender Weise ausgestaltet worden wäre, um die Anforderungen zu umgehen, die sich aus dem

Unionsrecht im Bereich staatlicher Beihilfen ergeben. Unter diesen Umständen musste die Progression der Steuersätze bei der fraglichen steuerlichen Maßnahme als dem Referenzsystem bzw. der „normalen“ Steuerregelung – anhand deren zu beurteilen war, ob im vorliegenden Fall ein selektiver Vorteil gewährt wurde – inhärent angesehen werden.

45 Dem Gericht ist daher kein Rechtsfehler unterlaufen, als es in den Rn. 63 bis 67 des angefochtenen Urteils entschieden hat, dass sich die Kommission mit ihrer Annahme, dass der progressive Tarif der fraglichen steuerlichen Maßnahme nicht Teil des bei ihrer Beurteilung der Selektivität dieser Maßnahme heranzuziehenden Referenzsystems sei, fälschlich auf ein unvollständiges und fiktives Referenzsystem stützte. Der erste Teil des ersten Rechtsmittelgrundes ist deshalb als unbegründet zurückzuweisen.

46 Da ein Fehler bei der Bestimmung des Referenzsystems zwangsläufig dazu führt, dass die gesamte Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität mit einem Mangel behaftet ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C?203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 107), erübrigt sich die Prüfung des zweiten und des dritten Teils des ersten Rechtsmittelgrundes.

47 Nach alledem ist der erste Rechtsmittelgrund insgesamt als unbegründet zurückzuweisen.

***Zum zweiten Rechtsmittelgrund: Verstoß gegen Art. 108 Abs. 2 AEUV und Art. 13 der Verordnung 2015/1589***

48 Mit ihrem zweiten Rechtsmittelgrund macht die Kommission geltend, das Gericht habe gegen Art. 108 Abs. 2 AEUV und Art. 13 der Verordnung 2015/1589 verstoßen, als es den Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens, einschließlich der Aussetzungsanordnung, für nichtig erklärt habe. Im Einzelnen bringt die Kommission zum einen vor, das Gericht habe diesen Beschluss zu Unrecht genauso streng geprüft wie den Negativbeschluss, obwohl es seine Prüfung auf offensichtliche Beurteilungsfehler hätte beschränken müssen, die es im vorliegenden Fall nicht gebe. Zum anderen wirft sie dem Gericht vor, es habe die von ihr auf der Grundlage von Art. 13 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 erlassene Aussetzungsanordnung als Konsequenz aus der Nichtigerklärung des Beschlusses zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens mit der Begründung für nichtig erklärt, dass sie untrennbar mit diesem Beschluss verbunden sei, obwohl sie eine von ihm gesonderte Entscheidung darstelle, deren Rechtmäßigkeit eigenständig zu beurteilen sei.

49 Die Republik Polen und Ungarn treten diesem Vorbringen entgegen.

50 Die Kommission muss das förmliche Prüfverfahren einleiten, wenn sie im Anschluss an die in Art. 4 der Verordnung 2015/1589 geregelte vorläufige Prüfung nicht zu der Überzeugung gelangen konnte, dass die angemeldete Maßnahme mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Das Gleiche gilt, wenn die Kommission weiterhin Zweifel hat, ob diese Maßnahme überhaupt als „Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV einzustufen ist (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 10. Mai 2005, Italien/Kommission, C?400/99, EU:C:2005:275, Rn. 47, vom 21. Juli 2011, Alcoa Trasformazioni/Kommission, C?194/09 P, EU:C:2011:497, Rn. 60, und vom 24. Januar 2013, 3F/Kommission, C?646/11 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:36, Rn. 27).

51 Außerdem kann die Kommission nach Art. 13 Abs. 1 der Verordnung 2015/1589 dem betreffenden Mitgliedstaat, nachdem sie ihm Gelegenheit zur Äußerung gegeben hat, aufgeben, die Zahlung aller rechtswidrigen Beihilfen so lange auszusetzen, bis sie einen endgültigen Beschluss über die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem Binnenmarkt erlassen hat. Eine solche Anordnung ist vom Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens gesondert und kann im Übrigen gleichzeitig mit ihm ergehen oder ihm nachfolgen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9.

Oktober 2001, Italien/Kommission, C?400/99, EU:C:2001:528, Rn. 47, und vom 4. Juni 2020, Ungarn/Kommission, C?456/18 P, EU:C:2020:421, Rn. 35).

52 Angesichts der in Rn. 50 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Grundsätze beschränkt sich die vom Unionsrichter ausgeübte Kontrolle der Rechtmäßigkeit eines Beschlusses zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens, wenn der Kläger die Beurteilung der Kommission hinsichtlich der Einstufung der betreffenden Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV in Frage stellt, darauf, ob die Kommission bei der in Art. 4 der Verordnung 2015/1589 vorgesehenen vorläufigen Prüfung einen offensichtlichen Beurteilungsfehler begangen hat (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 21. Juli 2011, Alcoa Trasformazioni/Kommission, C?194/09 P, EU:C:2011:497, Rn. 61, und vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck, C?524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 78). Das Gleiche gilt für die Kontrolle der Rechtmäßigkeit einer auf der Grundlage von Art. 13 Abs. 1 dieser Verordnung erlassenen Aussetzungsanordnung, weil die von der Kommission in diesem Stadium vorgenommene Einstufung der Maßnahme als staatliche Beihilfe vorläufiger Natur ist.

53 Da die Rechtsfolge der Einleitung des Verfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV in Bezug auf Maßnahmen, die als neue Beihilfen behandelt werden, darin besteht, dass ihre Durchführung sofort auszusetzen ist, muss die Kommission, wenn der betreffende Mitgliedstaat in Abrede stellt, dass diese Maßnahmen Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen, allerdings auf der Grundlage der ihr in diesem Stadium vom Mitgliedstaat übermittelten Informationen eine hinreichende Prüfung der Frage vornehmen, auch wenn diese Prüfung nicht zu einer abschließenden Beurteilung führt (Urteil vom 10. Mai 2005, Italien/Kommission, C?400/99, EU:C:2005:275, Rn. 48). Ergibt sich aus den der Kommission zum Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens zur Verfügung stehenden Gesichtspunkten, dass die Einstufung der in Rede stehenden Maßnahme als neue Beihilfe offensichtlich schon in diesem Stadium ausschied, muss daher der Beschluss, das Verfahren in Bezug auf diese Maßnahme einzuleiten, für nichtig erklärt werden.

54 Im vorliegenden Fall hat das Gericht in Rn. 108 des angefochtenen Urteils im Wesentlichen entschieden, dass die Kommission die vorläufige Einstufung der fraglichen steuerlichen Maßnahme als neue Beihilfe auf eine offensichtlich fehlerhafte Prüfung gestützt habe. Es hat ihr insbesondere angelastet, sich hauptsächlich auf die Annahme, dass die Einführung einer Umsatzsteuer mit progressiven Steuersätzen grundsätzlich eine staatliche Beihilfe darstelle, gestützt zu haben, während sie eine eingehende Analyse hätte vornehmen müssen, um zu untermauern, dass es in ihren Augen angesichts der ihr zur Verfügung stehenden Anhaltspunkte berechnete Zweifel an der Einstufung der fraglichen steuerlichen Maßnahme als solcher gibt. Das Gericht hat daraus geschlossen, dass der Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens und die mit ihm verbundene Aussetzungsanordnung für nichtig zu erklären seien.

55 Mit dieser Vorgehensweise hat sich das Gericht nach einem Hinweis auf die in Rn. 52 des vorliegenden Urteils dargelegten Grundsätze auf die ihm obliegende Aufgabe beschränkt, die in der Prüfung bestand, ob die von der Kommission im Beschluss zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens vorgenommene vorläufige Einstufung als staatliche Beihilfe offensichtliche Beurteilungsfehler aufwies. Aus Rn. 108 des angefochtenen Urteils geht nämlich hervor, dass das Gericht die Nichtigerklärung des Beschlusses zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens damit gerechtfertigt hat, dass es keine substantiierten Anhaltspunkte gebe, die im vorliegenden Fall die Existenz berechtigter Zweifel der Kommission hinsichtlich der Einstufung der fraglichen steuerlichen Maßnahme als staatliche Beihilfe untermauern, und jedenfalls nicht mit einer Wiederholung der – von ihm nur nebenbei erwähnten – Gründe, aus denen es zuvor entschieden hatte, dass der Negativbeschluss für nichtig zu erklären sei.

56 Außerdem hat das Gericht entgegen dem Vorbringen der Kommission die Anordnung der Aussetzung der fraglichen steuerlichen Maßnahme nicht lediglich als Folge der Nichtigklärung des Beschlusses zur Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens für nichtig erklärt. Es hat in Rn. 109 des angefochtenen Urteils nur entschieden, dass die in dem offensichtlichen Beurteilungsfehler der Kommission bei der vorläufigen Einstufung der fraglichen steuerlichen Maßnahme als staatliche Beihilfe bestehenden Gründe für die Nichtigklärung dieses Beschlusses im vorliegenden Fall auch die Nichtigklärung der Anordnung, diese Maßnahme auszusetzen, rechtfertigten, deren Erlass ebenfalls auf einer solchen vorläufigen Einstufung beruht habe.

57 Unter diesen Umständen ist der zweite Rechtsmittelgrund insgesamt als unbegründet zurückzuweisen.

58 Nach alledem ist das Rechtsmittel in vollem Umfang zurückzuweisen.

### **Kosten**

59 Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs, der nach deren Art. 184 Abs. 1 auf das Rechtsmittelverfahren Anwendung findet, ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Republik Polen die Verurteilung der Kommission beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen.

60 Nach Art. 184 Abs. 4 seiner Verfahrensordnung kann der Gerichtshof einer erstinstanzlichen Streithilfepartei, die das Rechtsmittel nicht selbst eingelegt hat, ihre eigenen Kosten auferlegen, wenn sie am schriftlichen oder mündlichen Verfahren vor dem Gerichtshof teilgenommen hat. Im vorliegenden Fall hat Ungarn als erstinstanzliche Streithilfepartei, die das Rechtsmittel nicht selbst eingelegt hat, am schriftlichen und mündlichen Verfahren vor dem Gerichtshof teilgenommen, aber nicht beantragt, der Kommission die Kosten aufzuerlegen. Unter diesen Umständen ist zu entscheiden, dass Ungarn seine eigenen durch das Rechtsmittelverfahren entstandenen Kosten trägt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenz Heitkamp BauHolding]/Kommission, C?203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 113 und 114).

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. **Das Rechtsmittel wird zurückgewiesen.**
2. **Die Europäische Kommission trägt die Kosten.**
3. **Ungarn trägt seine eigenen Kosten.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Polnisch.