

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 16. marca 2021(*)

„Pritožba – člen 107(1) PDEU – Državne pomoči – Poljski davek za maloprodajni sektor – člen 108(2) PDEU – Sklep o začetku formalnega postopka preiskave – Elementi za določitev referenčnega sistema – Progresivnost davčnih stopenj – Obstoj selektivne prednosti – Dokazno breme“

V zadevi C-562/19 P,

zaradi pritožbe na podlagi člena 56 Statuta Sodišča Evropske unije, vložene 24. julija 2019,

Evropska komisija, ki jo zastopajo K. Herrmann, P.-J. Loewenthal in V. Bottka, agenti,
pritožnica,

drugi stranki v postopku sta

Republika Poljska, ki jo zastopajo B. Majczyna, M. Rzutkiewicz, M. Szydło in K. Sokołowska,
agenti,

tožeča stranka na prvi stopnji,

Madžarska, ki jo zastopata M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,
intervenientka na prvi stopnji,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, R. Silva de Lapuerta, podpredsednica, J.-C. Bonichot
(poročevalec), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin in N. Wahl, predsedniki senatov, M. Safjan, D.
Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, sodniki, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, P. G. Xuereb in N.
Jääskinen, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Fere?, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. septembra 2020,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 15. oktobra 2020

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s pritožbo predlaga razveljavitev sodbe Splošnega sodišča Evropske unije z dne 16. maja 2019, Poljska/Komisija (T-836/16 in T-624/17, EU:T:2019:338; v nadaljevanju: izpodbijana sodba), s katero je to za ničeno razglasilo, prvič, Sklep Komisije C(2016)

5596 final z dne 19. septembra 2016 o državni pomoči SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Poljska – Poljski davek v maloprodajnem sektorju, s katerim se je začel formalni postopek preiskave iz člena 108(2) PDEU v zvezi s tem ukrepom in s katerim je bilo Republiki Poljski odrejeno, da začasno zadrži izvajanje progresivnih stopenj davka za maloprodajni sektor (v nadaljevanju: sklep o začetku formalnega postopka preiskave), in drugi?, Sklep Komisije (EU) 2018/160 z dne 30. junija 2017 o državni pomoči SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), ki jo je Poljska izvedla za davek za maloprodajni sektor (UL 2018, L 29, str. 38; v nadaljevanju: negativni sklep) (v nadaljevanju skupaj: sporna sklepa).

Dejansko stanje

2 Dejansko stanje je Splošno sodišče predstavilo v točkah od 1 do 16 izpodbijane sodbe. Povzeti ga je mogoče tako.

3 Na začetku leta 2016 je poljska vlada nameravala uvesti nov davek za sektor maloprodaje blaga, katerega davčna osnova bi bil promet in ki bi bil progresiven.

4 Ko je bila Komisija obveščena o tem osnutku, je poljskim organom poslala zahtevo za informacije, v kateri je bilo navedeno, da so stopnje progresivnega davka na promet dejansko povezane z velikostjo podjetja, ne pa z njegovo donosnostjo, tako da naj bi vodile do diskriminacije med podjetji in naj bi lahko povzročile resne motnje na trgu. Po mnenju te institucije naj bi te stopnje uvajale neenako obravnavanje podjetij in bi jih bilo zato treba šteti za selektivne. Ker je menila, da so vsi pogoji iz člena 107(1) PDEU izpolnjeni, je iz tega sklepala, da naj bi bila posledica teh davčnih stopenj „državna pomoč“ v smislu te določbe.

5 Republika Poljska je 6. julija 2016 sprejela zakon o davku za maloprodajni sektor, ki se nanaša na maloprodajo blaga potrošnikom – fizičnim osebam – in ki je začel veljati 1. septembra 2016 (v nadaljevanju: zadevni davčni ukrep). Zavezanci za plačilo tega davka so vsi trgovci na drobno ne glede na njihov pravni status, njegova osnova pa je mesečni promet v delu, v katerem presega 17 milijonov poljskih zlotov (PLN) (približno 3.750.000 EUR). Njegova stopnja je niželna za mesečni promet do tega zneska, potem pa znaša 0,8 % za razred mesečnega prometa med 17 in 170 milijonov PLN (približno 37.500.000 EUR) in 1,4 % za razred mesečnega prometa, ki presega ta zadnji navedeni znesek.

6 Komisija je 19. septembra 2016 sprejela sklep o začetku formalnega postopka preiskave. S tem sklepom Komisija ni le pozvala poljskih organov k predložitvi pripomb, ampak jim je tudi na podlagi člena 13(1) Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 [PDEU] (UL 2015, L 248, str. 9, in popravek v UL 2017, L 186, str. 17) odredila, naj nemudoma začasno zadržijo „uporabo progresivnih davčnih stopenj [zadevnega davčnega ukrepa], dokler ne bo [sprejeta] odločitev o njuni skladnosti z notranjim trgovom“. Ob upoštevanju tega sklepa je Republika Poljska začasno zadržala uporabo zadevnega davčnega ukrepa.

7 Komisija je 30. junija 2017 s sprejetjem negativnega sklepa zaključila formalni postopek preiskave. V bistvu je menila, da zadevni davčni ukrep pomeni državno pomoč, ki ni združljiva z notranjim trgovom, in da se je izvajal nezakonito, tako da so morali poljski organi dokončno odpraviti vsa plačila, ki so bila začasno zadržana zaradi sklepa o začetku formalnega postopka preiskave. Ker se zadevni davčni ukrep ni začel dejansko izvajati, je Komisija ocenila, da od upravičencev ni treba zagotoviti nikakršnega vračila elementov pomoči.

8 Komisija je v spornih sklepih opredelitev zadevnega davčnega ukrepa za „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU v bistvu utemeljila tako.

9 V zvezi s pripisljivostjo tega ukrepa državi in njegovim financiranjem iz državnih sredstev je Komisija menila, da se je Republika Poljska s tem, da se je odločila za progresivni davek na promet, odpovedala delu davčnih sredstev, ki bi jih prejela, če bi bila vsa podjetja obdavčena po isti povprečni efektivni davčni stopnji. Zadevni davčni ukrep naj bi tako povzročil prenos državnih sredstev na nekatera podjetja.

10 Komisija je v zvezi z obstojem prednosti spomnila, da pomenijo prednost tako ukrepi, ki zmanjšujejo bremena, ki jih morajo običajno nositi podjetja, kot tudi pozitivne dajatve. Navedla je, da bi bila podjetja, ki ustvarijo majhen promet, zaradi uporabe zadevnega davčnega ukrepa, deležna ugodnejše davčne obravnave kot druga podjetja, ki so zavezana za plačilo tega davka. Povprečne nižje ali nižje davčne stopnje za podjetja z nižjim prometom v primerjavi s povprečnimi višjimi davčnimi stopnjami za podjetja z višjim prometom naj bi namreč za prva pomenile prednost.

11 Komisija je v okviru preizkusa pogoja v zvezi s selektivnostjo, katerega namen je ugotoviti, ali lahko zadevni davčni ukrep neupravičeno daje prednost nekaterim podjetjem, menila, da je upoštevni referenčni davčni sistem davek za maloprodajni sektor, ki vključuje tudi podjetja, ki ustvarijo promet, manjši od 17 milijonov PLN (približno 3.750.000 EUR), progresivnost obdavčitve pa da ni element tega referenčnega davčnega sistema. Ker ta progresivnost za podjetja ne povzroči le različno mejno davčno stopnjo, ampak tudi povprečno davčno stopnjo, naj bi pomenila odstopanje od tega referenčnega sistema, ki naj bi zajemal le enotno davčno stopnjo.

12 To odstopanje pa naj ne bi bilo utemeljeno z naravo ali splošno shemo navedenega referenčnega sistema. Po mnenju Komisije namreč cilj redistribucije, ki ga navajajo poljski organi, ni združljiv z izbiro davka, ki se odmeri od prometa, ker podjetja bremeni glede na obseg poslovanja in ne glede na njihove stroške, donosnost, prispevno sposobnost ali ugodnosti, ki so po navedbah poljskih organov na voljo zgolj velikim podjetjem.

13 Nazadnje, ker so poljski organi navedli, da progresivnost obdavčitve omogoča ohranitev majhnih trgovcev v primerjavi z velikimi, je Komisija v tem prepoznala dokaz, da skušajo vplivati na strukturo konkurence na trgu.

Postopek pred Splošnim sodiščem in izpodbijana sodba

14 Republika Poljska je 30. novembra 2016 pri Splošnem sodišču vložila tožbo za razglasitev ničnosti sklepa o začetku formalnega postopka preiskave (zadeva T-836/16). S sklepom predsednika devetega senata Splošnega sodišča z dne 27. aprila 2017 je bila Madžarski dovoljena intervencija v podporo predlogom Republike Poljske.

15 Republika Poljska je 13. septembra 2017 pri Splošnem sodišču vložila drugo tožbo za razglasitev ničnosti negativnega sklepa (zadeva T-624/17). S sklepom predsednika devetega senata Splošnega sodišča z dne 12. januarja 2018 je bila Madžarski tudi v okviru druge tožbe dovoljena intervencija v podporo predlogom Republike Poljske.

16 S sklepom Splošnega sodišča z dne 4. julija 2018 sta bili zadevi T-836/16 in T-624/17 v skladu s členom 68 njegovega Poslovnika združeni za ustni del postopka.

17 Republika Poljska je v utemeljitev tožbe zoper sklep o začetku formalnega postopka preiskave (zadeva T-836/16) navedla štiri tožbene razloge. Prvi tožbeni razlog se je nanašal na to, da je bil zadevni davčni ukrep napačno opredeljen kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, drugi in tretji tožbeni razlog sta se nanašala na to, da sta bila z odredbo o začetnem zadržanju, ki jo je sprejela Komisija, kršena člen 13(1) Uredbe 2015/1589 in načelo sorazmernosti,

Četrty tožbeni razlog pa na to, da je obrazložitev sklepa o začetku formalnega postopka preiskave napačna in nezadostna.

18 Republika Poljska je v utemeljitev tožbe zoper negativni sklep (zadeva T-624/17) navedla dva tožbena razloga, ki sta se nanašala, prvič, na to, da je bil zadevni davčni ukrep napačno opredeljen kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, in drugič, na to, da je bila obrazložitev, ki jo je Komisija podala v utemeljitev tega sklepa, napačna in nezadostna.

19 Splošno sodišče je v izpodbijani sodbi sprejelo prvi tožbeni razlog, ki ga je Republika Poljska navedla v zadevi T-624/17, in razsodilo, da je Komisija napačno menila, da je bila posledica uvedbe progresivnega davka na promet, ustvarjen s prodajo blaga na drobno, selektivna prednost. Sprejelo je tudi četrty tožbeni razlog, ki ga je Republika Poljska navedla v zadevi T-836/16, in presodilo, da Komisija zadevnega davčnega ukrepa glede na podatke iz spisa ni mogla začasno opredeliti kot novo pomoč, ne da bi se oprla na obstoj legitimnih dvomov v zvezi s tem. Zato je sporna sklepa, vključno z odredbo o začasnem zadržanju zadevnega davčnega ukrepa, s katero je bil dopolnjen sklep o začetku formalnega postopka preiskave, razglasilo za nične, ne da bi odločilo o drugih tožbenih razlogih, ki so mu bili predloženi.

Postopek pred Sodiščem in predlogi strank

20 Komisija s pritožbo Sodišču predlaga, naj:

- izpodbijano sodbo razveljavi;
- dokončno odloči o sporu in zavrne tožbene razloge, ki jih je Republika Poljska zoper sporna sklepa navedla na prvi stopnji, in ji naloži plačilo stroškov, ter
- podredno, zadevo vrne v razsojanje Splošnemu sodišču, da odloči o tožbenih razlogih, o katerih še ni odločilo.

21 Republika Poljska Sodišču predlaga, naj:

- pritožbo zavrne kot neutemeljeno in
- Komisiji naloži plačilo stroškov.

22 Madžarska, ki podpira predloge Republike Poljske Sodišču predlaga, naj pritožbo zavrne kot neutemeljeno.

Pritožba

23 Komisija navaja dva pritožbena razloga.

Prvi pritožbeni razlog: kršitev člena 107(1) PDEU

24 Komisija s prvim pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče s tem, da je presodilo, da progresivnost zadevnega davčnega ukrepa ni povzročila selektivne prednosti v korist podjetij, ki ustvarijo majhen promet, povezan s prodajo blaga na drobno, kršilo člen 107(1) PDEU. Po mnenju te institucije je Splošno sodišče napačno uporabilo pravo pri razlagi in uporabi vsake od treh faz analize selektivnosti tega ukrepa. Komisija v zvezi s tem najprej meni, da je Splošno sodišče napačno ugotovilo, da je progresivnost davka del referenčnega sistema, glede na katerega je treba presojati selektivnost zadevnega davčnega ukrepa. Dalje, trdi, da Splošno sodišče primerljivosti podjetij, za katere velja navedeni ukrep, ne bi smelo preučiti z vidika drugega cilja, kot je njegov davčni cilj. Nazadnje, Komisija trdi, da je Splošno sodišče v okviru analize utemeljitve

tega ukrepa napačno upoštevalo cilj, in sicer cilj redistribucije, ki ni neločljivo povezan z navedenim ukrepom.

25 Republika Poljska in Madžarska tem trditvam nasprotujeta.

26 Najprej je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča intervencije držav članic na področjih, ki niso bila predmet harmonizacije v pravu Unije, niso izključene s področja uporabe določb Pogodbe DEU o nadzoru nad državnimi pomoči (glej v tem smislu sodbo z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C-182/03 in C-217/03, EU:C:2006:416, točka 81). Države članice se morajo tako vzdržati sprejetja katerega koli davčnega ukrepa, ki bi lahko pomenil državno pomoč, nezdružljivo s skupnim trgov.

27 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da morajo biti za to, da se nacionalni ukrep opredeli kot „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, izpolnjeni vsi pogoji, navedeni v nadaljevanju. Prvič, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugič, ta intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami članicami. Tretjič, z njo mora biti prejemniku podeljena selektivna prednost. Četrtič, intervencija izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco (glej med drugim sodbo z dne 21. decembra 2016, Komisija/World Duty Free Group in drugi, C-20/15 P in C-21/15 P, EU:C:2016:981, točka 53 in navedena sodna praksa).

28 Glede pogoja v zvezi s selektivnostjo prednosti, ki je sestavni del pojma „državna pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, ki je edini predmet graje Komisije v okviru prvega pritožbenega razloga, je iz ravno tako ustaljene sodne prakse Sodišča razvidno, da ta pogoj nalaga ugotovitev, ali je v okviru dane pravne ureditve zadevni nacionalni ukrep tak, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilj, ki se uresničuje z zadevno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju ter so tako deležni drugačnega obravnavanja, ki ga je v bistvu mogoče opredeliti kot diskriminacijo (glej sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 35 in navedena sodna praksa).

29 Poleg tega mora Komisija, če je zadevni ukrep predviden kot shema pomoči, in ne kot individualna pomoč, dokazati, da ta ukrep, čeprav določa splošno prednost, dostop do nje daje izključno nekaterim podjetjem ali nekaterim sektorjem dejavnosti (glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 30. junija 2016, Belgija/Komisija, C-270/15 P, EU:C:2016:489, točka 49).

30 Glede, konkretno, nacionalnih ukrepov, s katerimi se podeljuje davčna ugodnost, je treba opozoriti, da tovrstni ukrep, ki – čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev – upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj kot druge davčne zavezanke, upravičencem lahko daje selektivno prednost in zato pomeni „državno pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU. Tako se za državno pomoč med drugim šteje intervencija, ki zmanjšuje stroške, ki običajno bremenijo proračun podjetja, in ki je zato, ne da bi bil subvencija v strogem pomenu besede, iste narave in ima enake učinke (glej v tem smislu sodbi z dne 15. marca 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, točki 13 in 14, in z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/vlada Gibraltarja in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 71 in 72). Davčna ugodnost, ki izvira iz splošnega ukrepa, ki se brez razlikovanja uporablja za vse gospodarske subjekte, pa, nasprotno, ne pomeni take pomoči v smislu te določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, točka 23 in navedena sodna praksa).

31 V okviru tega mora Komisija za to, da bi nacionalni davčni ukrep opredelila kot „selektiven“, na prvem mestu, opredeliti referenčni sistem oziroma „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici, in na drugem mestu, dokazati, da zadevni davčni ukrep odstopa od tega referenčnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, ki se uresničuje s

tem sistemom, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, to?ka 36 in navedena sodna praksa).

32 Ukrepi, s katerimi se uvaja razlikovanje med podjetji, ki so z vidika cilja, ki se uresni?uje z zadevno pravno ureditvijo, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju in ki so torej *a priori* selektivni, pa niso zajeti s pojmom „državna pomo?“, ?e zadevna država ?lanica dokaže, da je to razlikovanje upravi?eno, ker izhaja iz narave ali sistematike ureditve, v katero spadajo ti ukrepi (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 29. aprila 2004, Nizozemska/Komisija, C?159/01, EU:C:2004:246, to?ki 42 in 43; z dne 29. marca 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, to?ka 40, in z dne 19. decembra 2018, A?Braueri, C?374/17, EU:C:2018:1024, to?ka 44).

33 Glede na te preudarke je treba preizkusiti, ali je v obravnavani zadevi Splošno sodiš?e kršilo ?len 107(1) PDEU, kot ga razlaga Sodiš?e, ker je v bistvu razsodilo, da Komisija ni dokazala, da je posledica progresivnosti zadevnega dav?nega ukrepa dodelitev selektivne prednosti „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“.

34 Komisija s prvim delom prvega pritožbenega razloga trdi, da je Splošno sodiš?e s tem, da ji je o?italo presojo morebitnega obstoja selektivne prednosti z vidika napa?nega referen?nega sistema, in s tem, da je menilo, da so progresivne dav?ne stopnje, ki jih je dolo?il poljski zakonodajalec, sestavni del tega referen?nega sistema, napa?no uporabilo pravo.

35 Po mnenju Komisije selektivna prednost, ki jo povzro?i zadevni dav?ni ukrep, ni v obstoju oprostitve za del prometa, ki je nižji od dolo?enega zneska, saj so vsa zadevna podjetja deležna te oprostitve za del svojega prometa, ki ne presega zgornje meje, ki ustreza oproš?enemu razredu, ampak v razliki v povpre?nih dav?nih stopnjah, ki izhajajo iz progresivnosti dav?nih stopenj. Ta razlika naj bi dajala prednost podjetjem, ki ustvarijo majhen promet, saj naj bi neupravi?eno zmanjšala njihovo dav?no breme glede na breme, ki ga nosijo druga podjetja v okviru referen?nega sistema, pri ?emer je ta po mnenju Komisije davek na promet po enotni stopnji. Tako naj se progresivna obdav?itev ne bi razlikovala od položaja, v katerem je skupina dav?nih zavezancev obdav?ena po eni stopnji, druga skupina dav?nih zavezancev pa po drugi stopnji, kar bi pomenilo razli?no obravnavanje primerljivih podjetij.

36 Zato se najprej postavlja vprašanje, ali je treba, kot trdi Komisija, progresivnost dav?nih stopenj, ki jo dolo?a zadevni dav?ni ukrep, izklju?iti iz referen?nega sistema, glede na katerega je treba preu?iti, ali je mogo?e dokazati obstoj selektivne prednosti, ali pa je ta progresivnost, kot je Splošno sodiš?e presodilo v to?kah od 63 do 67 izpodbijane sodbe, nasprotno, sestavni del tega sistema.

37 Na podro?ju temeljnih svoboš?in notranjega trga je Sodiš?e razsodilo, da so države ?lanice v sedanjem stanju harmonizacije dav?nega prava Unije proste glede vzpostavitve sistema obdav?itve, ki se jim zdi najprimernejši, tako da uporaba progresivne obdav?itve spada v prosto presojo vsake države ?lanice (glej v tem smislu sodbi z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarorszá, C?75/18, EU:C:2020:139, to?ka 49, in Tesco?Global Áruházak, C?323/18, EU:C:2020:140, to?ka 69 in navedena sodna praksa). Ta ugotovitev velja tudi na podro?ju državnih pomo?i (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 26. aprila 2018, ANGED, C?233/16, EU:C:2018:280, to?ka 50 in navedena sodna praksa).

38 Iz tega sledi, da zunaj podro?ij, na katerih je dav?no pravo Unije harmonizirano, dolo?itev konstitutivnih zna?ilnosti vsakega davka zaradi spoštovanja dav?ne avtonomije držav ?lanic spada v njihovo prosto presojo, pri ?emer je treba to prosto presojo v vsakem primeru izvrševati ob spoštovanju prava Unije. To velja med drugim za izbiro dav?ne stopnje, ki je lahko sorazmerna ali progresivna, pa tudi za dolo?itev njegove osnove in obdav?ljivega dogodka.

39 Te konstitutivne značilnosti torej na celoma opredeljujejo referenčni sistem ali „običajno“ davčno ureditev, na podlagi katerega je treba v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 31 te sodbe, analizirati pogoj selektivnosti.

40 V zvezi s tem je treba pojasniti, da pravo Unije na področju državnih pomoči na celoma ne nasprotuje temu, da se države članice odločijo za progresivne davčne stopnje, namenjene upoštevanju prispevne sposobnosti davčnih zavezancev. Dejstvo, da je uporaba progresivne obdavčitve v praksi pogostejša na področju obdavčenja fizičnih oseb, ne pomeni, da bi jim bilo prepovedano, da jo uporabijo, da bi se ravno tako upoštevala prispevna sposobnost pravnih oseb, zlasti podjetij.

41 Pravo Unije tako ne nasprotuje temu, da se progresivna obdavčitev obračuna od prometa, tudi v primeru, v katerem ni namenjena izravnavi negativnih učinkov, ki bi lahko nastali zaradi obdavčene dejavnosti. V nasprotju s tem, kar trdi Komisija, je namreč višina prometa na splošno hkrati nevtravno razlikovalno merilo in upoštevni kazalnik prispevne sposobnosti davčnih zavezancev (glej v tem smislu sodbi z dne 3. marca 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, točka 50, in Tesco Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, točka 70). Iz nobenega pravila ali načela prava Unije, vključno s področjem državnih pomoči, ne izhaja, da bi bila uporaba progresivnih davčnih stopenj omejena samo na davke od dobička. Poleg tega je tako kot promet tudi dobiček le relativen kazalnik prispevne sposobnosti. Okoliščina, da naj bi bil ta kazalnik, kot meni Komisija, bolj upošteven ali natančnejši od prometa, na področju državnih pomoči ni pomembna, ker je cilj prava Unije na tem področju le odprava selektivnih prednosti, ki bi jih lahko dobila nekatera podjetja na škodo drugih podjetij, ki bi bila v primerljivem položaju. Enako velja za obstoj morebitnega položaja ekonomske dvojne obdavčitve, ki je povezan s kumulacijo obdavčitve prometa in obdavčitve dobička.

42 Iz navedenega izhaja, da za namene analize pogoja selektivnosti konstitutivne značilnosti davka, med katere spadajo progresivne davčne stopnje, na celoma tvorijo referenčni sistem ali „običajno“ davčno ureditev. Vendar ni izključeno, da lahko te značilnosti v nekaterih primerih razkrijejo očitno diskriminatoren element, kar pa mora dokazati Komisija.

43 Sodba z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Vlada Gibraltarja in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točki 149 in 150), prej navedenih preudarkov ne omaje. Nasprotno, kot je generalna pravobranilka v bistvu navedla v tokah od 40 do 45 sklepnih predlogov, je bil v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, davčni sistem oblikovan v skladu z očitno diskriminatornimi parametri, katerih namen je bil obiti pravo Unije na področju državnih pomoči. To je v tisti zadevi razkrila izbira meril obdavčitve, ki dajejo prednost nekaterim *offshore* družbam in ki se je izkazala za nedosledno glede na cilj uvedbe splošne obdavčitve, ki bremeni vsa podjetja, ter ki ga je navedel zadevni zakonodajalec.

44 V obravnavani zadevi je poljski zakonodajalec, kot je razvidno iz točk od 3 do 5 te sodbe, z zadevnim davčnim ukrepom uvedel davek za maloprodajni sektor, odmerjen od mesečnega prometa, ustvarjenega s to dejavnostjo, ki ima, nasprotno od tega, kar navaja Komisija, naravo neposrednega davka. Njegova stopnja je do 17 milijonov PLN (približno 3.750.000 EUR) ničelna, od 17 do 170 milijonov PLN (približno 37.500.000 EUR) znaša 0,8 %, prek tega zadnjenavedenega zneska pa znaša 1.4 %. Komisija ni dokazala, da bi bila ta progresivnost davčnih stopenj, ki jo je poljski zakonodajalec sprejel z izvrševanjem proste presoje, ki jo ima v okviru svoje davčne avtonomije, zasnovana očitno diskriminatorno z namenom obidenja zahtev, ki izhajajo iz prava Unije na področju državnih pomoči. V teh okoliščinah je treba šteti, da je progresivnost davčnih stopenj zadevnega davčnega ukrepa neločljiv del referenčnega sistema ali „običajne“ davčne ureditve, glede na katero je treba presojati obstoj selektivne prednosti v tem primeru.

45 Splošno sodišče torej ni napačno uporabilo prava s tem, da je v točkah od 63 do 67 izpodbijane sodbe presodilo, da se je Komisija z oceno, da progresivna lestvica zadevnega davčnega ukrepa ni del referenčnega sistema, glede na katerega je treba presojati selektivnost tega ukrepa, napačno oprla na nepopoln in fiktiven referenčni sistem. Iz tega sledi, da je treba prvi del prvega pritožbenega razloga zavrniti kot neutemeljen.

46 Napaka, storjena opri določitvi referenčnega sistema, nujno pomeni nezakonitost celotne analize glede pogoja selektivnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točka 107), zato o drugem in tretjem delu prvega pritožbenega razloga ni treba odločiti.

47 Iz navedenega izhaja, da je treba prvi pritožbeni razlog v celoti zavrniti kot neutemeljen.

Drugi pritožbeni razlog: kršitev člena 108(2) PDEU in člena 13 Uredbe 2015/1589

48 Komisija z drugim pritožbenim razlogom trdi, da je Splošno sodišče s tem, da je sklep o začetku formalnega postopka preiskave, vključno z odredbo o začasnem zadržanju, razglasilo za ničelno, kršilo člen 108(2) PDEU in člen 13 Uredbe 2015/1589. Natančneje, Komisija trdi, prvič, da je Splošno sodišče nad tem sklepom napačno izvajalo nadzor enake intenzivnosti, kot je tisti, ki ga je izvajalo nad negativnim sklepom, čeprav bi moralo opraviti le nadzor nad obstojem očitne napake pri presoji, ki pa v tem primeru ni bila podana. Drugič, Splošnemu sodišču očitno, da je odredbo o začasnem zadržanju, ki jo je Komisija sprejela na podlagi člena 13(1) Uredbe 2015/1589, razglasilo za ničelno kot posledico razglasitve ničnosti sklepa o začetku formalnega postopka preiskave, ker njene usode ni bilo mogoče ločiti od usode tega sklepa, čeprav naj bi šlo za odločbo, ki je ločena od tega sklepa in katere zakonitost je treba presojati samostojno.

49 Republika Poljska in Madžarska tem trditvam nasprotujeta.

50 Opozoriti je treba, da mora Komisija začetni formalni postopek preiskave, če se po predhodni preučitvi iz člena 4 Uredbe 2015/1589 ni mogla prepričati, da je priglašeni ukrep združljiv z notranjim trgov. Enako velja, kadar ima ta še vedno dvome v zvezi z opredelitvijo tega ukrepa za „pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 10. maja 2005, Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, točka 47; z dne 21. julija 2011, Alcoa Trasformazioni/Komisija, C-194/09 P, EU:C:2011:497, točka 60, in z dne 24. januarja 2013, 3F/Komisija, C-646/11 P, neobjavljena, EU:C:2013:36, točka 27).

51 Poleg tega lahko Komisija v skladu s členom 13(1) Uredbe 2015/1589, potem ko zadevni državi članici omogoči, da predloži svoje pripombe, sprejme sklep, ki od države članice zahteva, da začasno odloži vso nezakonito pomoč, dokler ne sprejme dokončne odločbe o njeni

združljivosti z notranjim trgov. Taka odločba o odredbi je ločena od sklepa o začetku formalnega postopka preiskave, poleg tega pa se lahko izda tako hkrati kot zadnjenavedena kot tudi pozneje (glej v tem smislu sodbi z dne 9. oktobra 2001, Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2001:528, točka 47, in z dne 4. junija 2020, Madžarska/Komisija, C-456/18 P, EU:C:2020:421, točka 35).

52 Ob upoštevanju navedenih v točki 50 te sodbe, je nadzor nad zakonitostjo sklepa o začetku formalnega postopka preiskave, ki ga izvaja Sodišče Unije, če tožena stranka izpodbija presojo Komisije v zvezi z opredelitvijo zadevnega ukrepa kot „državne pomoči“ v smislu člena 107(1) PDEU, omejen na preizkus, ali Komisija v fazi predhodnega pregleda iz člena 4 Uredbe 2015/1589 ni storila očitne napake pri presoji (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 21. julija 2011, Alcoa Trasformazioni/Komisija, C-194/09 P, EU:C:2011:497, točka 61, in z dne 21. decembra 2016, Komisija/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, točka 78). Enako velja za nadzor nad zakonitostjo odredbe o začasnem zadržanju, sprejete na podlagi člena 13(1) te uredbe, glede na to, da je Komisijina opredelitev ukrepa za državno pomoč v tej fazi začasna.

53 Vendar pa je treba pojasniti, da mora Komisija, upošteva je pravne posledice uvedbe postopka na podlagi člena 108(2) PDEU, glede ukrepov, ki se obravnavajo kot nove pomoči in za katere velja obveznost takojšnjega začasnega zadržanja njihovega izvajanja, če zadevna država članica zatrjuje, da ti ukrepi niso pomoči v smislu člena 107(1) PDEU, izvesti zadostno preučitev tega vprašanja na podlagi informacij, ki jih je v tej fazi dobila od navedene države, čeprav ta preučitev privede do nedokončne presoje (sodba z dne 10. maja 2005, Italija/Komisija, C-400/99, EU:C:2005:275, točka 48). Zato je treba, če se glede na elemente, ki jih je Komisija imela na voljo ob začetku postopka, izkaže, da bi bilo treba v tej fazi očitno izključiti opredelitev zadevnega ukrepa kot nove pomoči, sklep o začetku postopka v zvezi s tem ukrepom razglasiti za ničen.

54 Splošno sodišče je v obravnavanem primeru v točki 108 izpodbijane sodbe v bistvu presodilo, da je Komisija začasno opredelitev zadevnega davčnega ukrepa kot nove pomoči oprla na očitno napačno analizo. Natančneje, očitno ji je, da se je oprla predvsem na zamisel, da uvedba davka na promet s progresivnimi davčnimi stopnjami natančno pomeni državno pomoč, čeprav bi morala opraviti podrobno analizo, s katero bi utemeljila to, da po njenem mnenju ob upoštevanju elementov, s katerimi razpolaga, obstajajo legitimni dvomi v zvezi s tako opredelitvijo zadevnega davčnega ukrepa. Iz tega je sklepalo, da je treba tako sklep o začetku formalnega postopka preiskave kot tudi odredbo o začasnem zadržanju, ki ga dopolnjuje, razglasiti za nična.

55 Splošno sodišče se je s tako presojo, potem ko je opozorilo na navedena, navedena v točki 52 te sodbe, zadovoljilo s tem, da je nad začasno opredelitvijo za državno pomoč, ki jo je Komisija podala v sklepu o začetku formalnega postopka preiskave, izvajalo nadzor nad očitno napako pri presoji, kot je bilo dolžno. Iz točke 108 izpodbijane sodbe namreč izhaja, da je bilo to, da je Splošno sodišče razglasilo ničnost sklepa o začetku formalnega postopka preiskave, utemeljeno z neobstojem podrobnih elementov, ki bi v tem primeru upravičevali legitimne dvome Komisije v zvezi z opredelitvijo zadevnega davčnega ukrepa kot državne pomoči, nikakor pa ni šlo za ponovitev razlogov, na podlagi katerih je predhodno razsodilo, da je treba negativni sklep razglasiti za ničen in na katere se je sklicevalo le postransko.

56 Poleg tega Splošno sodišče v nasprotju s tem, kar trdi Komisija, odredbe o začasnem zadržanju zadevnega davčnega ukrepa ni razglasilo za nično zgolj kot posledico razglasitve ničnosti sklepa o začetku formalnega postopka preiskave. V točki 109 izpodbijane sodbe je razsodilo le, da razlogi, ki utemeljujejo razglasitev ničnosti zadnjenavedenega sklepa in ki se nanašajo na očitno napako Komisije pri presoji glede začasne opredelitve zadevnega davčnega ukrepa kot državne pomoči, v obravnavanem primeru utemeljujejo tudi razglasitev ničnosti odločbe o odredbi o začasnem zadržanju izvajanja tega ukrepa, katere izdaja je bila prav tako pogojena s tako začasno opredelitvijo.

57 V teh okoliščinah je treba drugi pritožbeni razlog v celoti zavrniti kot neutemeljen.

58 Iz vsega prej navedenega izhaja, da je treba pritožbo v celoti zavrniti.

Stroški

59 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča, ki se uporablja za pritožbeni postopek na podlagi člena 184(1) istega poslovnika, se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Republika Poljska predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ta s svojimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

60 Člen 184(4) Poslovnika Sodišča določa, da lahko Sodišče, če intervenient na prvi stopnji ni vložil pritožbe, a je sodeloval pri pisnem ali ustnem delu postopka pred Sodiščem, odloči, da ta nosi svoje stroške. V tem primeru je Madžarska, intervenientka na prvi stopnji, ki ni vložila pritožbe, sodelovala pri pisnem in ustnem delu postopka pred Sodiščem, vendar ni predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov. V teh okoliščinah je treba odločiti, da Madžarska nosi svoje stroške pritožbenega postopka (glej v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2018, Andres (Stečajni upravitelj družbe Heitkamp BauHolding)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, točki 113 in 114).

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Pritožba se zavrne.**
2. **Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov postopka.**
3. **Madžarska nosi svoje stroške**

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.