Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (devintoji išplėstinė kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. gegužės 16 d.*

„Valstybės pagalba – Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui – Progresinis apyvartos mokestis – Sprendimas pradėti oficialią tyrimo procedūrą – Galutinis sprendimas, kuriuo priemonė kvalifikuojama kaip su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba – Valstybės pagalbos sąvoka – Atrankumo sąlyga“

Sujungtose bylose T-836/16 ir T-624/17

Lenkijos Respublika, atstovaujama B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,

ieškovė,

palaikoma

Vengrijos, byloje T-836/16 atstovaujamos M. Fehér, G. Koós ir E. Tóth, o byloje T-624/17 – M. Fehér ir G. Koós,

įstojusios į bylą šalies,

prieš

Europos Komisiją, atstovaujamą K. Herrmann ir P.-J. Loewenthal,

atsakovę,

dėl pagal SESV 263 straipsnį pateikto prašymo panaikinti, pirma, 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisijos sprendimą C(2016) 5596 *final* dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (Lenkija – Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui), kuriuo pradėta formali tyrimo procedūra pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį dėl šios priemonės, ir, antra, 2017 m. birželio 30 d. Komisijos sprendimą (ES) 2018/160 dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Lenkija suteikė nustatydama mokestį, taikomą mažmeninės prekybos sektoriui (OL L 29, 2018, p. 38), kuriuo užbaigiama procedūra ir minėta priemonė pripažįstama su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, kuri buvo pradėta įgyvendinti neteisėtai,

BENDRASIS TEISMAS (devintoji išplėstinė kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas S. Gervasoni, teisėjai L. Madise, R. da Silva Passos (pranešėja), K. Kowalik-Bańczyk ir M. C. Mac Eochaidh,

posėdžio sekretorius F. Oller, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. rugsėjo 26 d. posėdžiui,

* Proceso kalba: lenkų.

priima šį

Sprendimą

Ginčo aplinkybės

1 2016 m. pradžioje Lenkijos vyriausybė numatė naują mažmeninio prekių pardavimo mokestį. Nors dėl tam tikrų apmokestinimo šiuo mokesčiu būdų buvo kreiptasi įvairių konsultacijų, buvo apsispręsta dėl principo, kad mokesčio bazė bus apyvarta ir kad jis bus progresinis.

2 Po to, kai Europos Komisijai buvo pranešta apie šį projektą, ji Lenkijos valdžios institucijoms išsiuntė prašymus suteikti informacijos ir, remdamasi 2015 m. liepos mėn. patvirtinta pozicija dėl Vengrijos maisto prekių prekybos tinklo patikros mokesčio, kuris taip pat buvo grindžiamas apyvartos progresinio apmokestinimo principu, pakeitimo, nurodė:

„Įmonių mokamo progresinio apyvartos mokesčio tarifai iš tiesų yra siejami su įmonės dydžiu, o ne su jos pelningumu arba jos mokumu. Jais diskriminuojamos įmonės ir jie gali sukelti didelių rinkos sutrikimų. Kadangi jais nustatomas skirtingas požiūris į įmones, jie laikomi atrankiaisiais. Kadangi visos SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos yra įvykdytos, [jais suteikiama valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal šį straipsnį].“

3 2016 m. liepos 6 d. *Sejm Rzeczypospolitej Polskiej* (Lenkijos Respublikos Seimas) priėmė įstatymą dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui; jo pagrindiniai požymiai iš esmės nurodomi toliau. Šis mokestis taikomas mažmeniniam prekių pardavimui vartotojams fiziniams asmenims. Apmokestinamieji asmenys yra visi mažmenininkai, nesvarbu, koks jų juridinis statusas. Mokesčio bazė – mėnesio apyvarta, viršijanti 17 mln. Lenkijos zlotų (PLN) sumą, tai yra maždaug 4 mln. EUR. Apmokestinimo tarifai yra tokie: 0,8 % tarifas, kuris taikomas mėnesio apyvartos daliai nuo 17 mln. PLN iki 170 mln. PLN, ir 1,4 % tarifas, kuris taikomas mėnesio apyvartos daliai, viršijančiai 170 mln. PLN. Šis įstatymas įsigaliojo 2016 m. rugsėjo mėn. 1 d.

4 Po keleto Lenkijos valdžios institucijų ir Komisijos apsikeitimų nuomonėmis 2016 m. rugsėjo 19 d. Sprendimu dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (toliau – sprendimas pradėti procedūrą (pirmasis ginčijamas sprendimas)) Komisija pradėjo SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą procedūrą dėl nagrinėjamos priemonės. Šiuo sprendimu Komisija ne tik paragino suinteresuotąsias šalis pateikti savo pastabas, bet ir, remdamasi 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias [SESV] 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9), 13 straipsnio 1 dalimi, nurodė Lenkijos valdžios institucijoms nedelsiant laikinai sustabdyti „mokesčio progresinio tarifo taikymą, kol Komisija priims sprendimą dėl jo suderinamumo su vidaus rinka“.

5 Per visą procedūrą Lenkijos valdžios institucijos, faktiškai sustabdžiusios nagrinėjamos priemonės taikymą, ginčijo jos kvalifikavimą kaip valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

6 Be to, Lenkijos vyriausybė, lygiagrečiai tęsdama diskusijas su Komisija, kreipėsi į Bendrąjį Teismą su prašymu panaikinti sprendimą pradėti procedūrą, kuris yra pirmasis ginčijamas sprendimas byloje T-836/16.

7 Komisija užbaigė procedūrą priimdama 2017 m. birželio 30 d. Sprendimą (ES) 2018/160 dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Lenkija suteikė nustatydama mažmeninės prekybos mokestį (OL L 29, 2018, p. 38) (toliau – galutinis sprendimas (antrasis ginčijamas sprendimas)). Jame Komisija nurodė, kad ši priemonė yra su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba ir kad ji buvo vykdoma neteisėtai. Lenkijos valdžios institucijos turėjo galutinai panaikinti visus mokėjimus, kurie

buvo sustabdyti remiantis sprendimu pradėti procedūrą (pirmuoju ginčijamu sprendimu). Kadangi nagrinėjama priemonė konkrečiai nebuvo įvykdyta, Komisija manė, kad nereikėjo susigrąžinti pagalbos iš jos gavėjų.

8 Lenkijos vyriausybė taip pat prašė Bendrojo Teismo panaikinti galutinį sprendimą (antrąjį ginčijamą sprendimą) (byla T-624/17).

9 Iš esmės sprendime pradėti procedūrą (pirmajame ginčijamame sprendime) ir galutiniame sprendime (antrajame ginčijamame sprendime) (toliau kartu – ginčijami sprendimai), tik papildžiusi argumentus dėl tam tikrų aspektų galutiniame sprendime (antrajame ginčijamame sprendime), Komisija, atsižvelgdama į SESV 107 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį, nagrinėjamos priemonės kvalifikavimą kaip valstybės pagalbos iš esmės grindė taip, kaip nurodoma toliau.

10 Pirmiausia, kiek tai susiję su priemonės priskyrimu valstybei ir jos finansavimu iš valstybinių išteklių, Komisija nusprendė, kad kai kurios atitinkamos įmonės, būtent tos, kurių maža apyvarta, remiantis įstatymu dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, buvo vertinamos palankiau, palyginti su kitomis šiuo mokesčiu apmokestinamomis įmonėmis, ir kad valstybės atsisakymas gauti mokestinių pajamų, kurias ji būtų gavusi, jeigu įmonės būtų buvusios apmokestinamos tuo pačiu vidutiniu efektyviojo mokesčio tarifu, reiškė valstybės išteklių perdavimą privilegijuotoms įmonėms.

11 Dėl pranašumo įgijimo Komisija priminė, kad priemonėmis, kuriomis sumažinami įmonėms paprastai taikomi mokesčiai, kaip ir faktinių išmokų atvejais, suteikiamas pranašumas. Šiuo atveju vidutiniai nuliniai arba ne tokie dideli mokesčių tarifai, kurie taikomi nedidelę apyvartą turinčioms įmonėms, palyginti su vidutiniais didesniais mokesčių tarifais, taikomais įmonėms, turinčioms didesnę apyvartą, suteikė pranašumą pirmosioms įmonėms. Galutiniame sprendime (antrajame ginčijamame sprendime) Komisija pridūrė, kad pagal franšizės modelį veikiantiems mažmeninių parduotuvių tinklams, palyginti su prekybos tinklais, veikiančiais pagal tinklą valdančios bendrovės modelį, buvo suteiktas pranašumas, nes pirmuoju atveju apyvarta buvo dalijama į tiek dalių, kiek buvo franšizės gavėjų, o antruoju atveju – buvo atsižvelgiama į bendrą apyvartą.

12 Dėl to, kad ši lengvata tam tikroms įmonėms sudaro palankesnes sąlygas (atrankumo kriterijus), Komisija nurodė, kad, kiek tai susiję su mokestine lengvata, analizė turi būti atliekama keliais etapais. Pirmiausia reikia nustatyti atskaitos mokesčių sistemą, tada ištirti, ar nagrinėjama priemonė leidžia nukrypti nuo šios sistemos ta prasme, kad ji diferencijuoja įmones, kurių, atsižvelgiant į šiai sistemai būdingus bruožus, yra panašios faktinės ir teisinės aplinkybės, ir, galiausiai, jeigu atsakymas būtų teigiamas, reikia nustatyti, ar šis nukrypimas yra pateisinamas atskaitos mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra. Jeigu antrajame etape atsakymas būtų neigiamas arba jeigu trečiajame etape atsakymas būtų teigiamas, tai leistų atmesti prielaidą, kad egzistuoja atrankusis pranašumas tam tikrų įmonių naudai, o teigiamo atsakymo antrajame etape atveju ir neigiamo atsakymo trečiajame etape atveju būtų galima daryti priešingą išvadą dėl jo buvimo.

13 Šiuo atveju Komisija pirmiausia manė, kad atskaitos sistemą sudaro apyvartos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriuje, įskaitant įmones, kurių apyvarta mažesnė negu 17 mln. PLN suma, tačiau be progresinio tarifo struktūros (0 % tarifas, kuris taikomas neapmokestinamos apyvartos daliai, 0,8 % tarifas ir 1,4 % tarifas bei su jais siejamos apyvartos dalys).

14 Šiuo klausimu Komisija manė, kad apmokestinimas taikant progresinio tarifo struktūrą, atsižvelgiant į tai, kad pagal jį taikomi ne tik ribiniai mokesčių tarifai, bet ir vidutiniai mokesčių tarifai, kurie kiekvienos įmonės yra skirtingi, nukrypsta nuo atskaitos sistemos, pagal kurią turi būti apmokestinama taikant bendrą mokesčio tarifą. Savo galutiniame sprendime (antrajame ginčijamame sprendime) Komisija pateikė konkretų trijų mažmeninės prekybos įmonių apmokestinimo pavyzdį, kuriame pirmosios įmonės mėnesinės pajamos buvo 10 mln. PLN, antrosios – 100 mln. PLN, o trečiosios – 750 mln. PLN. Pirmajai įmonei taikytinas vidutinis mokesčio tarifas yra nulinis, antrajai – 0,664 %, o trečiajai – 1,246 %.

15 Galiausiai, Komisija manė, kad nukrypimas nuo atskaitos sistemos, kurį sudaro progresinė apmokestinimo struktūra, nėra pateisinamas mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendrąja struktūra. Sprendime pradėti procedūrą (pirmajame ginčijamame sprendime) Komisija nurodė, kad šiuo klausimu nebuvo galima atsižvelgti į sektorinės politikos, regioninės politikos, aplinkosaugos ar pramonės politikos tikslus. Lenkijos valdžios institucijoms pabrėžus mokesčio progresine struktūra siekiamą paskirstymo tikslą, motyvuojamą tuo, kad daug pajamų gaunančios įmonės gali naudotis masto ekonomija, palankiausiomis apsirūpinimo sąlygomis arba strateginiu mokesčių planavimu, o tai nėra prieinama mažesnėms įmonėms, Komisija nurodė, jog toks paskirstymo tikslas nedera su apyvartos mokesčiu, kuriuo įmonės apmokestinamos atsižvelgiant tik į jų veiklos apimtį, bet ne į jų sąnaudas, pelningumą, gebėjimą mokėti mokesčius arba turimą infrastruktūrą, kurią, Lenkijos institucijų teigimu, gali turėti tik didelės įmonės. Komisijos nuomone, progresinis apyvartos mokestis gali būti pateisinamas siekiu kompensuoti tam tikrą dėl minėtos veiklos (neigiamo išorinių veiksnių poveikio) galintį kilti neigiamą poveikį, kuris yra tuo didesnis, kuo didesnė apyvarta, arba neleisti jam atsirasti.

16 Be to, Komisija nurodė, kad nagrinėjama priemonė iškraipo konkurenciją arba kelia grėsmę, kad ji bus iškraipyta, ir daro poveikį valstybių narių tarpusavio prekybai. Šiuo klausimu ji, be kita ko, pažymėjo, kad Lenkijoje mažmeninės prekybos sektorius yra atviras konkurencijai, kad jame veikia įmonės iš kitų valstybių narių ir kad įmonės, kurioms taikomi mažiausi mokesčių tarifai, gauna pagalbą veiklai. Lenkijos valdžios institucijoms nurodžius, kad progresinė apmokestinimo struktūra leidžia smulkiems prekybininkams išsilaikyti konkurencinėje kovoje su dideliais mažmenininkais, Komisija tame matė įrodymą to, kad jos siekė daryti įtaką konkurencijos struktūrai rinkoje.

Procesas ir šalių reikalavimai

17 2016 m. lapkričio 30 d. Lenkijos Respublika pateikė ieškinį dėl sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) (byla T-836/16) panaikinimo.

18 2017 m. vasario 21 d. Komisija pateikė atsiliepimą į ieškinį.

19 2017 m. kovo 17 d. Vengrija paprašė leisti įstoti į bylą Lenkijos Respublikos pusėje. 2017 m. balandžio 27 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas patenkino šį prašymą.

20 2017 m. gegužės 11 d., birželio 19 d. ir rugpjūčio 2 d. Lenkijos Respublika, Vengrija ir Komisija atitinkamai pateikė dubliką, įstojimo į bylą paaiškinimą ir tripliką.

21 2017 m. rugsėjo 13 d. Lenkijos Respublika pateikė ieškinį dėl galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) (byla T-624/17) panaikinimo.

22 2017 m. spalio 20 d. Lenkijos Respublika ir Komisija pateikė pastabas dėl Vengrijos įstojimo į bylą paaiškinimo byloje T-836/16.

23 2017 m. lapkričio 21 d. raštu Lenkijos Respublika pateikė motyvuotą prašymą surengti teismo posėdį byloje T-836/16.

24 2017 m. lapkričio 29 d. Komisija pateikė atsiliepimą į ieškinį byloje T-624/17.

25 2017 m. lapkričio 30 d. Komisija paprašė sujungti bylas T-836/16 ir T-624/17, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

26 2017 m. gruodžio 15 d. Vengrija paprašė leisti įstoti į bylą T-624/17 Lenkijos Respublikos pusėje. 2018 m. sausio 12 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas patenkino šį prašymą.

27 2018 m. vasario 20 d. Vengrija pateikė atsiliepimą į ieškinį byloje T-624/17. Lenkijos Respublika ir Komisija atitinkamai 2018 m. balandžio 9 ir 19 d. pateikė savo pastabas dėl šio atsiliepimo.

28 2018 m. gegužės 15 d. raštu Lenkijos Respublika pateikė motyvuotą prašymą surengti teismo posėdį byloje T-624/17.

29 Remdamasis teisėjo pranešėjo pranešimu, Bendrasis Teismas nusprendė pradėti žodinę proceso dalį bylose T-836/16 ir T-624/17. Bendrasis Teismas taip pat nusprendė pateikti šalims klausimą, siekdamas šiame bylos etape gauti atsakymą.

30 Atsižvelgdamas į devintosios kolegijos siūlymą ir remdamasis Procedūros reglamento 28 straipsniu, Bendrasis Teismas nusprendė perduoti bylą nagrinėti išplėstinei kolegijai.

31 Išklausius šalių pastabas, 2018 m. liepos 4 d. Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininko nutartimi bylos T-836/16 ir T-624/17, remiantis Procedūros reglamento 68 straipsnio 2 dalimi, buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinė proceso dalis.

32 Per 2018 m. rugsėjo 26 d. posėdį išklausytos šalių nuomonės žodžiu ir atsakymai į Bendrojo Teismo 2018 m. rugsėjo 26 d. pateiktus klausimus. Išklausius šalių pastabas, Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas nusprendė taip pat sujungti bylas T-836/16 ir T-624/17, kad būtų bendrai priimtas galutinis sprendimas.

33 Byloje T-836/16 Lenkijos Respublika prašo:

– panaikinti sprendimą pradėti procedūrą (pirmąjį ginčijamą sprendimą);

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

34 Byloje T-624/17 Lenkijos Respublika prašo:

– panaikinti galutinį sprendimą (antrąjį ginčijamą sprendimą);

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

35 Bylose T-836/16 ir T-624/17 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti ieškinį;

– priteisti iš Lenkijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

36 Bylose T-836/16 ir T-624/17 Vengrija prašo patenkinti ieškinį.

37 Byloje T-836/16 Vengrija, be to, prašo priteisti iš Komisijos Vengrijos vyriausybės naudai jos patirtas bylinėjimosi išlaidas.

Dėl teisės

38 Byloje T-836/16 Lenkijos vyriausybė nurodo keturis pagrindus dėl sprendimo pradėti procedūrą (pirmąjį ginčijamą sprendimą): pirmąjį pagrindą, susijusį su teisės klaida, padaryta kvalifikuojant nagrinėjamą priemonę kaip valstybės pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį; paskui nurodo pagrindus, susijusius su Reglamento 2015/1589 13 straipsnio 1 dalies ir proporcingumo

principo pažeidimu, padarytu nurodžius nedelsiant „laikinai sustabdyti progresinio mokesčio tarifo taikymą, kol Komisija priims sprendimą dėl jo suderinamumo su vidaus rinka“; galiausiai – pagrindą, susijusį su klaidingu ir nepakankamu motyvavimu.

39 Byloje T-624/17 Lenkijos vyriausybė nurodo du pagrindus dėl galutinio sprendimo (antrąjį ginčijamą sprendimą): pirmasis pagrindas susijęs su kvalifikuojant nagrinėjamą priemonę kaip valstybės pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, padaryta teisės klaida, o antrasis – su klaidingu ir nepakankamu motyvavimu.

40 Šioje byloje Bendrasis Teismas mano, kad pirmiausia tikslinga nagrinėti pagrindus, susijusius su ginčijamuose sprendimuose, kvalifikuojant nagrinėjamą priemonę kaip valstybės pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 1 dalį, esą padaryta teisės klaida.

41 Lenkijos vyriausybė teigia, kad Komisija neteisingai nusprendė, jog mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, yra atranki priemonė, teikianti naudą tam tikroms įmonėms, nes apyvarta, kuri yra mokesčio bazė, apmokestinama taikant progresinius tarifus. Atvirkščiai, priemonė yra bendro, o ne atrankaus pobūdžio arba iš pirmo žvilgsnio ji gali būti laikoma atrankia, tačiau, kadangi ji pateisinama nagrinėjamos mokestinės sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra, galiausiai ji negali būti pripažinta atrankia.

42 Atsižvelgiant į tai, ką teigia Lenkijos vyriausybė savo pateikiamų argumentų pirmoje dalyje, mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, *a priori* negali būti laikomas atrankiu, nes jo struktūra, kuri, Komisijos teigimu, yra atrankumo priežastis, nenukrypsta nuo atskaitos sistemos, kurioje šis mokestis taikomas, nes jis yra šios sistemos sudėtinė dalis. Lenkijos vyriausybė sukonkretina savo poziciją pateikdama toliau nurodomus argumentus.

43 Mokesčio, taikomo mažmeninėje prekyboje, progresiniai tarifai, kuriais, Komisijos manymu, suteikiamas atrankusis pranašumas tam tikrų įmonių naudai, atvirkščiai, įeina į atskaitos sistemą, kurią sudaro minėtas mokestis su jam būdinga mokesčio baze, apmokestinamaisiais asmenimis, apmokestinimo momentu ir mokesčio tarifų struktūra. Taigi turi būti laikoma, kad dėl mokesčio tarifų progresinio pobūdžio nukrypstama nuo atskaitos sistemos. Komisija klaidingai apribojo atskaitos sistemą nagrinėjamu mokesčiu neįtraukdama į ją šio mokesčio tarifų struktūros, dėl to susidaro keista padėtis, kad jos identifikuota mokesčių atskaitos sistema neturi „įprastinio“ apmokestinimo tarifų, į kuriuos atsižvelgiant gali būti vertinama, ar egzistuoja atrankusis pobūdis, kaip tai išplaukia iš sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 26 ir 51 konstatuojamųjų dalių ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 47 ir 49 konstatuojamųjų dalių. Komisija tik nurodė, jog joje turi būti tik vienas mokesčio tarifas, kurį Lenkijos valdžios institucijos atitinkamai galėtų nustatyti apmokestinamiesiems asmenims: arba 1,4 % dydžio didžiausias ribinis tarifas, arba nustatytas didžiausias vidutinis efektyvusis tarifas.

44 Taigi mokesčio tarifai, įskaitant tą atvejį, kai taikoma progresinė skalė, neišvengiamai taptų mokesčių dalimi, kaip, beje, Komisija nurodė savo Pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos sąvokos „valstybės pagalba“ (OL C 262, 2016, p. 1, toliau – Pranešimas dėl valstybės pagalbos sąvokos) 134 punkte. Be to, siekdama nustatyti bendrą mokesčio tarifą, Komisija kišasi į valstybių narių kompetenciją mokesčių srityje.

45 Lenkijos vyriausybė pažymi, kad šiuo atveju nagrinėjama progresinė skalė yra suprantama ir aiški ir kad mokesčio tarifai yra santykinai žemi ir taikant tiesinį metodą, o didžiausias tarifas 1,4 % yra tik 1,75 karto didesnis už pirmąjį 0,8 % tarifą. Nėra ribos efekto, kadangi nesvarbu, kad ir kokia bebūtų atitinkamų įmonių apyvarta, joms visoms taikomas atleidimas nuo mėnesinės apyvartos mokesčio esant apyvartai iki 17 mln. PLN, 0,8 % tarifas – esant mėnesinei apyvartai nuo 17 iki 170 mln. PLN, ir 1,4 % tarifas – esant mėnesinei apyvartai, viršijančiai 170 mln. PLN. Sistema nėra nei diskriminacinė, nei diskrecinė, joje nėra jokios nukrypti leidžiančios išlygos. Lenkijos vyriausybė taip pat teigia, kad mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, struktūra negali būti prilyginta visiškam atleidimui

nuo mokesčių, taikomam lengvatinio apmokestinimo įmonėms Gibraltare, kuris buvo išnagrinėtas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), pagal kurį šis atleidimas nuo mokesčių prieštaravo atitinkamų mokesčių tikslui, kad visoms įmonėms būtų taikoma bendra apmokestinimo sistema ir kad ši struktūra yra panaši į visoms įmonėms taikomo aukščiausio apmokestinimo šiais mokesčiais – 15 % pelno mokesčio tarifu – mechanizmus, kurie tame pačiame sprendime buvo pripažinti nesuteikiančiais atrankiojo pranašumo.

46 Lenkijos vyriausybė priduria, kad tokiu mokesčiu, koks nustatytas mažmeninei prekybai, siekiama dvejopų tikslų: suteikti valstybei mokestinių pajamų teisingai paskirstant mokestinę naštą apmokestinamiesiems asmenims, atsižvelgiant į gebėjimą mokėti mokesčius ir vadovaujantis perskirstymo logika, – taip pat siekiama užtikrinti mokestinių pajamų surinkimą. Priešingai, nei teigia Komisija sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 29 konstatuojamojoje dalyje ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 49 konstatuojamojoje dalyje, šio mokesčio tikslas nėra apribotas mokestinių pajamų surinkimu arba net siekiu „apmokestinti visų mažmeninės prekybos sektoriaus įmonių apyvartą“. Tai patvirtina, kad mokesčio tarifas ir su juo susijusios apmokestinimo ribos įeina į atskaitos sistemą. Be to, nors prekybos tinklų veiklos organizavimo modelio pasirinkimas iš tiesų galėjo daryti įtaką mokesčių, kuriuos jie turėjo mokėti, lygiui, kiekvienas išsaugojo teisę pasirinkti palankiausią veiklos organizavimo modelį, konkrečiai nuspręsti naudoti franšizę. Visų pirma „Carrefour“ grupė, kaip ir kiti dideli užsienio kilmės prekybos tinklai, plačiai naudoja franšizės modelį, o tam tikri dideli pagal tinklą valdančios bendrovės modelį veikiantys apmokestinamieji asmenys yra Lenkijos kilmės.

47 Į šiuos argumentus Komisija pirmiausia atsako pateikdama preliminarias pastabas. Ji atkreipia dėmesį į tai, kad, jos manymu, nagrinėjamo mokesčio tikslo požiūriu visos mažmeninės prekybos įmonės yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje ir kad šio mokesčio progresinė tarifų struktūra sukelia diskriminaciją tarp šių įmonių remiantis jų dydžiu ir nėra pateisinama nei minėto mokesčio logika, nei pobūdžiu, kadangi nedaug pajamų gaunančioms įmonėms taikomas nulinis arba mažesnis efektyviojo įmonių mokesčio tarifas, palyginti su daugiau pajamų gaunančioms įmonėms taikomu tarifu. Todėl beveik visi savarankiški smulkūs ir vidutinio dydžio mažmenininkai praktiškai yra atleisti nuo mokesčio arba jų visa apyvarta apmokestinama mažesniu nei 0,8 % vidutiniu efektyviojo įmonių mokesčio tarifu, o dideliems mažmenininkams, pavyzdžiui, pagal tinklą valdančios bendrovės modelį veikiantiems prekybos centrams, taikomas artimesnis didžiausiam 1,4 % tarifui efektyviojo įmonių mokesčio tarifas, kuris stipriai sumažina jų pelną. Paprastai šios sistemos naudos gavėjos yra Lenkijos kapitalo mažmeninės prekybos įmonės, o užsienio kapitalo įmonės, atvirkščiai, yra apmokestinamos didesniu vidutiniu mokesčio tarifu. Šiuo klausimu Komisija pažymi, kad remiantis įvairiais viešais pranešimais iš beveik 200 000 parduotuvių arba mažmeninės prekybos įmonių 2016 m. rugsėjo mėn. tik šimtas buvo apmokestinama šiuo mokesčiu – jų mokėtina mokesčio suma siekė 114 mln. PLN, iš kurių maždaug 80 mln. PLN turėjo sumokėti dešimt didžiausių įmonių. Tik dvylika bendrovių gavo tokią pajamų dalį, kuri apmokestinama 1,4 % tarifu. Be to, įvairūs politiniai pareiškimai Lenkijoje aiškiai rodė, kad mokesčiu buvo siekiama naujai suderinti mažų prekybininkų ir tarptautinių prekybos tinklų konkurencijos sąlygas. Be to, pagal franšizės modelį veikiantis prekybos tinklas būtų nedaug apmokestinamas arba iš viso neapmokestinamas, o pagal tinklą valdančios bendrovės modelį veikiantis prekybos tinklas, gaunantis tiek pat pajamų, būtų gerokai daugiau apmokestinamas. Komisija kaip pavyzdį nurodo „Carrefour“ grupę, kuri iš dalies veikia pagal tinklą valdančios bendrovės modelį ir kuri šia dalimi apmokestinama 1,2 % vidutiniu mokesčiu, o pagal franšizės modelį veikiantis Lenkijos mažmenininkų tinklas „Lewiatan“, kuris pats yra padalytas į šešiolika įmonių, kurios bendrai gauna daugiau pajamų negu „Carrefour“, yra apmokestinamas beveik nuliniu vidutiniu mokesčiu. Nors užsienio kilmės prekybos tinklai, kaip antai grupė „Carrefour“, taip pat naudojasi franšizės modeliu, pagal jį dažniausiai veikia Lenkijos įmonės, kurioms nagrinėjama mokestine priemone sudaromos palankesnės sąlygos. Vis dėlto per posėdį Komisija pažymėjo, kad, kiek tai susiję su įrodymais, jog pranašumai, kurie įgyjami dėl progresinės mažmeninės prekybos mokesčio tarifų struktūros, yra atrankaus pobūdžio, ginčijami sprendimai nėra grindžiami diskriminacijos remiantis apmokestinamųjų asmenų kilme nustatymu.

48 Komisija, remdamasi 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), priduria, kad siekiant išsiaiškinti, ar mokestinė priemonė yra atranki tam tikrų įmonių naudai, nepakanka išnagrinėti, ar leidžiama nukrypti nuo atskaitos sistemos taisyklių, kaip jos apibrėžtos atitinkamos valstybės narės, bet dar reikia patikrinti, ar atskaitos sistemos ribas ar struktūrą valstybė narė nustatė nuosekliai, ar, atvirkščiai, – aiškiai savavališkai arba šališkai, – kad jos būtų palankesnės toms įmonėms, kaip yra šioje byloje. Komisija teigia, kad šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad atrankusis pranašumas, kuriuo naudojosi tam tikros įmonės, kilo iš pačios nagrinėjamo mokesčio koncepcijos. Tokį požiūrį patvirtino 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*(C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981).

49 Komisija taip pat teigia, kad tiek, kiek Lenkijos vyriausybė nagrinėjamą apmokestinimo tvarką pateisina būtinybe atsižvelgti į įmonių gebėjimą mokėti mokesčius, apyvartą atitinkanti apmokestinamoji vertė šiuo atžvilgiu nėra tinkama, nes net ir gaunant daug pajamų gali būti patiriama nuostolių, ir atvirkščiai. Tai, kad įmonė yra didelė, nereiškia, kad ji turi didelį gebėjimą mokėti mokesčius. Siekis kovoti su mokesčių optimizavimu ir mokesčių slėpimu, kuriuos taip pat nurodė Lenkijos vyriausybė, negali būti laikomas tinkamu, nes mokesčio bazės slėpimo rizika kyla tik pelno mokesčių srityje.

50 Komisija pažymi, kad jos analizė nepaneigia valstybių narių autonomijos mokesčių srityje. Lenkijos Respublika yra nepriklausoma šioje srityje tik jei laikomasi SESV taisyklių, susijusių su valstybės pagalba.

51 Kiek tai konkrečiai susiję su ginču dėl atskaitos sistemos nustatymo, Komisija teigia, kad, siekiant nustatyti palankesnes sąlygas sudarančios mokestinės priemonės atrankų pobūdį, reikia identifikuoti šią sistemą, kurią sudaro suderintas taisyklių, kurios bendrai taikomos remiantis kriterijais, taikytinais visoms į jos taikymo sritį patenkančioms įmonėms, rinkinys, ir paskui įrodyti, kad nagrinėjama priemonė nukrypsta nuo šios sistemos tiek, kiek ja diferencijuojamos įmonės, kurios, atsižvelgiant į minėtą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje. Šiuo atveju, kadangi nagrinėjamo mokesčio dalykas yra mažmeninės prekybos apyvarta, o apmokestinamieji asmenys – mažmenininkai, atsižvelgiant į šio mokesčio tikslą, visi mažmenininkai, nesvarbu, koks jų dydis, yra panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje. Taigi atskaitos sistema yra mažmeninėje prekyboje gaunamų pajamų apmokestinimas.

52 Vis dėlto kaip ir byloje, kurioje priimtas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), pati atskaitos sistema, kaip ją apibūdino Lenkijos vyriausybė, yra sąmoningai parengta taip, kad būtų atranki, tačiau tai negali būti pateisinama mokesčio tikslu – gauti pajamų valstybei. Komisija pažymėjo ir tai, kad tokie patys tarifai ir tokie patys apyvartos intervalai yra taikomi visoms mažmeninės prekybos įmonėms, bet, nepaisant to, vietos mažmenininkams sudarytos palankesnės sąlygos – jiems pritaikytas nulinis efektyviojo įmonių mokesčio tarifas arba gerokai mažesnis įmonių mokesčio tarifas negu mažmenininkams, kurių apyvarta didelė. Šiuo klausimu Komisija nurodo galutiniame sprendime (antrajame ginčijamame sprendime) pateiktus skaičiavimus, kurie pateikiami ir šio sprendimo 14 punkte. Kadangi Lenkijos valdžios institucijos nepateikė tinkamo paaiškinimo, apyvartos dalių nustatymas negali būti grindžiamas kitokia logika, išskyrus siekį sudaryti palankesnes sąlygas smulkiesiems mažmenininkams ir priversti didžiausias sektoriaus įmones mokėti mokesčius.

53 Lenkijos vyriausybės argumentas, kad mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, progresinis pobūdis yra pateisinamas dvejopu tikslu – suteikti valstybei mokestinių pajamų ir teisingai paskirstyti mokestinę naštą apmokestinamiesiems asmenims, atsižvelgiant į jų gebėjimą mokėti mokesčius, yra susijęs ne su etapu, kuriame siekiama nustatyti atskaitos mokesčių sistemą, bet atitinkamai su pateisinimu, kuris turi būti pateiktas identifikavus nukrypimą nuo šios sistemos. Bet kuriuo atveju mokesčiui būdingas tikslas, į kurį reikia atsižvelgti, yra ne didinti mokestines pajamas (tai yra bet kurio

mokesčio tikslas), bet apmokestinti mažmeninės prekybos apyvartą, lygiai kaip ir pelno mokesčio tikslas yra apmokestinti pelną. Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 49 punkte, šiuo mokesčiu taip pat nesiekiama atsižvelgti į skirtingų mažmeninės prekybos įmonių gebėjimą mokėti mokesčius.

54 Taigi ginčijamuose sprendimuose atskaitos sistema teisingai buvo laikomas mažmeninėje prekyboje gaunamų pajamų apmokestinimas, netaikant progresinės mokesčio skalės, kadangi, priešingai, nei teigia Vengrijos vyriausybė, nebuvo nustatyta jokio konkretaus tiesinio tarifo.

55 Reikia išnagrinėti pirmiau apibendrintus argumentus.

56 SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad, išskyrus tuos atvejus, kai Sutartys nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.

57 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatyta pagalba neapsiriboja vien subsidijomis, kadangi jos apima ne tik faktines išmokas, kaip pačios subsidijos, bet ir valstybės kišimąsi, kuris įvairiomis formomis palengvina paprastai įmonės biudžetui tenkančią mokesčių naštą ir todėl, nors nėra subsidija siaurąja prasme, yra tokio pat pobūdžio ir daro tokį pat poveikį (šiuo klausimu žr. 1961 m. vasario 23 d. Sprendimą *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg / Vyriausioji valdyba*, 30/59, EU:C:1961:2, p. 39, 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą, 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 13 punktą ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 punktą).

58 Mokesčių srityje iš to darytina išvada, kad dėl priemonės, kuria valdžios institucijos tam tikras įmones mokestiniu požiūriu vertina palankiau ir kuri nėra valstybės išteklių perdavimas, naudos gavėjai atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl ji yra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktą, 2011 m. lapkričio 15 d. *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktą).

59 Siekiant įrodyti, kad tam tikros įmonės mokestiniu požiūriu vertinamos palankiau, kitaip tariant apibūdinti nagrinėjamos priemonės atrankų pobūdį, reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į minėta sistema siekiamą tikslą, yra panaši (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą; taip pat žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

60 Konkrečiau kalbant, pagal jurisprudencijoje įtvirtintą analizės metodą, siekiant palankią mokesčių priemonę pripažinti atrankia, pirmiausia reikia iš anksto identifikuoti ir ištirti taikytiną bendrą arba „įprastinę“ apmokestinimo sistemą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktą ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres* (*„Heitkamp BauHolding“ bankrotas*) / *Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

61 Tuomet, atsižvelgiant į šią mokesčių sistemą, reikia įvertinti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiamas pranašumas gali būti atrankaus pobūdžio, ir prireikus įrodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios vadinamosios įprastinės apmokestinimo sistemos, kadangi šia priemone diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra

panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktą). Vis dėlto, jeigu paaiškėtų, kad mokestinis pranašumas (kitaip tariant – diferencijavimas) yra pateisinamas sistemos, į kurią įeina tokia priemonė, pobūdžiu arba bendra struktūra, jis negali būti atrankus (žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, 42 punktą; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 51 ir 52 punktus; 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 52 punktą; 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 ir 60 punktus).

62 Iš jurisprudencijos matyti, kad kai minimas „įprastinės“ apmokestinimo sistemos pobūdis, turimas omenyje jai priskirtas tikslas, o kai nurodyta „įprastinė“ bendroji struktūra, turimos omenyje jos apmokestinimo taisyklės (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 81 punktą ir 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 84 punktą). Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad minėta mokesčių sistemos tikslo ar „įprastinio“ pobūdžio sąvoka remiasi pagrindiniais arba svarbiausiais šios mokesčių sistemos principais, o ne politikos sritimis, kurios, priklausomai nuo atvejo, gali būti finansuojamos iš jos teikiamų išteklių (kaip šioje byloje šeimos politikos priemonių finansavimas), ar tikslais, kurių gali būti siekiama nustatant išimtis iš šios mokesčių sistemos.

63 Šiuo atveju pirmiausia reikia išnagrinėti „įprastinės“ mokesčių sistemos, į kurią atsižvelgiant turi būti iš principo sprendžiama, ar suteikiamas atrankusis pranašumas, ar ne, nustatymo klausimą.

64 Reikia pabrėžti, kad tiek, kiek Komisija ginčijamuose sprendimuose pirmiausia remiasi 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), trys mokesčiai, kurie buvo išnagrinėti bylose, kuriose priimtas šis sprendimas, kartu sudaro bendrą visų Gibraltare įsisteigusių bendrovių apmokestinimo sistemą, o šioje byloje priemonė, kurią Komisija pripažino valstybės pagalba, yra taikoma kartu su specifiniais sektoriniais mokesčiais, susijusiais su mažmenine prekyba fiziniams asmenims. „Įprastinė“ mokesčių sistema bet kuriuo atveju negali būti taikoma už šio sektoriaus ribų (šiuo klausimu ir pagal analogiją žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54–63 punktus).

65 Taigi Lenkijos vyriausybė teisingai teigia, kad, priešingai, nei darė Komisija, mokesčio tarifas negali būti atsietas nuo mokesčių sistemos turinio (žr. sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 22 ir 29 konstatuojamąsias dalis ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 46 ir 49 konstatuojamąsias dalis). Ar būtų apmokestinama bendru, ar progresiniu tarifu, apmokestinimo lygis, kaip ir mokesčio bazė, apmokestinimo momentas ir apmokestinamieji asmenys, yra pagrindinių apmokestinimo teisinės sistemos charakteristikų sudėtinė dalis. Kaip nurodo Lenkijos vyriausybė, Komisija pati Pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 134 punkte nurodo, kad „referencinė [atskaitos] sistema grindžiama tokiais elementais: mokesčių baze, apmokestinamaisiais asmenimis, apmokestinimo momentu ir mokesčių tarifais“. Be to, nesant apmokestinimo lygio, kuris leistų nustatyti, kokia yra „įprastinės“ sistemos bendra struktūra, neįmanoma išnagrinėti, ar egzistuoja nukrypimas, kuriuo tam tikroms įmonėms suteikiamas pranašumas (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktą ir 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 52 punktą). Todėl, priklausomai nuo atvejo, jeigu, taikant tą patį mokestį, tam tikroms įmonėms būtų taikomi skirtingi nei kitoms įmonėms mokesčio tarifai, įskaitant skirtingo masto atleidimą nuo mokesčių, reikia nustatyti, kokia „įprastine“ laikytina padėtis šioje srityje yra būdinga „įprastinei“ sistemai, kurios neidentifikavus 60 ir 61 punktuose nurodytas metodas negali būti taikomas.

66 Be to, iš ginčijamų sprendimų ir Komisijos gynybos argumentų matyti, kad ji siekė identifikuoti „įprastinę“ sistemą, apimančią apmokestinimo struktūrą, kuria reikia vadovautis. Kaip pirmiausia matyti, be kita ko, iš sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 26 ir 32 konstatuojamųjų dalių ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 47, 49 ir 54 konstatuojamųjų dalių, Komisijos manymu, ši sistema turi būti tokia sistema, kurioje mažmenininkų apyvarta apmokestinama bendruoju tarifu gavus pirmąjį zlotą (PLN) (tiesinis metodas). Be to, Komisija išreiškė apgailestavimą, kad Lenkijos valdžios institucijos jai nenurodė šio bendrojo tarifo vertės (sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 26 konstatuojamoji dalis ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 47 konstatuojamoji dalis) ir net pasiūlė nustatyti didžiausią 1,4 % dydžio tarifą arba didžiausią apmokestinamiesiems asmenims taikomą efektyviojo įmonių mokesčio tarifą (sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 51 konstatuojamoji dalis). Vis dėlto reikia pažymėti, kad „įprastiniu“ bendruoju tarifu grindžiama sistema, kuria tam tikrose ginčijamų sprendimų dalyse rėmėsi Komisija, yra hipotetinė ir ji negalėjo būti taikoma. Iš tiesų su mokestinio pranašumo atrankaus pobūdžio nustatymu susijusi analizė, kuri vykdoma šio sprendimo 60 ir 61 punktuose nurodyto metodo antrajame etape, turi būti atliekama dėl realių „įprastinės“ mokesčių sistemos, kuriai jis priklauso, charakteristikų, kurios buvo identifikuotos šio metodo pirmajame etape, o ne dėl prielaidų, kurių kompetentinga valdžios institucija nenustatė.

67 Todėl Komisija ginčijamuose sprendimuose padarė išvadą, kad „įprastinė“ sistema yra arba neišsami, be mokesčio tarifo, arba hipotetinė, su joje nustatytu bendruoju mokesčio tarifu, o tai yra teisės klaida.

68 Atsižvelgiant į nagrinėjamo mokesčio tarifo sektorinį pobūdį ir į tai, kad nėra diferencijuotų mokesčio tarifų pakopų tam tikroms įmonėms, vienintelė „įprastinė“ sistema, kuri šioje byloje galėjo būti nustatyta, kaip teigia Lenkijos vyriausybė, yra mokestis, kuris taikomas pačiam mažmeninės prekybos sektoriui; šio mokesčio struktūra atspindi jo progresines pakopas ir jo intervalus, įskaitant, priešingai, nei teigia ši vyriausybė, mokesčio bazės sumažinimą, kuris numatytas apyvartos intervalui nuo 0 iki 17 mln. PLN, nes šis sumažinimas *de facto* įeina į mokesčio struktūrą, ir, nors atitinkama veikla yra atleidžiama nuo mokesčių, ji patenka į jo sektorinę taikymo sritį.

69 Vis dėlto, net jeigu identifikuodama reikšmingą „įprastinę“ apmokestinimo sistemą Komisija padarė klaidą, reikia patikrinti, ar jos padarytos išvados nepateisina kiti ginčijamuose sprendimuose nurodyti motyvai, leidžiantys identifikuoti atrankiojo pranašumo tam tikrų įmonių naudai buvimą.

70 Iš tiesų Komisija neapsiribojo vien išvada, kad nagrinėjamo mokesčio progresinė struktūra nukrypo nuo „įprastinės“ apmokestinimo sistemos, kuri šiuo atveju buvo identifikuota neišsamiai arba tik hipotetiškai, ji taip pat iš esmės pagrindė įmonių, gaunančių nedaug pajamų, atrankiojo pranašumo buvimą, remdamasi 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), susijusiu su apmokestinimo sistema, kuri pati yra diskriminacinė, atsižvelgiant į ja siekiamą tikslą, kitaip tariant, atsižvelgiant į jos pobūdį. Šiuo atveju Komisija manė, kad mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, kada taikomi progresiniai tarifai ir intervalai, prieštarauja šio mokesčio tikslui ir šiuo atžvilgiu diskriminavo šio sektoriaus įmones. Taigi, reikia patikrinti, ar šis vertinimas yra pagrįstas.

71 Sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 23 konstatuojamojoje dalyje ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 46 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad „būtina įvertinti, ar šios sistemos ribas valstybė narė nustatė nuosekliai, ar, priešingai, akivaizdžiai sutartiniu arba šališku būdu [savavališkai arba šališkai], kad šios ribos būtų palankesnės tam tikroms įmonėms.“ Galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 47 konstatuojamojoje dalyje ji pažymėjo, kad mažiau pajamų gaunančioms įmonėms taikomas mažesnis vidutinis efektyviojo mokesčio tarifas nei daugiau pajamų gaunančioms įmonėms <…>, nors abiejų rūšių įmonės vykdo tokią pat veiklą. Sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 28 ir 29 konstatuojamosiose dalyse ji nurodė, kad „mokesčio tikslas buvo papildyti bendrąjį biudžetą“, kad, „atsižvelgiant [atsižvelgdama] į šį tikslą, Komisija manė, kad visi mažmenininkai buvo panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje, nepriklausomai nuo jų apyvartos“, kad, „atrodo, Lenkija sąmoningai parengė tokį mokestį, siekdama

šališkai sudaryti palankesnes sąlygas tam tikroms įmonėms“, ir „sistema sąmoningai buvo parengta taip, kad būtų atranki, to nepateisinant mokesčio tikslu“. Galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 49 konstatuojamojoje dalyje pateikiami panašūs vertinimai, tačiau, kaip ir to paties sprendimo 44 konstatuojamojoje dalyje, šį kartą nurodant, kad šio mokesčio tikslas yra „apmokestinti visų mažmeninės prekybos sektoriaus įmonių apyvartą“.

72 Pirmiausia, sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 28 ir 29 konstatuojamosiose dalyse nurodytas tikslas – papildyti bendrąjį biudžetą pajamomis, kaip savo atsiliepime į ieškinį nurodė pati Komisija, yra bendras visiems netiksliniams mokesčiams, kurie sudaro mokesčių sistemų esmę, ir vien jo nepakanka siekiant nustatyti įvairių mokesčių pobūdį, pavyzdžiui, atsižvelgiant į jais apmokestinamų asmenų rūšį, į tai, ar jie yra bendri, ar sektoriniai, arba atsižvelgiant į jų galimą konkretų tikslą, pavyzdžiui, kiek tai susiję su mokesčiais, kuriais siekiama sumažinti tam tikrą poveikį aplinkai (ekologiniai mokesčiai). Be to, progresinių mokesčių struktūra, kaip tokia, pati savaime negali prieštarauti tikslui rinkti biudžeto įplaukas.

73 Antra, galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 44 ir 49 konstatuojamosiose dalyse identifikuotas tikslas, t. y. apmokestinti visų atitinkamo sektoriaus įmonių apyvartą, taip pat negali būti priimtas. Jokie bylos medžiagoje esantys įrodymai neleidžia nustatyti, kad Lenkijos teisės aktų leidėjas turėjo tokį ketinimą. Atvirkščiai, tiek Įstatymo dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, motyvai (šiuo klausimu žr. skyrių „Mokestinė prievolė ir mokesčio tarifai“), tiek Lenkijos valdžios institucijų per administracinę procedūrą, kurioje priimtas galutinis sprendimas (antrasis ginčijamas sprendimas) (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 27 konstatuojamąją dalį), pateiktos pastabos rodo, jog buvo siekiama nustatyti sektorinį mokestį, kuriuo atsižvelgiama į mokesčių perskirstymo principą.

74 Kaip konkrečiai matyti iš bylos medžiagoje surinktų įrodymų, Įstatymas dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, nustatė mažmenininkų apyvartos mokestį, nesvarbu, koks jų juridinis statusas; šis mokestis taikomas visiems jų prekių pardavimams fiziniams asmenims ir grindžiamas perskirstymo logika. Nagrinėjamas mokestis, net jeigu jis buvo pristatytas kaip mokestis, leidžiantis finansuoti šeimos politikos priemones, turėjo papildyti bendrąjį biudžetą. Nebuvo nurodyta jokio kito konkretaus tikslo, kuriuo, pavyzdžiui, būtų siekiama kompensuoti nuostolius, kurių galėtų atsirasti dėl nagrinėjamos veiklos, ar neleisti jiems atsirasti.

75 Be to, priešingai, nei teigia Komisija, nagrinėjamo mokesčio bendroji struktūra, kuriai būdinga progresinė mokesčio struktūra, *a priori* atitiko šį tikslą, nors nagrinėjamas mokestis buvo apyvartos mokestis. Iš tiesų, pagrįstai galima manyti, kad daug pajamų gaunanti įmonė dėl įvairios masto ekonomijos gali patirti proporcingai mažesnių sąnaudų nei mažiau pajamų gaunanti įmonė, nes fiksuotosios vieneto sąnaudos (pavyzdžiui, susijusios su pastatais, turto mokesčiais, materialiuoju turtu, personalo sąnaudomis) ir kintamosios vieneto sąnaudos (pavyzdžiui, pradinės žaliavos) didėjant veiklos apimčiai mažėja, todėl ji gali gauti santykinai daugiau pajamų ir dėl to mokėti santykinai daugiau apyvartos mokesčių.

76 Todėl reikia patvirtinti, o tai iš esmės teigia ir Lenkijos vyriausybė, kad šiuo mokesčiu, vadovaujantis perskirstymo logika, siekiama nustatyti sektorinį mažmenininkų apyvartos apmokestinimą.

77 Taigi, Komisija šioje byloje padarė kitą klaidą, kai ji manė, jog mažmeninės prekybos mokesčio tikslas objektyviai skyrėsi nuo Lenkijos valdžios institucijų nurodyto tikslo.

78 Ši antroji klaida, be to, yra susijusi su Komisijos padaryta pirmąja klaida, kadangi jos nustatytas tikslas apmokestinti „visų [atitinkamo sektoriaus] įmonių“ apyvartą iš tikrųjų pagal savo esmę reiškia, kad nėra [mokesčio] sumažinimo ir išlieka vienodas mokesčio tarifas, o tai atitinka hipotetinę mokestinę sistemą,

kurią ji siekė identifikuoti; tai rodo toliau pateikiamas identiškas sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 32 konstatuojamosios dalies ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 54 konstatuojamosios dalies paskutinis sakinys:

„[Pagal] atskaitos sistemą <…> vieno (fiksuoto) tarifo mokestis taikomas visoms Lenkijoje mažmeninės prekybos veiklą vykdančioms įmonėms.“

79 Šiame analizės etape reikia išsiaiškinti, ar nepaisant dviejų pirmiau identifikuotų klaidų, susijusių su atskaitos sistema ir jos tikslu, Komisija galėjo pagrįstai teikti įrodymus, patvirtinančius mažmeninės prekybos sektoriui taikomo mokesčio teikiamo atrankinio pranašumo buvimą, atsižvelgdama į atskaitos sistemą ir jų tikslą, kurie nurodyti šio sprendimo 68 ir 76 punktuose ir išplaukia iš Lenkijos teisės aktų. Konkrečiai kyla klausimas, ar ji įrodė, kad Lenkijos valdžios institucijų pasirinkta mokesčių struktūra prieštarauja šios sistemos tikslui.

80 Reikia priminti, kad Sąjungos teismas ne kartą yra priėmęs sprendimą dėl klausimo, ar mokesčių sistemos arba, apskritai, privalomos mokesčių sistemos, kurioms būdingas šių mokesčių moduliavimo taisyklių taikymas remiantis mokesčių mokėtojų padėtimi, suteikia atrankųjį pranašumą, ar ne. Tai, kad mokestis, pritaikius mokesčio bazės sumažinimą, nustačius viršutinę ribą arba pritaikius kitas moduliavimo priemones, įgyja progresinę apmokestinimo struktūrą ir kad dėl to, atsižvelgiant į apmokestinamųjų asmenų mokesčio bazės dydį arba atsižvelgiant į taikomų moduliavimo priemonių parametrus, nustatomi skirtingi efektyviojo apmokestinimo lygiai, nebūtinai reiškia, kaip tai matyti iš 58–62 punktuose nurodytos jurisprudencijos, jog tam tikroms įmonėms suteikiamas atrankusis pranašumas.

81 Šią išvadą pirmiausia patvirtina įvairūs pavyzdžiai, susiję su 79 punkte suformuluotu klausimu, leidžiančiu nustatyti, kada galima ir kada negalima teigti, kad nukrypstama nuo „įprastinės“ apmokestinimo sistemos remiantis tuo, kad nagrinėjamo mokesčio moduliavimo priemonė pažeidžia minėtos sistemos pobūdį, t. y. jos tikslą.

82 Kiek tai susiję su atvejais, kuriais toks nukrypimas buvo nustatytas 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 49–55 punktai), 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendime *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86 ir 87 punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 85–108 punktai) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981 58–94 punktai, siejami su 123 punktu), kurie susiję atitinkamai su aukščiausia apmokestinimo riba (pirmasis iš minėtų sprendimų), atleidimu nuo mokesčių (paskesni trys sprendimai) ir mokestinės bazės sumažinimu (paskutinis sprendimas), Teisingumo Teismas, atsižvelgęs į atitinkamų mokesčių tikslus, kuriais buvo siekiama kovoti su neigiamu išoriniu poveikiu, pirmiausia aplinkosaugos mokestis (pirmieji trys minėti sprendimai), bendro visų įmonių apmokestinimo sistemos įsteigimu (tolesnis sprendimas) ir prestižo, gauto įsigijus įmonių turto, tam tikromis sąlygomis apmokestinimo įmonių pelno mokesčiu, sumažinimu (paskutinis iš minėtų sprendimų), nusprendė, kad pranašumai, kurie buvo suteikti tam tikroms įmonėms, palyginti su kitomis įmonėmis, esančiomis panašioje padėtyje jų tikslų atžvilgiu, buvo atrankūs.

83 Iš šių sprendimų matyti, kad, nepriklausomai nuo to, ar mokesčio tikslas yra susijęs su apmokestinamų įmonių veiklos poveikiu, ar pranašumas yra susijęs su konkrečiu ekonomikos sektoriumi, palyginti su kitomis apmokestinamomis įmonėmis arba konkrečiu įmonių veiklos modeliu, ar pranašumas potencialiai suteikiamas bet kuriai apmokestinamai įmonei, jeigu šis pranašumas lemia skirtingą vertinimą, kuris prieštarauja mokesčio tikslui, jis yra atrankus. Vis dėlto pats mokesčio tikslas gali apimti moduliavimą, kuriuo siekiama paskirstyti apmokestinimą arba apriboti jo poveikį. Į konkrečias aplinkybes, kuriomis remiantis atskiriami tam tikri apmokestinamieji asmenys, taip pat galima atsižvelgti nepažeidžiant mokesčio tikslo.

84 Šiuo klausimu 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 33–36 punktai), minėtame šio sprendimo 82 punkte, Teisingumo Teismas pažymėjo, jog dalinis mokesčių, kuriais įmonės apmokestinamos už suvartotą energiją, grąžinimas, kuris taikomas šiems mokesčiams viršijus tam tikrą tų įmonių gamybos grynosios vertės ribą, nėra valstybės pagalba, jeigu juo pasinaudojo visos įmonės, kurioms taikomi šie mokesčiai, nesvarbu, kokia jų veiklos sritis, nors jis ir galėjo nulemti skirtingą įmonių, kurios suvartoja tokį pat energijos kiekį, apmokestinimą.

85 Be to, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77–83 punktai), minėtame šio sprendimo 82 punkte, Teisingumo Teismas nusprendė, kad pranašumai, kurių gali atsirasti dėl to, kad įmonėms taikomiems abiem mokesčiams nustatyta bendra aukščiausia riba – 15 % nuo pelno, nors šių mokesčių bazė buvo ne pelnas, todėl įmonės, kurių mokesčio bazė vienoda, gali mokėti skirtingą mokesčio sumą, buvo nustatyti remiantis objektyviais su mokesčio baze susijusiais kriterijais, kurie nepriklausė nuo atitinkamų įmonių pasirinkimo, todėl jie nebuvo atrankūs.

86 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendime *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 48–62 punktai) Teisingumo Teismas nusprendė, kad apskaičiuojant bendrovių pelno mokestį, kuris šioje byloje apskaičiuojamas pagal „įprastinę“ apmokestinimo sistemą, kooperatinėms bendrovėms taikomu visišku atleidimu nuo mokesčių nėra suteikiamas atrankusis pranašumas, nes jos veikė kitokiomis faktinėmis ir teisinėmis aplinkybėmis nei komercinės bendrovės, su sąlyga, kad buvo patikrinta, jog jos iš tiesų veikė tokiomis sąlygomis, kurios būdingos kooperatyvui, o tai, be kita ko, reiškia, jog tokių bendrovių pelno marža yra daug mažesnė nei kapitalo bendrovių.

87 2012 m. kovo 29 d. Sprendime *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 37–44 punktai) Teisingumo Teismas, taip pat atsižvelgdamas į tam tikrų įmonių specifinę padėtį, nusprendė, kad senų mokestinių bylų išsprendimo sumokėjus fiksuotą mokestį mechanizmas, kuris gali būti taikomas objektyvius kriterijus atitinkančioms įmonėms, kai jų faktinė ir teisinė padėtis skiriasi nuo kitų įmonių padėties, nesuteikia atrankiojo pranašumo, nors tai ir gali privesti prie to, jog įmonės, kurioms taikomas šis mechanizmas, visoms kitoms aplinkybėms esant vienodoms, sumoka mažiau mokesčių nei kitos įmonės.

88 Be to, 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), nurodytame šio sprendimo 82 punkte, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad apskaičiuojant prekybos centrų pastatų mokestį, kurio mokesčio bazė iš esmės yra prekybos plotas ir kuriuo siekiama pakoreguoti ir kompensuoti neigiamą išorinių veiksnių poveikį aplinkos ir teritorinio planavimo srityje, numatytas 60 % dydžio mokesčio sumažinimas arba visiškas atleidimas nuo mokesčio, kuriais pasinaudojo tam tikrą veiklą vykdančios įmonės, taip pat įmonės, kurių prekybos plotas buvo mažesnis, nei nustatyta riba, nėra valstybės pagalba, jeigu buvo patikrinta, jog šių įvairių įmonių padėtis yra iš tiesų skirtinga, palyginti kitomis apmokestinamomis įmonėmis, atsižvelgiant į poveikį, kurį nagrinėjamu mokesčiu buvo siekiama pakoreguoti ir kompensuoti, t. y. atsižvelgiant į šio mokesčio tikslus.

89 Šie pavyzdžiai patvirtina, kad yra mokesčių, kurių pobūdis nekliudo kartu su jais taikyti moduliavimo priemonių, kurios gali būti net visiškas atleidimas nuo mokesčių, tačiau, nepaisant to, jomis nesuteikiama atrankiojo pranašumo. Apibendrinant galima pažymėti, kad mokesčiai neturi atrankaus pobūdžio, jeigu apmokestinimo skirtumai ir pranašumai, kurie iš jų gali išplaukti, net jeigu jie pateisinami vien tik logika, kuria vadovaujantis mokesčiai paskirstomi mokesčių mokėtojams, atsiranda taikant vien nuo „įprastinės“ apmokestinimo sistemos nenukrypstančią sistemą, jeigu panašios situacijos vertinamos panašiai ir jeigu šios moduliavimo priemonės nepažeidžia atitinkamo mokesčio tikslo. Be to, tam tikroms įmonėms, atsižvelgiant į joms būdingas aplinkybes, numatytos specialios nuostatos, leidžiančios joms pasinaudoti mokesčio moduliavimu ar net atleidimu nuo mokesčio, neturi būti laikomos suteikiančiomis atrankųjį pranašumą, jeigu šios nuostatos neprieštarauja nagrinėjamo mokesčio tikslui. Tai, kad šios priemonės taikymo sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankaus pobūdžio (žr. 2016 m. gruodžio 21 d.

Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tokios priemonės atitinka šio sprendimo 61 punkte nurodytą sąlygą dėl apmokestinimo sistemos, kuriai ji priklauso, jos pobūdžio arba bendrosios struktūros atitikties.

90 Kita vertus, jei įmonės, esančios panašioje padėtyje, atsižvelgiant į mokesčio tikslą arba logiką, kurie pateisina jo moduliavimą, šiuo aspektu nėra vertinamos vienodai, ši diskriminacija suteikia atrankųjį pranašumą, kuris gali reikšti valstybės pagalbą, jeigu įvykdomos kitos SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos.

91 Taip pat, konkrečiai kalbant, progresinės mokesčio struktūros, įskaitant reikšmingą mokesčio bazės sumažinimą, kuris valstybių narių mokesčių sistemose nėra išimtinis, pačios savaime nereiškia, jog egzistuoja valstybės pagalbos elementai. Pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 139 punkte Komisija šiuo klausimu nurodo, kad pajamų mokesčių progresinis pobūdis gali būti pateisinamas perskirstymo logika, kuria grindžiamas toks mokestis. Vis dėlto niekas neleidžia tokio vertinimo apriboti tik pajamų mokesčiu ir jo netaikyti mokesčiams, susijusiems su įmonių veikla, o ne su jų grynosioms pajamoms arba jų pelnu, kaip tai daro Komisija ginčijamo sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 58 ir 59 konstatuojamosiose dalyse. Iš tiesų, iš šio sprendimo 58–62 punktuose nurodytos jurisprudencijos nematyti, jog siekiant, kad moduliavimo priemonė nebūtų kvalifikuojama kaip suteikianti atrankųjį pranašumą, valstybė narė gali remtis tik ribotais tam tikriems tikslams pasiekti skirtais moduliavimo kriterijais, kaip antai turto paskirstymu arba kompensavimu ir atgrasymu nuo tam tikrų neigiamų poveikių, kurių gali sukelti atitinkama veikla. Šiuo tikslu būtina, kad norimas moduliavimas nebūtų savavališkas, priešingai, nei nagrinėtas byloje, kurioje priimtas 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), minėtas šio sprendimo 82 punkte, kad jis būtų taikomas nediskriminuojant ir visuomet atitiktų atitinkamo mokesčio tikslą. Pavyzdžiui, šio sprendimo 84, 85 ir 87 punktuose nurodytos moduliavimo priemonės, kurių Teisingumo Teismas nelaikė atrankiomis, atitinka ne neigiamiems išoriniams poveikiams proporcingo apmokestinimo logiką ir, beje, ne paskirstymo logiką, bet kitus tikslus. Be to, kaip nurodyta šio sprendimo 75 punkte, negalima atmesti galimybės, kad perskirstymo logika taip pat gali pateisinti apyvartos mokesčio progresyvumą, kaip šiuo atveju teisingai teigia Lenkijos vyriausybė. Perskirstymo logika, be to, gali net pateisinti tam tikrų įmonių visišką atleidimą nuo mokesčio, kaip tai rodo šio sprendimo 86 punkte minėta byla.

92 Todėl, kiek tai susiję su apyvartos mokesčiu, moduliavimo kriterijus, kuris nuo tam tikros ribos, net aukštai iškeltos, reiškia progresinį apmokestinimą, kuris gali atitikti pageidavimą apmokestinti įmonės veiklą tik tuomet, kai ši veikla išvystoma iki tam tikro masto, pats savaime nereiškia, jog suteikiamas atrankusis pranašumas.

93 Taigi iš šio sprendimo 79–92 punktų matyti, kad Komisija negalėjo pagrįstai daryti išvados, jog mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, suteikia atrankųjį pranašumą vien dėl to, kad jis taikomas remiantis mokesčio progresine struktūra.

94 Vis dėlto, jei Komisija ginčijamuose sprendimuose įrodė, kad konkrečiai nustatyta mokesčio progresinė struktūra buvo patvirtinta tokiu būdu, kuris dažniausiai panaikina nagrinėjamo mokesčio tikslo esmę, gali būti laikoma, jog pranašumas, kurį iš to gali įgyti įmonės, gaunančios naudos, palyginti su kitomis įmonėmis, iš apmokestinimo nuliniu arba labai nedideliu mokesčio tarifu, yra atrankusis.

95 Taigi, reikia dar patikrinti, ar Komisija ginčijamuose sprendimuose tai įrodė.

96 Reikia konstatuoti, kad ginčijamuose sprendimuose Komisija apsiribojo vien išvada, jog būtent toks buvo progresinio apmokestinimo, suteikusio atrankųjį pranašumą, tikslas (sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 32 ir 37 konstatuojamosios dalys ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 47, 49 ir 54 konstatuojamosios dalys), o tai, atsižvelgiant į tai, kas pasakyta 92 punkte, yra teisės klaida.

97 Tik galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 51 konstatuojamojoje dalyje Komisija pateikė duomenų, kurie galbūt galėtų įrodyti, jog šioje byloje nustatyta mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, progresinė struktūra nėra suderinama su jo tikslu, kuris nurodytas šio sprendimo 76 punkte. Komisija jame iš tiesų pažymėjo, kad remdamasi įvairiais viešai prieinamais duomenimis ji iš esmės padarė išvadą, jog 2016 m. tik 109 apmokestinamųjų asmenų (iš 200 000 įmonių, veikiančių mažmeninės prekybos sektoriuje) mėnesinė apyvarta viršijo 17 mln. PLN (apie 4 mln. EUR) sumą, nuo kurios apyvarta apmokestinama.

98 Vis dėlto vien ši atskirai vertinama aplinkybė, kuri, kaip teismo posėdyje patvirtino dalyvaujančios šalys, administracinėje procedūroje nebuvo aptarta su Lenkijos institucijomis, buvo siejama tik su argumentais dėl paties progresinio apmokestinimo principo, todėl bet kuriuo atveju jos nepakanka siekiant įrodyti, jog šioje byloje nagrinėjama mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, progresinė struktūra yra nesuderinama su jo tikslu.

99 Be to, Komisija iš tiesų ginčijamuose sprendimuose nurodė, kad dėl mokesčio, taikomo mažmeninės prekybos sektoriui, progresinės struktūros įmonės, kurių faktinės ir teisinės aplinkybės buvo panašios, buvo vertinamos skirtingai, t. y. ji lėmė diskriminaciją. Vis dėlto ji šiuo atžvilgiu nurodė, nors ir pateikdama konkrečius pavyzdžius, tik tai, kad efektyviojo įmonių mokesčio tarifo ir ribinio įmonių mokesčio tarifo dydžiai turėjo keistis atsižvelgiant į jų apyvartą (sprendimo pradėti procedūrą (pirmojo ginčijamo sprendimo) 24, 25, 27, 28, 32 ir 37 konstatuojamosios dalys ir galutinio sprendimo (antrojo ginčijamo sprendimo) 47, 49, 53 ir 54 konstatuojamosios dalys). Taigi, šis efektyviojo įmonių mokesčio tarifo ir ribinio įmonių mokesčio tarifo svyravimas, atsižvelgiant į mokesčio bazės dydį, yra būdingas visai apmokestinimo, nustatant progresinę struktūrą, sistemai, ir pati struktūra, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 92 punkte, kaip tokia, vien dėl šios priežasties negali lemti atrankiojo pranašumo. Be to, kai mokesčio progresine struktūra siekiama įgyvendinti šio mokesčio tikslą, negali būti laikoma, jog dviejų įmonių, kurių mokesčio bazės skiriasi, faktinė padėtis šio tikslo požiūriu yra panaši.

100 Ginčijamuose sprendimuose Komisija taip pat nurodė tai, kad *de facto* mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui, labiau paliestų, viena vertus, užsienio kilmės, o ne Lenkijos kilmės įmones ir, kita vertus, pagal tinklą valdančios bendrovės modelį veikiančius prekybos tinklus, o ne pagal franšizės modelį veikiančius prekybos tinklus.

101 Dėl pirmosios iš šių aplinkybių, kurią ginčija Lenkijos vyriausybė, pakanka pažymėti, kaip nurodyta šio sprendimo 47 punkte, kad pati Komisija per teismo posėdį nurodė, jog ginčijami sprendimai, kiek tai susiję su pranašumų, atsirandančių dėl šio mokesčio tarifo struktūros, atrankiojo pobūdžio įrodinėjimu, nėra pagrįsti diskriminacijos, remiantis apmokestinamųjų asmenų nacionaline kilme, konstatavimu. Be to, reikia pažymėti, kad nors šio sprendimo 100 punkte nurodytos aplinkybės, net jeigu jos būtų patvirtintos, yra tik mokesčio progresinės struktūros, kuri atitinka bendrąją mokesčio struktūrą ir tikslą, taikymo pasekmė ir nors įvairios įmonės, kurioms gali būti taikomas mokestis, gali laisvai pasirinkti savo veiklos organizavimo modelį, šios aplinkybės taip pat negali lemti išvados, jog panašios faktinės ir teisinės situacijos yra vertinamos skirtingai, arba atvirkščiai. Kaip savo ieškiniuose teigia Lenkijos vyriausybė ir tam Komisija neprieštarauja, Lenkijoje pagal franšizės modelį veikia tiek užsienio kilmės, tiek Lenkijos kilmės prekybos tinklai. Be to, pažymėtina, kad pagal franšizės modelį veikiančios parduotuvės padėtis skiriasi nuo integruotos parduotuvės padėties. Pirmoji iš principo tiek teisiškai, tiek finansiškai yra savarankiška nuo savo franšizės davėjo, o integruota parduotuvė, nesvarbu, ar tai prekybos tinklui priklausanti patronuojamoji įmonė, ar filialas, ją kontroliuojančios įmonės atžvilgiu nėra savarankiška.

102 Todėl Komisijai ginčijamuose sprendimuose nepavyko įrodyti, kad egzistuoja atrankusis pranašumas, diferencijuojantis ūkio subjektus, kurie, atsižvelgiant į Lenkijos teisės aktų leidėjo mokesčiui, taikomam mažmeninės prekybos sektoriuje, priskirtą tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje. Klaidos, kurias ji padarė tiek apibrėždama „įprastinę“ apmokestinimo sistemą ir jos tikslą, tiek konstatuodama pranašumų, suteikiamų nustatant apyvartos mokesčio progresinę struktūrą, atrankųjį, jos manymu, pobūdį, neleido jai patikrinti, ar dėl konkrečiai nustatytos progresinės apyvartos mokesčio struktūros,

atsižvelgiant į nagrinėjamo mokesčio tikslą, panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje esančios įmonės yra vertinamos skirtingai, pavyzdžiui, neleido tinkamai patikrinti, ar tas sektorinis apmokestinimas iš tiesų apima nepakankamą veiklos, kurią jis turi apimti, dalį, ir suteikia atrankųjį pranašumą įmonėms, kurios neveikia toje dalyje, nors ir vykdo reikšmingą veiklą šioje srityje.

103 Todėl, nesant reikalo nagrinėti kitų ieškinio pagrindų ir Lenkijos vyriausybės argumentų, reikia panaikinti galutinį sprendimą (antrąjį ginčijamą sprendimą) remiantis pagrindu, susijusiu su teisės klaida, padaryta kvalifikuojant nagrinėjamą priemonę kaip valstybės pagalbą, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

104 Atsižvelgiant į tą patį pagrindą, kiek tai susiję su sprendimu pradėti procedūrą (pirmuoju ginčijamu sprendimu), primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją, kai Komisija pagal SESV 107 straipsnį nagrinėja priemones dėl jų suderinamumo su vidaus rinka, ji turi pradėti SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą procedūrą, jeigu po preliminaraus tyrimo etapo ji negalėjo pašalinti visų sunkumų, trukdančių padaryti išvadą dėl šių priemonių suderinamumo su vidaus rinka. Tie patys principai taikomi tais atvejais, kai Komisijai lieka abejonių dėl paties priemonės kvalifikavimo kaip pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Iš principo negalima kaltinti Komisijos pradėjus minėtą procedūrą remiantis, be kita ko, abejonėmis dėl to, ar priemonės, kurios yra sprendimo dalykas, yra pagalba, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2005:275, 47 punktą).

105 Vis dėlto, atsižvelgiant į procedūros pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį dėl priemonių, kurios laikomos nauja valstybės pagalba, dėl kurios reikia gauti Komisijos išankstinį sutikimą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį (toliau – nauja pagalba), pradėjimo pasekmes, jei atitinkama valstybė narė per preliminaraus tyrimo etapą nurodo, kad šios priemonės nėra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija, prieš pradėdama šią procedūrą, privalo atlikti pakankamai išsamų šio klausimo tyrimą remdamasi šiame etape jai pateiktais duomenimis, net jeigu šis tyrimas pradėtas remiantis negalutiniu vertinimu (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 punktą). Iš tiesų normali šios procedūros pradėjimo pasekmė yra tiriamų priemonių sustabdymas, ypač tada, kai, kaip šiuo atveju, Komisija, remdamasi Reglamento Nr. 2015/1589 13 straipsnio 1 dalimi, atitinkamai valstybei narei nurodė tai padaryti.

106 Nors Komisijai preliminariai kvalifikuojant nagrinėjamą priemonę kaip naują pagalbą atsiranda netikrumų dėl tos priemonės faktinio ar ekonominio pobūdžio, turinio, poveikių ir jos taikymo aplinkybių ir net jeigu galiausiai pasirodo, kad šis kvalifikavimas buvo klaidingas, atsižvelgiant į naujai pateiktus įrodymus, vis dėlto sprendimas pradėti procedūrą išlieka pagrįstas atsižvelgiant į Komisijos priimant šį sprendimą turėtas (taip pat pagrįstas) abejones (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 ir 49 punktus). Šiuo klausimu jau buvo nuspręsta, kad Bendrojo Teismo vykdoma sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą teisėtumo kontrolė būtinai turi būti apribota ir kad, kai ieškovės ginčija Komisijos vertinimą dėl ginčijamos valstybės pagalbos priemonės kvalifikavimo, Sąjungos teismo kontrolė apsiriboja patikrinimu, ar Komisija nepadarė akivaizdžių vertinimo klaidų, kai nusprendė, jog atlikdama pirmąjį nagrinėjamos priemonės tyrimą ji negalėjo įveikti visų su tuo susijusių sunkumų (2011 m. liepos 21 d. Sprendimo *Alcoa Trasformazioni / Komisija*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, 61 punktas, 2014 m. rugsėjo 9 d. Sprendimo *Hansestadt Lübeck / Komisija*, T-461/12, EU:T:2014:758, 42 punktas).

107 Taigi, jeigu, atsižvelgiant į pradedant procedūrą Komisijos jau turimus įrodymus, nagrinėjama priemonė nuo šio etapo akivaizdžiai neturėjo būti pripažinta nauja pagalba, sprendimas pradėti procedūrą dėl šios priemonės turi būti panaikintas (šiuo klausimu žr. 2005 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-400/99, EU:C:2005:275, 48 punktą).

108 Tas pats pasakytina ir šiuo atveju, kai Komisija savo preliminarų priemonės kvalifikavimą kaip naujos pagalbos iš esmės grindė savo turimais įrodymais, kurie, kaip paaiškėjo, buvo akivaizdžiai klaidingi. Iš tiesų sprendimas pradėti procedūrą (pirmasis ginčijamas sprendimas), kiek jis susijęs su klausimu, ar

egzistuoja nauja pagalba, buvo pateisinamas ne pagrįstomis abejonėmis toje bylos stadijoje, bet remiantis teisiniais argumentais priimta pozicija, kuri, kaip matyti iš šio sprendimo 63–102 punktų, teisiškai neleidžia pagrįsti šio sprendimo. Komisijos pozicijos, pagal kurią, be kita ko, apmokestinant apyvartos mokesčiu taikoma progresinio tarifo struktūra savaime nustatomas atrankusis pranašumas, principinį pobūdį, be to, patvirtina tas faktas, kad jos argumentavimas be didelių skirtumų atsispindi minėtame sprendime ir galutiniame sprendime (antrajame ginčijamame sprendime).

109 Taigi sprendimas pradėti procedūrą (pirmasis ginčijamas sprendimas) taip pat turi būti panaikintas, įskaitant jame esantį nurodymą sustabdyti „progresinio tarifo taikymą“, nes toks nurodymas reiškia, kad jame, remiantis preliminaria analize, pagal šio sprendimo 104–108 punktuose nustatytas sąlygas konstatuota valstybės pagalba buvo pagrįstai kvalifikuota kaip nauja neteisėta pagalba, kaip tai matyti iš Reglamento Nr. 2015/1589 13 straipsnio 1 dalies, pagal kurią „Komisija, suteikusi suinteresuotajai valstybei narei galimybę pateikti savo pastabas, gali priimti sprendimą, įpareigojantį minėtą valstybę narę nutraukti bet kurią neteisėtą pagalbą, kol Komisija priims sprendimą dėl tokios pagalbos suderinamumo su vidaus rinka“. Iš tiesų ši nuostata yra susijusi tik su nauja neteisėta pagalba, kaip ji suprantama pagal minėto reglamento 1 straipsnio f punktą, tai yra priemonėmis, kurios, be kita ko, turi, atlikus pirma minėtą preliminarią analizę, atitikti valstybės pagalbos apibrėžtį, kaip nustatyta SESV 107 straipsnio 1 dalyje (šiuo klausimu žr. 2018 m. balandžio 25 d. Sprendimo *Vengrija / Komisija*, T-554/15 ir T-555/15; apskųstas apeliacine tvarka, EU:T:2018:220, 30, 153 ir 154 punktus). Taigi šiuo atveju nurodymas sustabdyti pagalbą nėra neatskiriamas nuo sprendimo pradėti procedūrą ir jis turi būti panaikintas nesant reikalo nagrinėti, ar, vertinant atskirai, Lenkijos vyriausybės pateikiamas pagrindas, susijęs su Reglamento 2015/1589 13 straipsnio 1 dalies pažeidimu, yra pagrįstas, atsižvelgiant į jį pagrindžiančius argumentus.

110 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nereikia nagrinėti kitų Lenkijos vyriausybės pateiktų pagrindų ir argumentų, dėl sprendimo pradėti procedūrą (pirmąjį ginčijamą sprendimą).

111 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad abu Lenkijos Respublikos ieškiniai dėl panaikinimo turi būti patenkinti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

112 Pagal Procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija pralaimėjo bylą, ji turi padengti Lenkijos Respublikos išlaidas pagal jos pateiktus reikalavimus.

113 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį įstojusios į bylą valstybės narės turi pačios padengti savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Vengrija padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (devintoji išplėstinė kolegija)

nusprendžia:

1. **Panaikinti 2016 m. rugsėjo 19 d. Komisijos sprendimą C(2016) 5596 *final* dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (Lenkija – Lenkijos mokestis, taikomas mažmeninės prekybos sektoriui).**

2. **Panaikinti 2017 m. birželio 30 d. Komisijos sprendimą (ES) 2018/160 dėl valstybės pagalbos SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN), kurią Lenkija suteikė nustatydama mažmeninės prekybos mokestį.**

3. Europos Komisija padengia savo ir Lenkijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas bylose T-836/16 ir T-624/17.

4. Vengrija padengia savo bylinėjimosi išlaidas bylose T-836/16 ir T-624/17.

Gervasoni Madise da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk Mac Eochaidh

Paskelbtas 2019 m. gegužės 16 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.