

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 16. marca 2021 (*)

„Odvolanie – článok 107 ods. 1 ZFEÚ – Štátna pomoc – Poľská daň v oblasti maloobchodného predaja – článok 108 ods. 2 ZFEÚ – Rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania – Prvky určenia referenčného systému – Progresívna štruktúra sadzieb – Existencia selektívnej výhody – Dôkazné bremeno“

Vo veci C-562/19 P,

ktorej predmetom je odvolanie podľa článku 56 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie, podané 24. júla 2019,

Európska komisia, v zastúpení: K. Herrmann, P.-J. Loewenthal a V. Bottka, splnomocnení zástupcovia,

odvolateľka,

ďalší účastníci konania:

Poľská republika, v zastúpení: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz, M. Szydło a K. Sokołowska, splnomocnení zástupcovia,

žalobkyňa v prvostupňovom konaní,

Maďarsko, v zastúpení: M. Z. Fehér a G. Koós, splnomocnení zástupcovia,

vedúci účastník v prvostupňovom konaní,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredsedníčka R. Silva de Lapuerta, predsedovia komôr J.-C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev, E. Regan, A. Kumin a N. Wahl, sudcovia M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb a N. Jääskinen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Fere?, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. septembra 2020,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 15. októbra 2020,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojím odvolaním podáva návrh na zrušenie rozsudku Všeobecného súdu Európskej únie zo 16. mája 2019, Poľsko/Komisia (T-836/16 a T-624/17, ďalej len

„napadnutý rozsudok“, EU:T:2019:338), ktorým Všeobecný súd zrušil jednak rozhodnutie Komisie C(2016) 5596 final z 19. septembra 2016 týkajúce sa opatrenia SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Poľsko – Poľská daň v oblasti maloobchodného predaja, ktorým sa začalo konanie vo veci formálneho zisťovania stanovené v článku 108 ods. 2 ZFEÚ so zreteľom na toto opatrenie a ktoré od Poľskej republiky vyžaduje pozastaviť progresívnu sadzbu v oblasti maloobchodného predaja (aj len „rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania“), a jednak rozhodnutie Komisie (EÚ) 2018/160 z 30. júna 2017 o štátnej pomoci SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ktorú poskytlo Poľsko vo veci dane v maloobchodnom sektore (Ú. v. EÚ L 29, 2018, s. 38, aj len „záporné rozhodnutie“) (aj len spoločne „sporné rozhodnutia“).

Okolnosti predchádzajúce sporu

2 Okolnosti predchádzajúce sporu boli vymedzené Všeobecným súdom v bodoch 1 až 16 napadnutého rozsudku. Možno ich zhrnúť takto.

3 Na začiatku roku 2016 poľská vláda zvažovala zaviesť novú daň v oblasti maloobchodného predaja tovaru, ktorej základom je obrat a ktorá je progresívna.

4 Komisia, ktorá bola informovaná o tomto zámere, zaslala poľským orgánom žiadosť o informácie, v ktorej uviedla, že progresívne sadzby dane z obratu fakticky súvisia s veľkosťou podniku a nie s jeho ziskovosťou, takže spôsobujú diskrimináciu medzi podnikmi a môžu spôsobiť vážne narušenia trhu. Podľa tejto inštitúcie tieto sadzby zavádzajú rozdielne zaobchádzanie medzi podnikmi, a preto by sa mali považovať za selektívne. Keďže sa domnievala, že všetky podmienky stanovené v článku 107 ods. 1 ZFEÚ boli splnené, dospela k záveru, že uvedené sadzby predstavujú „štátnu pomoc“ v zmysle tohto ustanovenia.

5 Dňa 6. júla 2016 Poľská republika prijala zákon o dani v oblasti maloobchodného predaja, ktorý sa týka maloobchodného predaja tovaru spotrebiteľovi, fyzickej osobe, a ktorý nadobudol účinnosť 1. septembra 2016 (aj len „predmetné daňové opatrenie“). Osoby povinné platiť túto daň sú všetci maloobchodníci bez ohľadu na ich právne postavenie a jej základ tvorí mesačný obrat prevyšujúci 17 miliónov poľských zlotých (PLN) (približne 3 750 000 eur). Jej sadzba je nulová do výšky mesačného obratu rovnajúceho sa tejto sume, potom predstavuje 0,8 % za pásmo mesačného obratu medzi 17 a 170 miliónmi PLN (približne 37 500 000 eur) a 1,4 % v prípade pásma mesačného obratu presahujúceho túto poslednú uvedenú sumu.

6 Komisia prijala 19. septembra 2016 rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania. Týmto rozhodnutím nielen vyzvala poľské orgány na predloženie pripomienok, ale na základe článku 13 ods. 1 nariadenia Rady (EÚ) 2015/1589 z 13. júla 2015 stanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 108 [ZFEÚ] (Ú. v. EÚ L 248, 2015, s. 9) im aj uložila povinnosť bezodkladne pozastaviť „uplatňovanie progresívnej sadzby [predmetného daňového opatrenia] do [prijatia] rozhodnutia o jej zlužiteľnosti s vnútorným trhom“. Vzhľadom na toto rozhodnutie Poľská republika pozastavila uplatňovanie predmetného daňového opatrenia.

7 Dňa 30. júna 2017 Komisia ukončila konanie vo veci formálneho zisťovania prijatím záporného rozhodnutia. V podstate sa domnievala, že predmetné daňové opatrenie predstavuje štátnu pomoc nezlužiteľnú s vnútorným trhom a že bolo vykonané protiprávne, takže poľské orgány musia s konečnou platnosťou zrušiť všetky pozastavené platby v nadväznosti na rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania. Vzhľadom na to, že predmetné daňové opatrenie sa v skutočnosti nevykonávalo, nebolo potrebné pristúpiť k akémukoľvek vymáhaniu prvkov pomoci od príjemcov.

8 Komisia v sporných rozhodnutiach v podstate odôvodnila kvalifikáciu predmetného daňového opatrenia ako „štátnu pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ nasledujúcim

spôsobom.

9 Pokiaľ ide o pripísanie tohto opatrenia štátu a jeho financovanie zo štátnych prostriedkov, Komisia sa domnievala, že Poľská republika sa tým, že si zvolila progresívnu daň z obratu, vzdala časti daňových príjmov, ktoré by získala, ak by všetky podniky boli zdanené rovnakou priemernou efektívnou sadzbou. Predmetné daňové opatrenie tak vedie k prevodu štátnych prostriedkov v prospech určitých podnikov.

10 Komisia v súvislosti s existenciou výhody pripomenula, že opatrenia, ktoré zmierujú záťaž, ktorú za bežných okolností znášajú podniky, poskytujú ako každé reálne príspevky výhodu. Uviedla, že s podnikmi s nízkym obratom sa z dôvodu uplatnenia predmetného daňového opatrenia zaobchádza z daňového hľadiska výhodnejšie než s inými podnikmi, ktoré sú subjektmi povinnými platiť túto daň. Priemerná sadzba dane podnikov s nízkym obratom, ktorá je nula alebo nižšia v porovnaní s vyššou priemernou sadzbou dane podnikov s vyšším obratom, totiž zvýhodňuje prvé uvedené podniky.

11 Na základe preskúmania podmienky týkajúcej sa selektivity, ktorá má určiť, či predmetné daňové opatrenie môže neoprávnene zvýhodňovať určité podniky, sa Komisia domnievala, že relevantný referenčný daňový systém tvorí daň v oblasti maloobchodného predaja, a to aj v prípade podnikov s obratom nižším ako 17 miliónov PLN (približne 3 750 000 eur), ale bez uplatnenia progresívnej štruktúry zdanenia. Keďže táto progresívna štruktúra zdanenia vedie nielen k medzným daňovým sadzbám dane, ale aj k rozdielnym priemerným sadzbám dane medzi podnikmi, predstavuje výnimku z tohto referenčného systému, o ktorom sa predpokladá, že má len jednu sadzbu dane.

12 Táto výnimka však nie je odôvodnená povahou alebo všeobecnou štruktúrou uvedeného referenčného systému. Podľa názoru Komisie taký účel prerozdelenia, ktorý uvádzajú poľské orgány, nie je totiž koherentný s voľbou dane založenej na obrate, ktorá podniky zaťažuje iba podľa objemu ich činnosti, nie však podľa ich nákladov, ziskovosti, platobnej schopnosti alebo možností, z ktorých môžu mať podľa týchto orgánov prospech iba veľké podniky.

13 Napokon vzhľadom na to, že poľské orgány uviedli, že progresívna štruktúra zdanenia umožňuje zachovanie malých obchodníkov voľi obchodným reťazcom, Komisia v tom videla dôkaz toho, že sa tieto orgány snažia ovplyvniť štruktúru hospodárskej súťaže na trhu.

Konanie pred Všeobecným súdom a napadnutý rozsudok

14 Dňa 30. novembra 2016 Poľská republika podala na Všeobecný súd žalobu o neplatnosť rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania (vec T-836/16). Rozhodnutím predsedu deviatej komory Všeobecného súdu z 27. apríla 2017 bol Maarsku povolený vstup do konania ako vedľajšiemu účastníkovi konania na podporu návrhov Poľskej republiky.

15 Dňa 13. septembra 2017 Poľská republika podala na Všeobecný súd druhú žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia záporného rozhodnutia (vec T-624/17). Rozhodnutím predsedu deviatej komory Všeobecného súdu z 12. januára 2018 bol Maarsku opäť povolený vstup do konania ako vedľajšiemu účastníkovi konania na podporu návrhov Poľskej republiky v rámci tejto druhej žaloby.

16 Uznesením Všeobecného súdu zo 4. júla 2018 boli veci T-836/16 a T-624/17 v súlade s článkom 68 jeho rokovacieho poriadku spojené na účely ústnej časti konania.

17 Poľská republika na podporu svojej žaloby proti rozhodnutiu o začatí konania vo veci formálneho zisťovania (vec T-836/16) uviedla štyri žalobné dôvody. Prvý žalobný dôvod bol

založený na tom, že predmetné daňové opatrenie bolo nesprávne kvalifikované ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, druhý a tretí žalobný dôvod na tom, že príkaz na pozastavenie pomoci vydaný Komisiou porušuje článok 13 ods. 1 nariadenia 2015/1589, ako aj zásadu proporcionality, a štvrtý žalobný dôvod založený na tom, že odôvodnenie rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania je nesprávne a zároveň nedostatočné.

18 Poľská republika na podporu svojej žaloby proti zápornému rozhodnutiu (vec T-624/17) uviedla dva žalobné dôvody založené po prvé na tom, že predmetné daňové opatrenie bolo nesprávne kvalifikované ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a po druhé na tom, že odôvodnenie, ktoré Komisia uviedla na odôvodnenie tohto rozhodnutia, je nesprávne a zároveň nedostatočné.

19 Napadnutým rozsudkom Všeobecný súd vyhovel prvému žalobnému dôvodu predloženému Poľskou republikou vo veci T-624/17, keď rozhodol, že Komisia sa nesprávne domnievala, že zavedenie progresívnej dane z obratu vytvorenej maloobchodným predajom tovaru vedie k selektívnej výhode. Všeobecný súd tiež vyhovel štvrtému žalobnému dôvodu, ktorý uviedla Poľská republika vo veci T-836/16, pričom rozhodol, že Komisia nemohla predbežne kvalifikovať predmetné daňové opatrenie ako novú pomoc bez toho, aby vychádzala z existencie legitímnych pochybností vyplývajúcich v tejto súvislosti z informácií obsiahnutých v spise. V dôsledku toho zrušil sporné rozhodnutia, vrátane príkazu na pozastavenie predmetného daňového opatrenia spolu s rozhodnutím o začatí konania vo veci formálneho zisťovania bez toho, aby sa vyjadril k ostatným žalobným dôvodom, ktoré mu boli predložené.

Konanie na Súdnom dvore a návrhy účastníkov konania

20 Komisia vo svojom odvolaní navrhuje, aby Súdny dvor:

- zrušil napadnutý rozsudok,
- rozhodol s konečnou platnosťou o spore a zamietol žalobné dôvody, ktoré Poľská republika uviedla na prvom stupni proti sporným rozhodnutiam, a uložil jej povinnosť nahradiť trovy konania a
- subsidiárne vrátil vec Všeobecnému súdu na rozhodnutie o žalobných dôvodoch, ktoré neboli preskúmané na prvom stupni.

21 Poľská republika navrhuje, aby Súdny dvor:

- zamietol odvolanie ako nedôvodné a
- uložil Komisii povinnosť nahradiť trovy konania.

22 Maďarsko, ktoré podporuje návrhy Poľskej republiky, navrhuje, aby Súdny dvor zamietol odvolanie ako nedôvodné.

O odvolaní

23 Komisia na podporu svojho odvolania uvádza dva odvolacie dôvody.

O prvom odvolacom dôvode založenom na porušení článku 107 ods. 1 ZFEÚ

24 Svojím prvým odvolacím dôvodom Komisia tvrdí, že Všeobecný súd tým, že rozhodol, že progresívna štruktúra predmetného daňového opatrenia nevedie k selektívnej výhode v prospech podnikov dosahujúcich nízky obrat z maloobchodného predaja tovaru, porušil článok 107 ods. 1

ZFEÚ. Podľa tejto inštitúcie sa Všeobecný súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia pri výklade a uplatnení každej z troch etáp analýzy selektívnosti tohto opatrenia. V tejto súvislosti sa Komisia na úvod domnieva, že Všeobecný súd nesprávne konštatoval, že progresívna štruktúra dane bola súčasťou referenčného systému, vzhľadom na ktorý bolo potrebné posúdiť selektívnosť predmetného daňového opatrenia. Avšak tvrdí, že Všeobecný súd nemohol preskúmať porovnanosť podnikov podliehajúcich uvedenému opatreniu s prihliadnutím na iný než daňový cieľ tohto opatrenia. Komisia napokon tvrdí, že v rámci analýzy odôvodnenia toho istého opatrenia Všeobecný súd nesprávne stanovil cieľ, a to cieľ prerozdelenia, ktorý nie je nevyhnutne spojený s uvedeným opatrením.

25 Poľská republika a Maďarsko túto argumentáciu odmietajú.

26 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zásahy členských štátov v oblastiach, ktoré neboli harmonizované v práve Únie, nie sú vylúčené z pôsobnosti ustanovení Zmluvy týkajúcich sa kontroly štátnej pomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, EU:C:2006:416, bod 81). členské štáty sa teda musia zdržať prijatia akéhokoľvek daňového opatrenia, ktoré by mohlo predstavovať štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom.

27 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že kvalifikácia vnútroštátneho opatrenia ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, vyžaduje, aby boli splnené všetky nasledujúce podmienky. Po prvé musí ísť o zásah štátu alebo o zásah zo štátnych prostriedkov. Po druhé tento zásah musí byť spôsobilý ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí svojmu príjemcovi poskytovať selektívnu výhodu. Po štvrté musí narušovať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (pozri najmä rozsudok z 21. decembra 2016, Komisia/World Duty Free Group a i., C-20/15 P a C-21/15 P, EU:C:2016:981, bod 53 a citovanú judikatúru).

28 Pokiaľ ide o podmienku selektívnosti výhody, ktorá je podstatou kvalifikácie opatrenia ako „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, ktorá je ako jediná predmetom napadnutia zo strany Komisie v rámci prvého dôvodu tohto odvolania, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že táto podmienka predpokladá zistenie, či v rámci danej právnej úpravy je dotknuté vnútroštátne opatrenie také, že zvýhodňuje „určité podniky alebo výrobu určitých druhov tovaru“ pred inými, ktorí sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedenou úpravou nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a sú tak vystavení odlišnému zaobchádzaniu, ktoré v podstate možno kvalifikovať ako diskriminačné (rozsudok z 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 35 a citovaná judikatúra).

29 Okrem toho, ak je predmetné opatrenie koncipované ako schéma pomoci, a nie ako individuálna pomoc, úlohou Komisie je preukázať, že hoci toto opatrenie poskytuje výhodu so všeobecnou pôsobnosťou, majú z neho prospech iba určité podniky alebo určité odvetvia činnosti (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 30. júna 2016, Belgicko/Komisia, C-270/15 P, EU:C:2016:489, bod 49).

30 Pokiaľ ide konkrétne o vnútroštátne opatrenia, ktoré poskytujú daňovú výhodu, je potrebné pripomenúť, že opatrenie takejto povahy, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, môže príjemcom zabezpečiť selektívnu výhodu a predstavuje tak štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Za štátnu pomoc sa tak považuje najmä pomoc, ktorá znižuje náklady, ktoré obvykle zaťažujú rozpočet podniku a ktorá, hoci nie je subvenciou v úzkom zmysle slova, má z tohto dôvodu rovnakú povahu a rovnaké účinky (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, body 13 a 14, ako aj z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P,

EU:C:2011:732, body 71 a 72). Naopak, daťová výhoda, ktorá vyplýva zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavuje takúto pomoc v zmysle tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, bod 23 a citovanú judikatúru).

31 Komisia musí v tomto kontexte na účely kvalifikácie vnútroštátneho daťového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade identifikovať referenčný systém, teda „obvyklý“ daťový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte, a v druhom rade preukázať, že predmetné daťové opatrenie sa odchyľuje od tohto referenčného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzťahujú na cieľ sledovaný spoločným daťovým systémom nachádzajúcim v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, bod 36 a citovanú judikatúru).

32 Pojem „štátna pomoc“ však nezahŕňa opatrenia zavádzajúce rozlišovanie medzi podnikmi, ktoré sú vzťahujú na cieľ sledovaný dotknutým právnym režimom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii a preto sú *a priori* selektívne, ak sa členskému štátu podarí preukázať, že toto rozlišovanie je odôvodnené v tom zmysle, že vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, ktorého sú uvedené opatrenia súčasťou (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Holandsko/Komisia, C?159/01, EU:C:2004:246, body 42 a 43; z 29. marca 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, bod 40, ako aj z 19. decembra 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, bod 44).

33 Práve so zreteľom na tieto úvahy je potrebné preskúmať, či v prejednávanej veci Všeobecný súd porušil článok 107 ods. 1 ZFEÚ, tak ako ho vykladá Súdny dvor, keď v podstate rozhodol, že Komisia nepreukázala, že progresívna štruktúra predmetného daťového opatrenia spôsobuje poskytnutie selektívnej výhody „určitým podnikom alebo výrobe určitých druhov tovaru“.

34 V prvej časti svojho prvého odvolacieho dôvodu Komisia tvrdí, že Všeobecný súd sa tým, že jej vytýkal posúdenie prípadnej existencie selektívnej výhody z hľadiska nesprávneho referenčného systému, a tým, že konštatoval, že progresívne daťové sadzby stanovené portugalským zákonodarcom tvoria neoddeliteľnú súčasť tohto referenčného systému, dopustil nesprávneho právneho posúdenia.

35 Podľa Komisie selektívna výhoda spôsobená predmetným daťovým opatrením nespočíva v existencii oslobodenia na základe časti obratu dosiahnutého v určitej výške, pretože všetky dotknuté podniky využívajú toto oslobodenie pre časť ich obratu, ktorá nepresahuje strop zodpovedajúci pásme obratu oslobodenému od dane, ale v rozdielnej priemernej sadzbe dane, ktorá je dôsledkom progresívnej štruktúry sadzieb. Tento rozdiel zvýhodňuje podniky s nízkym obratom tým, že neodôvodnene znižuje daťové zaťaženie týchto podnikov v porovnaní s daťovým zaťažením ostatných podnikov v rámci referenčného systému, pričom tento systém podľa Komisie spočíva v dani z obratu s jednotnou sadzbou dane. Zdanenie progresívnou sadzbou sa teda neodlišuje od situácie, v ktorej je skupina zdaniteľných osôb zdanená jednou sadzbou, a iná skupina zdaniteľných osôb druhou sadzbou, čo sa rovná rozdielnemu zaobchádzaniu s porovnateľnými podnikmi.

36 Preto teda vzniká najprv otázka, či, ako tvrdí Komisia, progresívna štruktúra sadzieb stanovená predmetným daťovým opatrením mala byť vylúčená z referenčného systému, vzťahujú na ktorý treba posúdiť, či možno preukázať existenciu selektívnej výhody, alebo či, ako rozhodol Všeobecný súd v bodoch 63 až 67 napadnutého rozsudku, je naopak jeho neoddeliteľnou súčasťou.

37 V oblasti základných slobôd vnútorného trhu Súdny dvor rozhodol, že členské štáty môžu za súčasného stavu harmonizácie daťového práva Únie zaviesť daťový systém, ktorý považujú za

najvhodnejší, takže uplatnenie progresívneho zdačovania patrí do voľnej úvahy každého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország, C-775/18, EU:C:2020:139, bod 49, a Tesco Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 69, ako aj citovaný judikatúru). Toto tvrdenie platí aj v oblasti štátnej pomoci (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, bod 50 a citovaný judikatúru).

38 Z toho vyplýva, že okrem oblastí, v ktorých je daňové právo Únie predmetom harmonizácie, určenie podstatných charakteristík každej dane patrí do voľnej úvahy členských štátov pri dodržaní ich daňovej autonómie, pričom táto právomoc sa musí v každom prípade vykonávať v súlade s právom Únie. To platí najmä pre výber sadzby dane, ktorá môže byť proporcionálna alebo progresívna, ale aj pre stanovenie jej vymeriavacieho základu a zdaniteľnej udalosti.

39 Tieto podstatné charakteristiky teda v zásade definujú referenčný systém alebo „obvyklý“ daňový režim, z hľadiska ktorého treba v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 31 tohto rozsudku posudzovať podmienku týkajúcu sa selektívnosti.

40 V tejto súvislosti treba spresniť, že právo Únie v oblasti štátnej pomoci v zásade nebráni tomu, aby sa členské štáty rozhodli pre progresívne sadzby dane, ktoré majú zohľadniť platobnú schopnosť zdaniteľných osôb. Skutočnosť, že uplatnenie progresívneho zdanenia je v praxi bežnejšie v oblasti zdačovania fyzických osôb, neznamená, že by bolo zakázané využiť tento spôsob zdanenia aj na účely zohľadnenia platobnej schopnosti právnických osôb, najmä podnikov.

41 Právo Únie teda nebráni tomu, aby progresívne zdanenie bolo založené na obrate, a to ani v prípade, že nie je určené na kompenzáciu nepriaznivých účinkov, ktoré by mohli vzniknúť v dôsledku ťinnosti podliehajúcej dani. Na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, totiž výška obratu vo všeobecnosti predstavuje neutrálne rozlišovacie kritérium a zároveň relevantný ukazovateľ platobnej schopnosti zdaniteľných osôb (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország, C-775/18, EU:C:2020:139, bod 50, a Tesco Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 70). Zo žiadneho pravidla ani zo žiadnej zásady práva Únie, a to aj vrátane oblasti štátnej pomoci, nevyplýva, že uplatnenie progresívnych sadzieb je vyhradené len pre zdanenie zisku. Okrem toho, rovnako ako obrat, aj samotný zisk je len relatívnym ukazovateľom týkajúcim sa platobnej schopnosti. Okolnosť, že predstavuje, ako sa domnieva Komisia, relevantnejší alebo presnejší ukazovateľ než obrat, je v oblasti štátnej pomoci irelevantná, keďže cieľom práva Únie v tejto oblasti je len zrušenie selektívnych výhod, z ktorých môžu mať prospech určité podniky na úkor iných podnikov, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej situácii. To isté platí pre existenciu prípadnej situácie dvojitého ekonomického zdanenia, ktorá súvisí s kumuláciou zdanenia obratu a zdanenia zisku.

42 Z vyššie uvedeného vyplýva, že podstatné charakteristiky predstavujúce daň, ktorej súčasťou sú progresívne daňové sadzby, v zásade tvoria referenčný systém alebo „obvyklý“ daňový systém na účely analýzy podmienky selektívnosti. Napriek tomu nie je vylúčené, že tieto charakteristiky môžu v určitých prípadoch odhaliť zjavne diskriminačný prvok, čo však musí preukázať Komisia.

43 Rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732), nespochybujúce predchádzajúce úvahy. Naopak, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bodoch 40 až 45 svojich návrhov, vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, bol daňový systém vytvorený na základe zjavne diskriminačných parametrov určených na obchádzanie práva Únie v oblasti štátnej pomoci. Práve táto skutočnosť sa v tejto veci prejavila vo voľbe daňových kritérií zvyhodňujúcich niektoré *offshores* spoločnosti, ktorá sa javila ako nekoherentná vzhľadom na cieľ vytvoriť všeobecné zdanenie, ktoré zaťažuje všetky podniky, na ktorý poukazoval dotknutý zákonodarca.

44 V prejednávanej veci, ako vyplýva z bodov 3 až 5 tohto rozsudku, poľský zákonodarca prostredníctvom predmetného daňového opatrenia zaviedol daň v oblasti maloobchodného predaja, a to na základe mesačného obratu z tejto činnosti, ktorá má, na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, povahu priamej dane. Jej sadzba je nulová do 17 miliónov PLN (približne 3 750 000 eur), potom predstavuje 0,8 % medzi 17 a 170 miliónmi PLN (približne 37 500 000 eur) a 1,4 % nad touto poslednou uvedenou sumou. Komisia nepreukázala, že táto progresívna štruktúra sadzieb prijatá poľským zákonodarcom na základe voľnej úvahy, ktorou disponuje v rámci svojej daňovej autonómie, bola vytvorená zjavne diskriminačným spôsobom s cieľom obísť požiadavky vyplývajúce z práva Únie v oblasti štátnej pomoci. Za týchto podmienok sa progresívna štruktúra sadzieb predmetného daňového opatrenia mala považovať za inherentnú referenčnému systému alebo „obvyklému“ daňovému režimu, vzhľadom na ktorý sa mala posúdiť existencia selektívnej výhody v prejednávanej veci.

45 Všeobecný súd sa teda nedopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď v bodoch 63 až 67 napadnutého rozsudku rozhodol, že Komisia nesprávne vychádzala z neúplného a fiktívneho referenčného systému, keď sa domnievala, že progresívna sadzba predmetného daňového opatrenia nebola súčasťou referenčného systému, vzhľadom na ktorý treba posúdiť selektívnu povahu tohto opatrenia. Z toho vyplýva, že prvý časť prvého odvolacieho dôvodu treba zamietnuť ako nedôvodnú.

46 Vzhľadom na to, že pochybenie pri určení referenčného systému má nevyhnutne vplyv na celú analýzu podmienky týkajúcej sa selektívnosti [pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v likvidácii)/Komisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 107], nie je potrebné rozhodnúť o druhej a tretej časti prvého odvolacieho dôvodu.

47 Z vyššie uvedeného vyplýva, že prvý odvolací dôvod musí byť teda v celom rozsahu zamietnutý ako nedôvodný.

O druhom odvolacom dôvode založenom na porušení článku 108 ods. 2 ZFEÚ a článku 13 nariadenia 2015/1589

48 Svojím druhým odvolacím dôvodom Komisia tvrdí, že Všeobecný súd tým, že zrušil rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, vrátane príkazu na pozastavenie pomoci, porušil článok 108 ods. 2 ZFEÚ a článok 13 nariadenia 2015/1589. Presnejšie, Komisia na jednej strane tvrdí, že Všeobecný súd v súvislosti s týmto rozhodnutím postupoval nesprávne, keď ho preskúmal rovnako intenzívne ako záporné rozhodnutie, hoci mal preskúmať iba to, či nedošlo k zjavne nesprávnemu posúdeniu, ku ktorému v prejednávanej veci nedošlo. Na druhej strane Všeobecnému súdu vytýka, že zrušil príkaz na pozastavenie pomoci vydaný Komisiou na základe článku 13 ods. 1 nariadenia 2015/1589 v dôsledku zrušenia rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania z dôvodu, že jeho osud nemožno oddeliť od osudu tohto rozhodnutia, hoci išlo o rozhodnutie odlišné od posledného uvedeného rozhodnutia, ktorého zákonnosť sa má posudzovať samostatne.

49 Poľská republika a Maľarsko túto argumentáciu odmietajú.

50 Treba pripomenúť, že Komisia je povinná začať konanie vo veci formálneho zisťovania, ak po predbežnom preskúmaní uvedenom v článku 4 nariadenia 2015/1589 nenadobudne presvedčenie, že oznámené opatrenie pomoci je zlučiteľné s vnútorným trhom. To isté platí, ak má naďalej pochybnosti o samotnej kvalifikácii tohto opatrenia ako „pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 10. mája 2005, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 47; z 21. júla 2011, Alcoa Trasformazioni/Komisia, C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 60, a z 24. januára 2013, 3F/Komisia, C-646/11 P, neuvverejnený, EU:C:2013:36, bod 27).

51 Okrem toho podľa článku 13 ods. 1 nariadenia 2015/1589 má Komisia možnosť, po tom, ako poskytla dotknutému členskému štátu príležitosť predložiť svoje pripomienky, nariadiť mu, aby pozastavil vyplácanie akejkoľvek neoprávnenej pomoci, až kým neprijme konečné rozhodnutie o jej zlučiteľnosti s vnútorným trhom. Takéto rozhodnutie o uložení príkazu je odlišné od rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania a navyše ho možno vydať v rovnaký čas ako toto posledné uvedené rozhodnutie, ako aj neskôr (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. októbra 2001, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2001:528, bod 47, a zo 4. júna 2020, Maľarsko/Komisia, C-456/18 P, EU:C:2020:421, bod 35).

52 S prihliadnutím na zásady pripomenuté v bode 50 tohto rozsudku preskúmanie zákonnosti rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, ktoré vykonáva súd Únie, sa v prípade, že žalobca spochybňuje posúdenie Komisiou, pokiaľ ide o kvalifikáciu dotknutého opatrenia ako „štátnej pomoci“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, obmedzuje na overenie toho, či sa táto inštitúcia v štádiu predbežného preskúmania stanoveného v článku 4 nariadenia 2015/1589 nedopustila zjavne nesprávneho posúdenia (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 21. júla 2011, Alcoa Trasformazioni/Komisia, C-194/09 P, EU:C:2011:497, bod 61, a z 21. decembra 2016, Komisia/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, bod 78). To isté platí aj pre preskúmanie zákonnosti príkazu na pozastavenie pomoci prijatého na základe článku 13 ods. 1 tohto nariadenia vzhľadom na dočasnú povahu kvalifikácie opatrenia ako štátnej pomoci, ktorú v tomto štádiu vykonala Komisia.

53 Treba však spresniť, že vzhľadom na právne dôsledky začatia konania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ na opatrenia posudzované ako nová pomoc, ktoré ukladajú povinnosť okamžite pozastaviť ich vykonávanie v prípade, že dotknutý členský štát tvrdí, že tieto opatrenia nie sú pomocou v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, musí Komisia túto otázku dostatočne preskúmať na základe informácií, ktoré jej v tomto štádiu poskytol uvedený štát, aj ak takéto skúmanie nevyústi do definitívneho posúdenia (rozsudok z 10. mája 2005, Taliansko/Komisia, C-400/99, EU:C:2005:275, bod 48). Pokiaľ teda s prihliadnutím na skutočnosti, ktoré už mala Komisia k dispozícii v okamihu začatia konania, všetko nasvedčuje tomu, že kvalifikácia dotknutého opatrenia ako novej pomoci musí byť od tohto štádia zjavne vylúčená, treba rozhodnutie o začatí konania proti tomuto opatreniu zrušiť.

54 V prejednávanej veci Všeobecný súd v bode 108 napadnutého rozsudku v podstate rozhodol, že Komisia založila predbežnú kvalifikáciu predmetného daňového opatrenia ako novej pomoci na zjavne nesprávnej analýze. Presnejšie jej vytýkal, že sa v zásade opierala o myšlienku, podľa ktorej zavedenie dane z obratu s progresívnymi sadzbami predstavuje v zásade štátnu pomoc, hoci mala vykonať podrobnú analýzu, ktorej cieľom by bolo preukázať existenciu legitímnych pochybností, ktoré mala, týkajúcich sa kvalifikácie predmetného daňového opatrenia ako takého vzhľadom na dôkazy, ktoré mala k dispozícii. Z toho vyvodil, že rozhodnutie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania a príkaz na pozastavenie pomoci, ktorý bol k nemu pripojený, sa musia zrušiť.

55 Všeobecný súd sa týmto rozhodnutím po tom, čo pripomenul zásady uvedené v bode 52 tohto rozsudku, obmedzil na preskúmanie zjavne nesprávneho posúdenia predbežnej kvalifikácie štátnej pomoci, ktorú použila Komisia v rozhodnutí o začatí konania vo veci formálneho zisťovania, čo mu aj prináležalo urobiť. Z bodu 108 napadnutého rozsudku totiž vyplýva, že zrušenie rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania ako štátnej pomoci Všeobecným súdom bolo odôvodnené tým, že v prejednávanej veci neexistujú dôvodné okolnosti, ktoré opodstatňujú legitímne pochybnosti Komisie, pokiaľ ide o kvalifikáciu predmetného daňového opatrenia ako štátnej pomoci, a v každom prípade nie tým, že sa opätovne uviedli dôvody, na základe ktorých už predtým rozhodol, že treba zrušiť záporné rozhodnutie, na ktoré odkazoval iba okrajovo.

56 Okrem toho na rozdiel od toho, čo tvrdí Komisia, Všeobecný súd nezrušil rozhodnutie o udelení príkazu na pozastavenie predmetného daňového opatrenia len v dôsledku zrušenia rozhodnutia o začatí konania vo veci formálneho zisťovania. V bode 109 napadnutého rozsudku len rozhodol, že dôvody, ktoré odôvodňujú zrušenie tohto posledného uvedeného rozhodnutia, založené na zjavne nesprávnom posúdení Komisie, pokiaľ ide o predbežnú kvalifikáciu predmetného daňového opatrenia ako štátnej pomoci, v prejednávanej veci odôvodňujú aj zrušenie rozhodnutia o udelení príkazu na pozastavenie tohto opatrenia, ktorého vydanie bolo tiež podmienené takouto predbežnou kvalifikáciou.

57 Za týchto podmienok musí byť druhý odvolací dôvod zamietnutý ako nedôvodný v celom rozsahu.

58 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že odvolanie treba zamietnuť v celom rozsahu.

O trovách

59 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora uplatniteľného na základe článku 184 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku na konanie o odvolaní je ústník konania, ktorý vo veci nemal úspech, povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Poľská republika navrhla uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania a Komisia nemala úspech vo svojich návrhoch, je opodstatnené uložiť jej povinnosť nahradiť trovy konania.

60 Článok 184 ods. 4 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora stanovuje, že ak vedúcej ústník konania v prvom stupni, ktorý sa zúčastnil na písomnej alebo ústnej časti konania pred Súdny dvorom, sám nepodal odvolanie, Súdny dvor môže rozhodnúť, že tento vedúcej ústník konania znáša svoje vlastné trovy konania. Maarsko, ktoré bolo prejednávanej veci vedúcej ústníkom prvostupňového konania a zúčastnilo sa na písomnej a ústnej časti konania pred Súdny dvorom bez toho, aby bolo autorom odvolania, však nenavrhol uložiť Komisii povinnosť nahradiť trovy konania. Za týchto podmienok treba rozhodnúť, že v odvolacom konaní znáša svoje vlastné trovy konania [pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Heitkamp BauHolding v likvidácii)/Komisia, C-203/16 P, EU:C:2018:505, body 113 a 114].

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. **Odvolanie sa zamieta.**
2. **Európska komisia je povinná nahradiť trovy konania.**
3. **Maarsko znáša svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: poština.