

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

den 16 mars 2021 (*)

”Överklagande – Artikel 107.1 FEUF – Statligt stöd – Polsk skatt för detaljhandelssektorn – Artikel 108.2 FEUF – Beslut att inleda det formella granskningsförfarandet – Faktorer för att fastställa referenssystemet – Progressiva skattesatser – Förekomsten av en selektiv fördel – Bevisbörda”

I mål C-562/19 P,

angående ett överklagande enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 24 juli 2019,

Europeiska kommissionen, företrädd av K. Herrmann, P.-J. Loewenthal och V. Bottka, samtliga i egenskap av ombud,

klagande,

i vilket de andra parterna är:

Republiken Polen, företrädd av B. Majczyna, M. Rzotkiewicz, M. Szydło och K. Sokołowska, samtliga i egenskap av ombud,

sökande i första instans,

Ungern, företrädd av M.Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,

intervenient i första instans,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin och N. Wahl samt domarna M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb och N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Fiebert,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 september 2020,

och efter att den 15 oktober 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 16 maj 2019, Polen/kommissionen (T-836/16 och T-624/17, EU:T:2019:338) (nedan kallad den överklagade domen). Genom den domen ogiltigförklarade tribunalen dels kommissionens beslut C(2016) 5596 final av den 19 september 2016 om åtgärden SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) – Polen – Polsk skatt för detaljhandelssektorn, genom vilket det formella granskningsförfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF inleddes avseende denna åtgärd och genom vilket Republiken Polen ålades att avbryta tillämpningen av progressiva skattesatser inom detaljhandeln (nedan kallat beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet), dels kommissionens beslut (EU) 2018/160 av den 30 juni 2017 om det statliga stöd SA.44351 (2016/C) (f.d. 2016/NN) som Polen har beviljat för skatt för detaljhandelssektorn (EUT L 29, 2018, s. 38) (nedan kallat det negativa beslutet) (nedan tillsammans kallade de omtvistade besluten).

Bakgrund till tvisten

2 Tribunalen redogjorde för bakgrunden till tvisten i punkterna 1–16 i den överklagade domen. Den kan sammanfattas enligt följande.

3 I början av år 2016 planerade den polska regeringen att införa en ny skatt inom detaljhandelssektorn, i form av en progressiv skatt beräknad på omsättningen.

4 Efter det att kommissionen fått kännedom om detta lagförslag översände den en begäran om upplysningar till de polska myndigheterna och påpekade att de progressiva skattesatserna på omsättningen i själva verket var kopplade till företagets storlek och inte till dess lönsamhet, vilket innebar att de medförde en diskriminering mellan företag och kunde orsaka allvarliga marknadsstörningar. Enligt kommissionen medför dessa skattesatser att företag behandlas olika, och de ska därför anses vara selektiva. Kommissionen ansåg att samtliga rekvisit i artikel 107.1 FEUF var uppfyllda och drog slutsatsen att nämnda skattesatser ger upphov till statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse.

5 Den 6 juli 2016 antog Republiken Polen lagen om skatt för detaljhandelssektorn. Lagen, som avser detaljhandelsförsäljning av varor till fysiska personer i egenskap av konsumenter, trädde i kraft den 1 september 2016 (nedan kallad den aktuella skatteåtgärden). Skyldighet att erlagga denna skatt gäller för samtliga detaljister oberoende av rättslig ställning. Beskattningsunderlaget utgörs av den månatliga omsättningen, i den mån den överstiger 17 miljoner polska złoty (PLN) (cirka 3 750 000 euro). Skattesatsen är noll om omsättningen understiger detta belopp. Den är 0,8 procent av den månatliga omsättningen i intervallet mellan 17 och 170 miljoner PLN (cirka 37 500 000 euro) och 1,4 procent av den månatliga omsättning som överstiger detta sistnämnda belopp.

6 Den 19 september 2016 beslutade kommissionen att inleda det formella granskningsförfarandet. Genom detta beslut beredde kommissionen de polska myndigheterna tillfälle att yttra sig men förelade dem också, med stöd av artikel 13.1 i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 [FEUF] (EUT L 248, 2015, s. 9), att omedelbart avbryta ”tillämpningen av den progressiva skattesatsen [för den aktuella skatteåtgärden] till dess att [det fattats] ett beslut om dennas förenlighet med den inre marknaden”. Till följd av detta beslut avbröt Republiken Polen tillämpningen av den aktuella skatteåtgärden.

7 Den 30 juni 2017 avslutade kommissionen det formella granskningsförfarandet genom att anta det negativa beslutet. Kommissionen ansåg i huvudsak att den aktuella skatteåtgärden utgjorde ett statligt stöd som var oförenligt med den inre marknaden och att den hade genomförts

olagligt, vilket innebar att de polska myndigheterna slutgiltigt skulle upphöra med alla utbetalningar av stöd som hade avbrutits till följd av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet. Eftersom den aktuella skatteåtgärden inte hade verkställts i praktiken fann kommissionen att det inte behövdes någon återbetalning av stöd som utbetalats till mottagare.

8 I de omtvistade besluten motiverade kommissionen i huvudsak att den aktuella skatteåtgärden skulle kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF på följande sätt.

9 När det gäller frågan huruvida denna åtgärd kan tillskrivas staten och dess finansiering med hjälp av statliga medel, ansåg kommissionen att Republiken Polen, genom att välja en progressiv skatt på omsättningen, hade avstått från en del av de skattemedel som den skulle ha uppburit om samtliga företag hade beskattats med samma effektiva genomsnittliga skattesats. Den aktuella skatteåtgärden medförde således en överföring av statliga medel till förmån för vissa företag.

10 Vad avser förekomsten av en fördel framhöll kommissionen att åtgärder som lättar de pålagor som normalt belastar företagen, liksom konkreta förmåner, medför en fördel. Kommissionen angav att företag med låg omsättning, till följd av tillämpningen av den aktuella skatteåtgärden, kom i åtnjutande av en förmånlig skattemässig behandling i förhållande till andra företag som var skyldiga att betala denna skatt. De genomsnittliga nollskattesatserna eller lägre skattesatserna för företag med låg omsättning innebar nämligen att dessa fick en fördel i jämförelse med de högre genomsnittliga skattesatserna för företag med en mer betydande omsättning.

11 Vid prövningen av selektivitetskriteriet, som syftar till att fastställa huruvida den aktuella skatteåtgärden är ägnad att på ett otillbörligt sätt gynna vissa företag, ansåg kommissionen att det relevanta referensskattesystemet utgjordes av skatten inom detaljhandelssektorn, även skatten för företag med en omsättning som var lägre än 17 miljoner PLN (cirka 3 750 000 euro), men utan inverkan av den progressiva beskattningen. Beskattningens progressiva natur utgjorde enligt kommissionen ett undantag från detta referenssystem, som endast påstods tillämpa en enhetlig skattesats, i och med att progressiviteten medförde inte bara olika marginalsattesatser utan även olika genomsnittliga skattesatser för olika företag.

12 Detta undantag ansågs emellertid inte vara motiverat med hänsyn till nämnda referenssystems art eller allmänna uppbyggnad. Kommissionen menade nämligen att det omfördelningspolitiska ändamål som anförts av de polska myndigheterna var oförenligt med valet av en skatt på omsättning, eftersom en sådan skatt påförs företagen i förhållande till omfattningen av deras verksamhet, och inte i förhållande till deras kostnader, deras lönsamhet, deras skatteförmåga eller fördelar som, enligt de polska myndigheterna, endast de stora företagen åtnjuter.

13 Då de polska myndigheterna hade angett att beskattningens progressiva karaktär gjorde det möjligt för småföretag att fortsätta sin verksamhet vid sidan av storföretagen såg kommissionen detta som ett bevis på att myndigheterna försökte påverka konkurrensstrukturen på marknaden.

Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen

14 Den 30 november 2016 väckte Republiken Polen talan vid tribunalen och yrkade ogiltigförklaring av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet (mål T?836/16). Genom beslut av ordföranden på tribunalens nionde avdelning den 27 april 2017 tilläts Ungern att intervensera till stöd för Republiken Polens yrkanden.

15 Den 13 september 2017 väckte Republiken Polen en andra talan vid tribunalen och yrkade

ogiltigförklaring av det negativa beslutet (mål T?624/17). Genom beslut av ordföranden på tribunalens nionde avdelning den 12 januari 2018 tilläts Ungern att intervensera till stöd för Republiken Polens yrkande även med avseende på denna andra talan.

16 Genom beslut av den 4 juli 2018 förenade tribunalen målen T?836/16 och T?624/17 vad gällde den muntliga delen av förfarandet, i enlighet med artikel 68 i tribunalens rättegångsregler.

17 Republiken Polen åberopade fyra grunder till stöd för sin talan mot beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet (mål T?836/16). Den första grunden avsåg att den aktuella skatteåtgärden felaktigt hade kvalificerats som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Den andra och den tredje grunden avsåg att kommissionens föreläggande att avbryta åtgärden stred mot artikel 13.1 i förordning 2015/1589 och mot proportionalitetsprincipen. Den fjärde grunden avsåg att motiveringen av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet var både felaktig och otillräcklig.

18 Till stöd för sin talan mot det negativa beslutet (mål T?624/17) åberopade Republiken Polen två grunder. Den första grunden avsåg att den aktuella skatteåtgärden felaktigt hade kvalificerats som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Den andra grunden avsåg att kommissionens motivering för detta beslut var både felaktig och otillräcklig.

19 Genom den överklagade domen biföll tribunalen talan såvitt avsåg Republiken Polens första grund i mål T?624/17, genom att slå fast att det var felaktigt av kommissionen att anse att införandet av en progressiv skatt på omsättningen från detaljhandelsförsäljning av varor medförde en selektiv fördel. Tribunalen biföll även talan såvitt avsåg Republiken Polens fjärde grund i mål T?836/16 och slog fast att kommissionen inte preliminärt kunde kvalificera den aktuella skatteåtgärden som nytt stöd utan att grunda sig på att det förelåg rimligt tvivel på denna punkt, mot bakgrund av de handlingar som fanns i målet. Tribunalen ogiltigförklarade följaktligen de omtvistade besluten, inklusive det föreläggande att avbryta den aktuella skatteåtgärden som åtföljde beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, utan att uttala sig om de övriga grunder som åberopats.

Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden

20 Kommissionen har i sitt överklagande yrkat att domstolen ska

- upphäva den överklagade domen, och
- slutligt avgöra målet genom att underkänna de grunder som Republiken Polen åberopade i första instans mot de omtvistade besluten, och förplikta Republiken Polen att ersätta rättegångskostnaderna, eller
- i andra hand, återförvisa målet till tribunalen för prövning av de grunder som tribunalen ännu inte prövat.

21 Republiken Polen har yrkat att domstolen ska

- ogilla överklagandet, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

22 Ungern har, till stöd för Republiken Polens yrkanden, yrkat att domstolen ska ogilla överklagandet.

Prövning av överklagandet

23 Kommissionen har åberopat två grunder till stöd för sitt överklagande.

Den första grunden, avseende åsidosättande av artikel 107.1 FEUF

24 Kommissionen har genom sin första grund gjort gällande att tribunalen åsidosatte artikel 107.1 FEUF genom att slå fast att den aktuella skatteåtgärdens progressiva karaktär inte medförde någon selektiv fördel för företag med låg omsättning från detaljhandelsförsäljning av varor. Enligt kommissionen gjorde tribunalen sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid tolkningen och tillämpningen av vart och ett av de tre stegen i bedömningen av huruvida åtgärden var selektiv. Kommissionen anser, för det första, att tribunalen felaktigt fann att progressiviteten i skatten utgjorde en del av det referenssystem som skulle användas som jämförelse vid bedömningen av huruvida den aktuella skatteåtgärden var selektiv. Kommissionen har vidare gjort gällande att tribunalen inte kunde pröva huruvida de företag som omfattades av nämnda åtgärd var jämförbara med hänsyn till ett annat ändamål än det skattemässiga syftet med åtgärden. Kommissionen har slutligen anfört att det var fel av tribunalen att, vid bedömningen av huruvida denna åtgärd var motiverad, godta ett ändamål, nämligen det omfördelningspolitiska ändamålet, som inte har något nära samband med nämnda åtgärd.

25 Republiken Polen och Ungern har bestritt denna argumentation.

26 Domstolen erinrar inledningsvis om att medlemsstaternas åtgärder på områden som inte har harmoniserats i unionsrätten enligt domstolens fasta praxis inte är undantagna från tillämpningsområdet för bestämmelserna i EUF-fördraget om kontroll av statligt stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Medlemsstaterna ska således avhålla sig från att vidta alla skatteåtgärder som kan utgöra ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.

27 Det framgår även av domstolens fasta praxis att samtliga följande villkor måste vara uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen (se, bland annat, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

28 När det gäller villkoret att fördelen ska vara selektiv, vilket måste vara uppfyllt för att en åtgärd ska kunna kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, vilket är det enda villkor som kommissionen har ifrågasatt inom ramen för överklagandets första grund, framgår det likaledes av domstolens fasta praxis att det vid bedömningen av detta villkor ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna "vissa företag eller viss produktion" i förhållande till andra företag eller annan produktion som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

29 Om åtgärden i fråga är avsedd som en stödordning, och inte som ett individuellt stöd, ankommer det dessutom på kommissionen att utreda om åtgärden, trots att den är avsedd som en fördel med allmän räckvidd, enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher (se, för ett liknande

resonemang, bland annat dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen, C?270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 49).

30 Vad särskilt gäller nationella åtgärder som innebär en skattefördel, ska det erinras om att en sådan åtgärd, som trots att den inte innebär en överföring av statliga medel försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge en selektiv fördel till mottagarna och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Såsom statligt stöd betraktas således bland annat åtgärder vilka minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och vilka därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har likadana effekter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C?387/92, EU:C:1994:100, punkterna 13 och 14, och dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C?106/09 P och C?107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 71 och 72). En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör däremot inte statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C?374/17, EU:C:2018:1024, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

31 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som "selektiv" ska kommissionen först slå fast vilket referenssystem, det vill säga " normalt " skattesystem, som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter ska kommissionen visa att den aktuella skatteåtgärden avviker från detta referenssystem i den mån den medför att ekonomiska aktörer behandlas olika, även om de mot bakgrund av målet med detta referenssystem i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C?374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

32 Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att företag behandlas olika, även om de mot bakgrund av det mål som eftersträvas med den aktuella rättsliga regleringen i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således i princip är selektiva, om den berörda medlemsstaten kan visa att denna särbehandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärden ingår i (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen, C?159/01, EU:C:2004:246, punkterna 42 och 43, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, punkt 40, och dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C?374/17, EU:C:2018:1024, punkt 44).

33 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som domstolen ska pröva huruvida tribunalen i förevarande fall åsidosatte artikel 107.1 FEUF, såsom denna bestämmelse har tolkats av domstolen, då tribunalen fann att kommissionen inte hade visat att den aktuella skatteåtgärdens progressiva karaktär innebar en selektiv fördel för "vissa företag eller viss produktion".

34 Genom den första grundens första del har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den kritiserade kommissionen för att den utgått från ett felaktigt referenssystem vid bedömningen av huruvida det eventuellt förelåg en selektiv fördel och när den fann att de progressiva skattesatser som den polska lagstiftaren hade fastställt utgjorde en integrerad del av detta referenssystem.

35 Enligt kommissionen består den selektiva fördel som den aktuella skatteåtgärden ger upphov till inte i att det föreligger ett undantag från skatteplikt för den del av omsättningen som understiger ett visst belopp, eftersom samtliga berörda företag drar nytta av detta undantag för den del av omsättningen som inte överstiger taket för det intervall som är undantagen från skatteplikt. Den selektiva fördelen består enligt kommissionen i stället i den skillnad i genomsnittlig skattesats som följer av progressiviteten i skattesatserna. Denna skillnad gynnar de företag som

har en låg omsättning genom att dessa företags skattebörda på ett oberättigat sätt minskas jämfört med skattebördan för andra företag inom ramen för referenssystemet, vilket enligt kommissionen består i en omsättningsskatt med enhetlig skattesats. Enligt kommissionens mening skiljer sig således en beskattning med progressiva skattesatser inte från en situation där en grupp skattskyldiga beskattas efter en viss skattesats och en annan grupp skattskyldiga beskattas efter en annan skattesats, vilket motsvarar en särbehandling av jämförbara företag.

36 Följaktligen uppkommer först frågan huruvida, såsom kommissionen har hävdad, progressiviteten i de skattesatser som föreskrivs i den aktuella skatteåtgärden ska uteslutas från det referenssystem som ska ligga till grund för bedömningen av huruvida det kan fastställas att det föreligger en selektiv fördel, eller om den tvärtom, såsom tribunalen slog fast i punkterna 63–67 i den överklagade domen, utgör en integrerad del av detta system.

37 Med avseende på de grundläggande friheter som gäller på den inre marknaden har domstolen slagit fast att medlemsstaterna, på nuvarande stadium av unionens harmonisering på skatteområdet, fritt får införa de skattesystem som de finner lämpligast, vilket innebär att tillämpningen av en progressiv beskattning omfattas av varje medlemsstats utrymme för skönsmässig bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49, och dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69 och där angiven rättspraxis). Detta konstaterande gäller även i fråga om statligt stöd (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

38 Av detta följer att fastställandet av varje skatts grundläggande särdrag, på de områden av skatterätten som inte blivit föremål för någon harmonisering inom unionen, omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning, med iakttagande av deras självbestämmande i skattefrågor. Denna befogenhet ska dock under alla omständigheter utövas med iakttagande av unionsrätten. Detta gäller bland annat valet av skattesats, som kan vara proportionell eller progressiv, men även fastställandet av skatteunderlaget och den beskattningsgrundande händelsen.

39 Dessa grundläggande särdrag definierar således i princip det referenssystem eller ”normala” skattesystem som, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 31 i förevarande dom, ska ligga till grund för bedömningen av selektivitetskriteriet.

40 Det ska i detta hänseende preciseras att unionsrätten på området för statligt stöd i princip inte utgör hinder för att medlemsstaterna väljer progressiva skattesatser för att beakta de skattskyldigas skatteförmåga. Den omständigheten att tillämpningen av en progressiv skatt i praktiken är vanligare när det gäller beskattning av fysiska personer innebär inte att det är förbjudet för dem att använda sig av en progressiv beskattning för att även ta hänsyn till juridiska personers, särskilt företags, skatteförmåga.

41 Unionsrätten utgör således inte hinder för att en progressiv beskattning sker på grundval av omsättningen, även när den inte är avsedd att kompensera för de negativa effekter som den skattepliktiga verksamheten skulle kunna ge upphov till. I motsats till vad kommissionen har hävdad utgör omsättningen nämligen i allmänhet både ett neutralt särskiljningskriterium för och en relevant indikator på de skattskyldigas skatteförmåga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 50, och dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 70). Det följer varken av någon regel eller av någon princip i unionsrätten, inbegripet på området för statligt stöd, att progressiva skattesatser endast får tillämpas på beskattning av vinster. Dessutom är vinsten i sig, precis som omsättningen, endast en relativ indikator på skatteförmågan. Den omständigheten att vinsten, såsom kommissionen anser, skulle utgöra en mer relevant eller mer exakt indikator än

omsättningen saknar betydelse i fråga om statligt stöd, eftersom unionsrätten på detta område endast syftar till att undanröja de selektiva fördelar som vissa företag skulle kunna åtnjuta på bekostnad av andra företag som befinner sig i en jämförbar situation. Detsamma gäller förekomsten av en eventuell ekonomisk dubbelbeskattning som hänger samman med kumuleringen av en omsättningsbeskattning och en vinstbeskattning.

42 Av detta följer att skattens grundläggande särdrag, däribland de progressiva skattesatserna, i princip utgör det referenssystem eller "normala" skattesystem som ska beaktas vid bedömningen av selektivitetskriteriet. Det är emellertid inte uteslutet att dessa särdrag i vissa fall kan påvisa en uppenbart diskriminerande omständighet, vilket det emellertid ankommer på kommissionen att visa.

43 Domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732) påverkar inte de överväganden som anges ovan. Tvärtom hade skattesystemet, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 40–45 i sitt förslag till avgörande, i det mål som avgjordes genom den domen utformats enligt kriterier som var uppenbart diskriminerande i syfte att kringgå unionsrätten på området för statligt stöd. Detta framgick, i det målet, av valet av kriterierna för beskattning som gynnade vissa offshorebolag, vilket framstod som inkonsekvent mot bakgrund av det av den berörda lagstiftaren angivna syftet att inrätta en allmän beskattning som belastade samtliga företag.

44 I förevarande fall har den polska lagstiftaren, såsom framgår av punkterna 3–5 i förevarande dom, genom den aktuella skatteåtgärden infört en skatt inom detaljhandelssektorn, som beräknas på den månatliga omsättning som genereras av denna verksamhet och som, i motsats till vad kommissionen har hävdat, har karaktären av en direkt skatt. Skattesatsen är noll upp till 17 miljoner PLN (cirka 3 750 000 euro) och uppgår därefter till 0,8 procent mellan 17 och 170 miljoner PLN (cirka 37 500 000 euro) och 1,4 procent utöver detta sistnämnda belopp. Kommissionen har inte visat att dessa progressiva skattesatser, som den polska lagstiftaren antog genom att använda sitt utrymme för skönsmåsig bedömning inom ramen för sitt självbestämmande i skattefrågor, har utformats på ett uppenbart diskriminerande sätt i syfte att kringgå de krav som följer av unionsrätten på området för statligt stöd. Under dessa omständigheter måste den aktuella skatteåtgärdens progressiva skattesatser anses utgöra en del av det referenssystem eller "normala" skattesystem som skulle läggas till grund för bedömningen av om det i förevarande fall förelåg en selektiv fördel.

45 Tribunalen gjorde sig således inte skyldig till felaktig rättstillämpning när den i punkterna 63–67 i den överklagade domen fann att kommissionen felaktigt hade grundat sig på ett ofullständigt och fiktivt referenssystem när den fastställt att den aktuella skatteåtgärdens progressiva skatteskala inte ingick i det referenssystem som skulle ligga till grund för bedömningen av åtgärdens selektiva karaktär. Av detta följer att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser den första grundens första del.

46 Eftersom ett fel vid fastställandet av referenssystemet nödvändigtvis medför att hela bedömningen av selektivitetskriteriet blir felaktig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107), saknas det anledning att uttala sig om den första grundens andra och tredje del.

47 Överklagandet kan följaktligen inte vinna bifall på den första grunden.

Den andra grunden: Åsidosättande av artikel 108.2 FEUF och artikel 13 i förordning 2015/1589

48 Genom den andra grunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen åsidosatte artikel 108.2 FEUF och artikel 13 i förordning 2015/1589 när den ogiltigförklarade beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, inklusive föreläggandet att avbryta åtgärden. Kommissionen har närmare bestämt gjort gällande att tribunalen felaktigt gjorde en lika ingående prövning av detta beslut som den gjorde av det negativa beslutet, trots att den endast borde ha kontrollerat om det gjorts en uppenbart oriktig bedömning, vilket enligt kommissionen inte var fallet i förevarande mål. Kommissionen anser vidare att det var felaktigt av tribunalen att, som en följd av ogiltigförklaringen av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, även ogiltigförklara det föreläggande att avbryta åtgärden som kommissionen hade antagit med stöd av artikel 13.1 i förordning 2015/1589, med motiveringen att bedömningen av föreläggandet att avbryta åtgärden inte kunde åtskiljas från bedömningen av beslutet att inleda förfarandet. Föreläggandet utgjorde nämligen enligt kommissionen ett beslut som var skilt från beslutet att inleda förfarandet och det borde ha gjorts en självständig bedömning av dess lagenlighet.

49 Republiken Polen och Ungern har bestritt denna argumentation.

50 Domstolen erinrar om att kommissionen är skyldig att inleda det formella granskningsförfarandet om den efter den preliminära granskning som avses i artikel 4 i förordning 2015/1589 inte har blivit övertygad om att den anmälda åtgärden är förenlig med den inre marknaden. Detsamma gäller när kommissionen fortfarande är osäker på om åtgärden ska betecknas som stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 10 mars 2005, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, punkt 47, dom av den 21 juli 2011, Alcoa Trasformazioni/kommissionen, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punkt 60, och dom av den 24 januari 2013, 3F/kommissionen, C-646/11 P, ej publicerad, EU:C:2013:36, punkt 27).

51 Dessutom får kommissionen enligt artikel 13.1 i förordning 2015/1589, efter att ha berett den berörda medlemsstaten tillfälle att lämna sina synpunkter, förelägga medlemsstaten att avbryta utbetalningen av varje form av olagligt stöd till dess att kommissionen har fattat ett beslut om stödets förenlighet med den inre marknaden. Ett sådant beslut i form av ett föreläggande skiljer sig från beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet och kan för övrigt lika väl fattas samtidigt som detta sistnämnda beslut som senare än detta (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 oktober 2001, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2001:528, punkt 47, och dom av den 4 juni 2020, Ungern/kommissionen, C-456/18 P, EU:C:2020:421, punkt 35).

52 Med hänsyn till de principer som det erinrats om i punkt 50 i förevarande dom begränsar sig unionsdomstolens prövning av lagenligheten av ett beslut att inleda det formella granskningsförfarandet, när sökanden bestrider kommissionens bedömning avseende kvalificeringen av den berörda åtgärden som statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, till en kontroll av att kommissionen inte gjorde en uppenbart oriktig bedömning i samband med det preliminära förfarande som föreskrivs i artikel 4 i förordning 2015/1589 (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 21 juli 2011, Alcoa Trasformazioni/kommissionen, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punkt 61, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 78). Detsamma gäller prövningen av lagenligheten av ett föreläggande att avbryta åtgärden som fattats med stöd av artikel 13.1 i förordningen, mot bakgrund av att kommissionens kvalificering av åtgärden som statligt stöd i detta skede är preliminär.

53 Det ska emellertid – med beaktande av rättsverkningarna av att inleda det förfarande som anges i artikel 108.2 FEUF med avseende på åtgärder som behandlats som nya stöd, nämligen en skyldighet att omedelbart skjuta upp förfarandet om den berörda medlemsstaten gör gällande att dessa åtgärder inte utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF – preciseras att

kommissionen ska företa en tillräcklig granskning av ärendet på grundval av uppgifter som den har mottagit från den berörda medlemsstaten i detta skede, även om denna granskning leder fram till en bedömning som inte är slutgiltig (dom av den 10 maj 2005, Italien/kommissionen, C-400/99, EU:C:2005:275, punkt 48). Om det med beaktande av de uppgifter som kommissionen förfogade över då den inledde förfarandet sålunda visar sig att den aktuella åtgärdens kvalificering som nytt stöd redan i detta skede uppenbart borde ha avfärdats, ska beslutet att inleda förfarandet avseende denna åtgärd ogiltigförklaras.

54 I förevarande fall fann tribunalen, i punkt 108 i den överklagade domen, att kommissionen hade grundat sin preliminära kvalificering av den aktuella skatteåtgärden som nytt stöd på en uppenbart felaktig bedömning. Tribunalen kritiserade närmare bestämt kommissionen för att i huvudsak ha grundat sig på uppfattningen att införandet av en omsättningsskatt med progressiva skattesatser principiellt sett utgjorde ett statligt stöd, trots att kommissionen borde ha gjort en ingående bedömning för att styrka att det, mot bakgrund av de uppgifter som den förfogade över, enligt dess uppfattning förelåg rimliga tvivel vad gällde kvalificeringen av den aktuella skatteåtgärden som statligt stöd. Tribunalen drog slutsatsen att såväl beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet som det därtill hörande föreläggandet att avbryta åtgärden skulle ogiltigförklaras.

55 Genom att fastställa detta, efter att ha erinrat om de principer som anges i punkt 52 i förevarande dom, begränsade sig tribunalen till att pröva huruvida kommissionen gjort en uppenbart oriktig bedömning vid den preliminära kvalificeringen av åtgärden som statligt stöd i beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, såsom det ankom på tribunalen att göra. Det framgår nämligen av punkt 108 i den överklagade domen att det var avsaknaden av detaljerade uppgifter till stöd för att kommissionen i förevarande fall hyste rimliga tvivel om huruvida den aktuella skatteåtgärden kunde kvalificeras som statligt stöd som motiverade tribunalens ogiltigförklaring av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet, och inte alls en upprepning av skälen till att den tidigare hade slagit fast att det negativa beslutet skulle ogiltigförklaras, till vilka den endast hänvisade i förbigående.

56 Dessutom, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande, ogiltigförklarade tribunalen inte beslutet i form av föreläggandet att avbryta den aktuella skatteåtgärden enbart som en följd av ogiltigförklaringen av beslutet att inleda det formella granskningsförfarandet. Tribunalen slog endast, i punkt 109 i den överklagade domen, fast att de skäl som låg till grund för ogiltigförklaringen av detta sistnämnda beslut, nämligen att kommissionen hade gjort en uppenbart oriktig bedömning när den preliminärt kvalificerade den aktuella skatteåtgärden som statligt stöd, i förevarande fall även motiverade en ogiltigförklaring av beslutet i form av föreläggandet att avbryta denna åtgärd, eftersom även utfärdandet av föreläggandet krävde att en sådan preliminär kvalificering gjorts.

57 Under dessa omständigheter kan överklagandet inte vinna bifall på den andra grunden.

58 Av detta följer att överklagandet ska ogillas i sin helhet.

Rättegångskostnader

59 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler, som är tillämplig i mål om överklagande enligt artikel 184.1, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om detta har yrkats. Republiken Polen har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Republiken Polens yrkande bifallas.

60 I enlighet med artikel 184.4 i domstolens rättegångsregler får domstolen besluta att en

intervenient i första instans som inte själv har överklagat det där meddelade avgörandet ska bära sina rättegångskostnader när denna intervenient har deltagit i den skriftliga eller den muntliga delen av förfarandet vid domstolen. I förevarande fall har Ungern, som intervenerade i första instans, utan att själv ha överklagat, deltagit i den skriftliga och muntliga delen av förfarandet vid domstolen, men har inte yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Under dessa omständigheter finner domstolen att Ungern ska bära sina rättegångskostnader i målet om överklagande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 113 och 114).

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) **Överklagandet ogillas.**
- 2) **Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna.**
- 3) **Ungern ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.