KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fil-15 ta' Ottubru 2020[1]

Kawża C-562/19 P

Il-Kummissjoni Ewropea
vs

Ir-Repubblika tal-Polonja

"Appell – Għajnuna mill-Istat – Taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut – Artikolu 107(1) TFUE – Vantaġġ u selettività – Kriterji ta' eżami li għandhom jintużaw fil-ħolqien ta' sistema ta' referenza – Koerenza tas-sistema ta' referenza – Vantaġġ b'rabta ma' rata progressiva tat-taxxa – Differenza fit-trattament – Ġustifikazzjonijiet għal differenza fit-trattament – Annullament tad-deċiżjoni negattiva u stħarriġ simultanju tad-deċiżjoni ta' ftuħ u tal-ordni ta' sospensjoni"

I. Introduzzjoni

1. L-appell preżenti jagħti lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità tistħarreġ mill-ġdid[2] liġi fiskali maħluqa ġdida abbażi tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Filwaqt li segwiet ix-xejra internazzjonali, il-Polonja fasslet taxxa diretta fuq l-impriżi li ma hijiex ibbażata fuq il-profitt iżda fuq id-dħul mill-bejgħ, u għażlet struttura tariffarja progressiva għal din it-taxxa. B'dan il-mod, similarment għat-taxxa diġitali tal-Unjoni Ewropea proposta mill-Kummissjoni Ewropea[3], din it-taxxa għandha tkopri u tintaxxa b'mod partikolari impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli (jiġifieri impriżi kbar).

2. Peress li r-rata medja tat-taxxa tiżdied mad-daqs tad-dħul mill-bejgħ, hemm ċertu grad ta' eżenzjoni jew ridistribuzzjoni tal-piż tat-taxxa favur l-impriżi "iżgħar". Anki jekk it-taxxa diġitali ppjanata fil-livell tal-Unjoni u t-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut fil-Polonja huma simili f'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tqis it-taxxa Pollakka bħala għajnuna favur l-impriżi iżgħar "intaxxati f'livell baxx wisq". Għal din ir-raġuni, il-Kummissjoni kienet diġà pprojbixxiet l-implimentazzjoni ta' din il-liġi qabel tintemm il-proċedura ta' investigazzjoni, li l-Polonja tqis – bħall-Ungerija fi proċedura parallela[4] – li hija interferenza fl-awtonomija fiskali tagħha.

3. L-appell għalhekk ma jqajjimx biss il-kwistjoni dwar jekk taxxa progressiva fuq l-impriżi tistax fil-fatt tirrappreżenta vantaġġ selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Il-Qorti Ġenerali ċaħdet dan fis-sentenza tal-ewwel istanza tagħha[5]. Dan l-appell iqajjem ukoll il-kwistjoni dwar jekk id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat huwiex l-istrument xieraq sabiex il-leġiżlazzjoni tat-taxxa nazzjonali tiġi

1 Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż

2 Dan ġara l-ewwel darba fis-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), li fiha l-Kummissjoni ħadet azzjoni kontra l-liġi l-ġdida dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għal Ġibiltà. Is-sitwazzjoni kienet simili fil-kawżi li wasslu għas-sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281) u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tal-21 ta' Marzu 2018 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali (COM(2018) 148 final).

4 Din għadha pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja taħt il-Kawża C-596/19.

5 Sentenza tas-16 ta' Mejju 2019, Il-Polonja vs Il-Kummissjoni (T-836/16 u T-624/17, EU:T:2019:338; iktar 'il quddiem is-"sentenza appellata").

eżaminata f'dan il-livell hekk profond u, kif ġara hawn, sabiex din il-leġiżlazzjoni titwaqqaf għal bosta snin. B'rabta ma' dan hemm il-kwistjoni dwar jekk, fid-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, il-kriterji ta' eżami fir-rigward ta' liġijiet fiskali (ġenerali) kollha ma għandhomx ikunu differenti minn dawk għal għotjiet individwali.

4. Ta' min jinnota wkoll li l-libertajiet fundamentali huma diġà taħt kontroll intensiv ta' diskriminazzjoni. Fil-każ preżenti, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, fir-rigward ta' żewġ taxxi diretti fuq l-impriżi similarment ibbażati fuq id-dħul mill-bejgħ fl-Ungerija, li, bil-loġika ta' ridistribuzzjoni tagħhom, dawn it-taxxi kienu kompatibbli mal-libertajiet fundamentali [6]. Huwa minnu li l-gruppi ta' tqabbil huma differenti, kif ġustament indikat il-Kummissjoni waqt is-seduta: fil-leġiżlazzjoni fiskali, il-libertajiet fundamentali jipprojbixxu diskriminazzjoni kontra impriżi barranin, filwaqt li l-projbizzjoni ta' għajnuna tevita li jiġu vvantaġġjati "ċerti impriżi". Iż-żewġ projbizzjonijiet ta' diskriminazzjoni jservu għat-twettiq tas-suq uniku. Jekk tkun kompatibbli mal-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni taħt il-libertajiet fundamentali, miżura ma għandhiex, bħala regola, tikkostitwixxi għajnuna inkompatibbli mas-suq uniku.

II. Il-kuntest ġuridiku

5. L-Artikoli 107 *et seq*. TFUE jiffurmaw il-qafas ġuridiku. Il-proċedura b'rabta mal-għajnuna illegali hija rregolata fil-Kapitolu III tar-Regolament (KE) Nru 2015/1589 li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 108 TFUE [7] (iktar 'il quddiem ir-"Regolament 2015/1589").

6. Skont l-Artikolu 13(1) ta' dan ir-regolament:

"Il-Kummissjoni tista', wara li tagħti lill-Istat Membru kkonċernat l-opportunità li jagħmel il-kummenti tiegħu, tadotta deċiżjoni li teħtieġ lill-Istat Membru li jissospendi kull għajnuna kontra l-liġi sakemm il-Kummissjoni tieħu deċiżjoni dwar il-kompatibilità tal-għajnuna mas-suq intern ('inġunzjoni għas-sospensjoni')."

III. Il-fatti li wasslu għall-kawża

7. Fil-bidu tal-2016, il-Gvern Pollakk ippropona taxxa ġdida fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut. Din kellha tkun ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ u kellha tkun progressiva. Wara li saret taf b'din il-proposta, il-Kummissjoni bagħtet talba għal informazzjoni lill-awtoritajiet Pollakki u esponiet dan li ġej.

8. "Ir-rati ta' taxxa fuq id-dħul mill-bejgħ progressiva mħallsa mill-impriżi huma *de facto* marbuta mad-daqs tal-impriża u mhux mar-redittu jew mas-solvenza tagħha. Dawn iwasslu għal diskriminazzjoni bejn l-impriżi u x'aktarx jikkawżaw tfixkil serju fis-suq. Peress li jwasslu għal differenza fit-trattament tal-impriżi, dawn ir-rati kienu meqjusa bħala selettivi. Peress li l-kundizzjonijiet kollha tal-Artikolu 107(1) TFUE huma ssodisfatti", dawn ir-rati jwasslu għal għajnuna mill-Istat għall-finijiet ta' dan l-artikolu.

6 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

7 Regolament tal-Kunsill tat-13 ta' Lulju 2015 li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 108 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea (ĠU 2015, L 248, p. 9).

9. Fis-6 ta' Lulju 2016, il-Polonja adottat il-Liġi dwar it-Taxxa fuq is-Settur tal-Bejgħ bl-Imnut. Is-suġġett tat-taxxa huwa l-bejgħ bl-imnut ta' prodotti lil persuni fiżiċi bħala konsumaturi. Il-persuni responsabbli għall-ħlas tat-taxxa huma l-bejjiegħa bl-imnut kollha irrispettivament mill-forma ġuridika tagħhom. Il-bażi taxxabbli hija kkostitwita mid-dħul mill-bejgħ fix-xahar li jaqbeż is-17-il miljun zlote Pollakki (PLN), jiġifieri madwar EUR 4 miljuni. Ir-rata tat-taxxa hija ta' 0.8 % għall-parti tad-dħul mill-bejgħ fix-xahar ta' bejn PLN 17 u 170 miljun u 1.4 % għall-parti tad-dħul mill-bejgħ fix-xagħar li taqbeż il-PLN 170 miljun. Il-liġi inkwistjoni daħlet fis-seħħ fl-1 ta' Settembru 2016.

10. Wara komunikazzjonijiet bil-miktub bejn l-awtoritajiet Pollakki u l-Kummissjoni, din tal-aħħar fetħet proċedura skont l-Artikolu 108(2) TFUE fir-rigward tal-miżura inkwistjoni permezz ta' deċiżjoni tad-19 ta' Settembru 2016 dwar l-għajnuna mill-Istat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni ta' ftuħ")[8]. B'din id-deċiżjoni, il-Kummissjoni mhux biss iffissat terminu lill-partijiet sabiex jissottomettu l-osservazzjonijiet tagħhom iżda wkoll, abbażi tal-Artikolu 13(1) tar-Regolament 2015/1589, tat istruzzjonijiet lill-awtoritajiet Pollakki sabiex jissospendu minnufih l-"applikazzjoni tar-rata progressiva tat-taxxa sakemm il-Kummissjoni tkun ħadet deċiżjoni dwar il-kompatibbiltà tagħha mas-suq intern". [traduzzjoni mhux uffiċjali] Minħabba f'hekk, il-Polonja ssospendiet l-introduzzjoni tat-taxxa ppjanata.

11. Fl-istess ħin tad-diskussjonijiet mal-Kummissjoni, il-Gvern Pollakk ippreżenta rikors quddiem il-Qorti Ġenerali għall-annullament tad-deċiżjoni ta' ftuħ (Kawża T-836/16). Permezz ta' digriet tal-President tad-Disa' Awla tal-Qorti Ġenerali tas-27 ta' April 2017, l-Ungerija ġiet ammessa tintervjeni insostenn tar-Repubblika tal-Polonja.

12. Il-Kummissjoni għalqet il-proċedura permezz tad-Deċiżjoni (UE) 2018/160 tat-30 ta' Ġunju 2017 dwar l-Għajnuna mill-Istat SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) implimentata mill-Polonja għat-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni negattiva")[9].

13. F'din id-deċiżjoni l-Kummissjoni indikat li l-miżura inkwistjoni kienet tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat inkompatibbli mas-suq intern, u li kienet ġiet implimentata b'mod illegali. L-awtoritajiet Pollakki kellhom definittivament jirrinunzjaw għall-ħlasijiet kollha sospiżi bis-saħħa tad-deċiżjoni ta' ftuħ. Peress li l-miżura inkwistjoni ma kinitx ġiet implimentata fil-prattika, il-Kummissjoni qieset li ma kienx hemm lok li jsir l-irkupru ta' għajnuna mingħand il-benefiċjarji.

14. Fit-13 ta' Settembru 2017, il-Gvern Pollakk ippreżenta wkoll rikors quddiem il-Qorti Ġenerali għall-annullament tad-deċiżjoni negattiva (Kawża T-624/17). Permezz ta' digriet tal-President tad-Disa' Awla tal-Qorti Ġenerali tat-12 ta' Jannar 2018, l-Ungerija ġiet ammessa tintervjeni insostenn tar-Repubblika tal-Polonja.

15. Fid-deċiżjoni ta' ftuħ u fid-deċiżjoni negattiva (iktar 'il quddiem, meħuda flimkien, id-"deċiżjonijiet ikkontestati"), b'osservazzjonijiet ulterjuri dwar ċerti aspetti fid-deċiżjoni negattiva, il-Kummissjoni essenzjalment iġġustifikat il-klassifikazzjoni tal-miżura inkwistjoni bħala għajnuna mill-Istat fid-dawl tad-definizzjoni li tinsab fl-Artikolu 107(1) TFUE kif ġej.

16. L-ewwel nett, bis-saħħa tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq is-Settur tal-Bejgħ bl-Imnut, impriżi bi dħul mill-bejgħ baxx kienu jibbenefikaw minn tnaqqis fit-taxxa meta mqabbla ma' impriżi oħra li jkollhom iħallsu din it-taxxa. Ir-rinunzja mill-Istat għad-dħul mit-taxxa, li kien jirreġistra li kieku l-impriżi kollha ġew intaxxati bl-istess rata medja effettiva tat-taxxa, twassal għal trasferiment ta' fondi tal-Istat lil impriżi benefiċjarji. F'dan il-każ, ir-rata ta' taxxa żero jew ir-rata ta' taxxa medja iktar baxxa għal impriżi bi dħul mill-bejgħ baxx meta mqabbla mar-rati medji tat-taxxa ogħla għal impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla kienu taw vantaġġ lil tal-ewwel.

8 ĠU 2016, C 406, p. 76.

9 ĠU 2018, L 29, p. 38.

17. Barra minn hekk, il-Kummissjoni kienet tal-fehma li s-sistema ta' referenza rilevanti għad-determinazzjoni ta' vantaġġ selettiv kienet it-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut, inklużi impriżi bi dħul mill-bejgħ inqas minn PLN 17-il miljun, iżda mingħajr l-istruttura progressiva tat-tassazzjoni. Peress li l-istruttura progressiva tat-tassazzjoni għall-impriżi ma tirriżultax biss f'rati marġinali differenti tat-taxxa iżda wkoll f'rati medji differenti tat-taxxa, din l-istruttura tirrappreżenta devjazzjoni mis-sistema ta' referenza b'rata ta' taxxa uniformi prežunta.

18. Id-devjazzjoni mis-sistema ta' referenza li tirriżulta mill-istruttura progressiva tat-tassazzjoni ma hijiex iġġustifikata min-natura jew mill-istruttura interna tas-sistema. Fid-deċiżjoni ta' ftuħ, il-Kummissjoni indikat li l-għanijiet ta' politika settorjali, bħal pereżempju tal-politika reġjonali, tal-politika ambjentali jew tal-politika industrijali, ma setgħux jittieħdu inkunsiderazzjoni f'dan ir-rigward. L-awtoritajiet Pollakki kienu indikaw li t-tassazzjoni progressiva kienet immirata lejn ir-ridistribuzzjoni. Huma ġġustifikaw dan bil-fatt li impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli jistgħu jibbenefikaw minn ekonomiji ta' skala, kundizzjonijiet aħjar ta' kunsinna jew strateġiji ta' taxxa li ma humiex aċċessibbli għal impriżi iżgħar.

19. Skont il-Kummissjoni, mira ta' ridistribuzzjoni bħal din hija inkompatibbli ma' taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ, li taffettwa impriżi skont id-daqs tal-attività tagħhom biss, iżda mhux skont il-piżijiet tagħhom, il-profittabbiltà tagħhom, is-solvenza tagħhom jew il-vantaġġi li skont l-awtoritajiet Pollakki jibbenefikaw minnhom impriżi kbar biss. Għall-Kummissjoni, taxxa progressiva fuq id-dħul mill-bejgħ tista' tkun iġġustifikata sabiex tikkumpensa jew tevita li jseħħu ċerti effetti negattivi li jistgħu jinqalgħu minħabba l-attività kkonċernata (effetti negattivi esterni), iżda sitwazzjoni bħal din bl-ebda mod ma ntweriet f'dan il-każ. Sa fejn l-awtoritajiet Pollakki argumentaw li l-istruttura progressiva tat-taxxa kienet tippermetti l-preżervazzjoni tal-kummerċ żgħir quddiem il-bejjiegħa bl-imnut il-kbar, il-Kummissjoni fih rat f'dan l-argument il-prova li huma kienu qegħdin jippruvaw jinfluwenzaw l-istruttura tal-kompetizzjoni fis-suq.

20. Permezz ta' digriet tal-4 ta' Lulju 2018, il-Kawżi T-836/16 u T-624/17 ġew magħquda għall-finijiet tal-proċedura orali.

21. Il-Qorti Ġenerali laqgħet iż-żewġ rikorsi ppreżentati mill-Polonja kontra d-deċiżjonijiet ikkontestati bis-sentenza appellata tas-16 ta' Mejju 2019 u annullat kemm id-deċiżjoni ta' ftuħ kif ukoll id-deċiżjoni negattiva tal-Kummissjoni.

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

22. Fl-24 ta' Lulju 2019, il-Kummissjoni ppreżentat dan l-appell mis-sentenza tal-Qorti Ġenerali. Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tannulla s-sentenza appellata;

– tiċħad il-motivi tar-Repubblika tal-Polonja kontra d-deċiżjonijiet ikkontestati u tikkundannaha għall-ispejjeż;

– sussidjarjament, tibgħat il-kawża lura quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex tiddeċiedi fuq il-motivi li għadhom ma ġewx eżaminati.

23. Ir-Repubblika tal-Polonja, sostnuta mill-Ungerija, titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tiċħad l-appell bħala infondat,

– tikkundanna lil-Kummissjoni għall-ispejjeż.

24. Quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, ir-Repubblika tal-Polonja, l-Ungerija u l-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub u għamlu sottomissjonijiet orali dwar l-appell fis-seduta tal-1 ta' Settembru 2020.

V. Fuq l-aggravji

25. Il-Kummissjoni tinvoka żewġ aggravji. Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali applikat ħażin l-Artikolu 107(1) TFUE billi ċaħdet li t-taxxa Pollakka fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut kellha vantaġġ selettiv favur impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx. Skont it-tieni aggravju, il-Qorti Ġenerali interpretat ħażin l-Artikolu 108(2) TFUE u l-Artikolu 13(1) tar-Regolament 2015/1589 billi annullat ukoll id-deċiżjoni ta' ftuħ, li kienet tinkludi ordni ta' sospensjoni temporanja.

A. Fuq l-ewwel aggravju: interpretazzjoni żbaljata tal-Artikolu 107(1) TFUE

26. Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta interpretat l-Artikolu 107(1) TFUE. Għaldaqstant, hija tilmenta li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta ċaħdet vantaġġ selettiv u għalhekk għajnuna. Hija taqsam dan l-aggravju fi tliet partijiet: il-Qorti Ġenerali għażlet qafas ta' referenza ħażin (ara 1.a), eżaminat il-komparabbiltà tal-impriżi fir-rigward ta' objettiv mhux fiskali (ara 2.a) u, meta eżaminat is-selettività, ikkunsidrat għan li ma huwiex neċessarjament marbut mat-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut (ara 2.b).

27. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li minnha pproċediet ukoll il-Qorti Ġenerali, sabiex miżura nazzjonali tkun tista' tiġi kklassifikata bħala "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, għandu, l-ewwel, ikun hemm intervent mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. It-tieni, din il-miżura għandha tkun ta' natura li tista' taffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet, din il-miżura għandha tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju. Ir-raba', din il-miżura għandha toħloq distorsjoni jew thedded li toħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni [10]. L-unika ħaġa li għandha tiġi eżaminata hawnhekk hija l-opinjoni legali tal-Qorti Ġenerali dwar il-karatteristika ta' vantaġġ selettiv.

28. Skont il-kriterji ta' eżami normali, il-fattur determinanti hawnhekk huwa jekk, skont il-kriterji tas-sistema fiskali nazzjonali, il-kundizzjonijiet li jirregolaw il-vantaġġ fiskali ntgħażlux b'mod mhux diskriminatorju [11]. F'dan ir-rigward, huwa meħtieġ, fl-ewwel lok, li tiġi ddeterminata s-sistema fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat (l-hekk imsejjaħ qafas ta' referenza). Huwa fir-rigward ta' din is-sistema fiskali ġenerali jew "normali" li għandu jiġi ddeterminat, fit-tieni lok, jekk il-vantaġġ mogħti permezz tal-miżura fiskali inkwistjoni jikkostitwixxix eċċezzjoni mhux ġustifikata u jekk għalhekk huwiex selettiv [12].

10 Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 38); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53); u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 40).

11 Ara f'dan is-sens ukoll is-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), u tal-14 ta' Jannar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53); espressament ukoll lil hinn mil-leġiżlazzjoni fiskali ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 53 u 55).

12 Ara f'dan ir-rigward, *inter alia*, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

1. Fuq l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv jew l-għażla korretta tal-qafas ta' referenza (l-ewwel parti tal-ewwel aggravju)

29. B'mod partikolari, il-Kummissjoni tilmenta li, meta eżaminat jekk kienx hemm vantaġġ selettiv, il-Qorti Ġenerali għażlet il-qafas ta' referenza ħażin. Filwaqt li l-Kummissjoni assumiet taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ b'tariffa uniformi (proporzjonali) (ammont mhux magħruf), il-Qorti Ġenerali ħadet bħala bażi b'mod żbaljat it-tariffa progressiva magħżula mil-leġiżlatur Pollakk.

a) Vantaġġ selettiv permezz ta' liġi fiskali ġenerali: fuq l-approċċ tal-eżami fil-ħolqien ta' qafas ta' referenza

30. Peress li l-Artikolu 107(1) TFUE ma jistabbilixxix l-elementi li jikkostitwixxu qafas ta' referenza u peress li l-analiżi tiegħu tippreżenta ripetutament diffikultajiet ikbar, huwa meħtieġ li nelabora iktar dwar dan, filwaqt li nirreferi għat-tħassib li sadanittant tqajjem minn diversi Avukati Ġenerali [13].

31. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, jitqiesu bħala għajnuna mill-Istat l-miżuri li, taħt kwalunkwe forma, jistgħu jiffavorixxu direttament jew indirettament lil impriżi, jew li għandhom jitqiesu li huma vantaġġ ekonomiku li l-impriża benefiċjarja ma kinitx tikseb taħt kundizzjonijiet normali tas-suq [14].

32. Din il-ġurisprudenza ġiet ittrasferita għad-dritt fiskali. Miżura fiskali li, għalkemm ma tinkludix trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, tqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli mill-persuni taxxabbli l-oħra tista' taqa' taħt l-Artikolu 107(1) TFUE [15]. Għaldaqstant, huma meqjusa b'mod partikolari bħala għajnuna l-miżuri li jnaqqsu l-piż li *normalment* jaqa' fuq il-finanzi ta' impriża u li, mingħajr ma jkunu sussidji fis-sens strett tal-kelma, ikunu tal-istess natura u jkollhom effetti identiċi [16].

33. L-isfond għal din il-ġurisprudenza kienu eċċezzjonijiet tal-leġiżlazzjoni fiskali li eżentaw jew ħelsu impriża individwali mill-piż tat-taxxa effettivament applikabbli [17]. Billi fil-każ preżenti l-impriżi kollha "jibbenefikaw" mill-eżenzjoni mit-taxxa (sa PLN 17-il miljun) kif ukoll mir-rata mnaqqsa tat-taxxa ta' 0.8 % għal-livell ta' dħul mill-bejgħ bejn PLN 17 u 170 miljun fix-xahar, dan ma jistax ikun vantaġġ selettiv. L-iktar l-iktar, id-differenza fir-rata medja tat-taxxa li tirriżulta mill-istruttura tariffarja progressiva tista' tikkostitwixxi vantaġġ selettiv li jibbenefikaw minnu l-persuni taxxabbli bi dħul mill-bejgħ iktar baxx.

13 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punti 61 *et seq.*), il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punti 88 *et seq.*), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punti 151 *et seq.*), fil-kawża Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punti 163 *et seq.*), fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punti 76 *et seq.*), fil-kawżi magħquda ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2017:853, punti 74 *et seq.*), u fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854, punti 76 *et seq.*).

14 Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65), u tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 21), ara similarment is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), punt 71 – "li normalment jaffettwaw il-baġit ta' impriża").

15 Ara, *inter alia*, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23); tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72); u tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14).

16 Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66); tad-19 ta' Marzu 2013, Bouygues u Bouygues Télécom vs Il-Kummissjoni *et* (C-399/10 P u C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101); tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 71); u tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 13).

17 Sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 28); tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 97); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 68); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550); u tal-10 ta' Jannar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze *et* (C-222/04, EU:C:2006:8, punt 132).

1) Il-prinċipju: determinazzjoni tat-tassazzjoni "normali" mill-Kummissjoni jew mill-Istat Membru?

34. Għaldaqstant, l-ewwel aggravju tal-Kummissjoni jqajjem il-kwistjoni ta' min għandu l-kompetenza jiddetermina liema huwa l-piż tat-taxxa li impriża normalment ikollha ġġorr sabiex in-nuqqas ta' tassazzjoni tal-oħrajn ikun ta' vantaġġ għaliha. Skont il-Kummissjoni, it-tassazzjoni "normali" hija taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ b'rata ta' taxxa proporzjonali (b'rata mhux magħrufa). Skont il-leġiżlatur Pollakk, it-tassazzjoni "normali" hija taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ b'rata ta' taxxa progressiva minn 0 % għal ftit inqas minn 1.4 %. Ir-rati medji tat-taxxa differenti li jirriżultaw mit-tariffa progressiva huma l-konsegwenza inevitabbli tagħha u, għalhekk, it-tassazzjoni normali. F'dan ir-rigward, il-Polonja tistrieħ fuq is-sovranità fiskali tagħha.

35. L-awtonomija fiskali tal-Istati Membri hija wkoll enfasizzata ripetutament u kkunsidrata fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Fl-Awla Manja, reċentement reġa' ġie deċiż li, fl-istat attwali tal-armonizzazzjoni tad-dritt fiskali tal-Unjoni, l-Istati Membri huma liberi li jistabbilixxu s-sistema fiskali li huma jqisu l-iktar xierqa, b'tali mod li l-applikazzjoni ta' tassazzjoni progressiva taqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali ta' kull Stat Membru [18]. F'dan il-kuntest, skont il-fehma tal-Awla Manja, "kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, tassazzjoni progressiva tista' tkun ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ, peress li, minn naħa, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ jikkostitwixxi kriterju ta' distinzjoni newtrali u, min-naħa l-oħra, jikkostitwixxi indikatur rilevanti tal-kapaċità ta' ħlas tal-persuni taxxabbli" [19].

36. Din il-ġurisprudenza, li ġiet deċiża fil-kuntest tal-libertajiet fundamentali, tapplika bl-istess mod għad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Anki f'dan il-kuntest il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam, id-determinazzjoni tal-bażi taxxabbli u tat-tqassim tal-oneru fiskali fuq id-diversi fatturi ta' produzzjoni u d-diversi setturi ekonomiċi taqa' fil-kompetenza fiskali tal-Istati Membri [20]. Bħala prinċipju, hija biss eċċezzjoni għal din is-sistema tat-taxxa awtonoma li tista' titkejjel fid-dawl tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, iżda mhux il-ħolqien tas-sistema tat-taxxa nnifisha.

37. Il-Kummissjoni, bħala prinċipju, tirrikonoxxi dan fil-punt 156 tal-Avviż tagħha dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea [21], fejn tiddikjara li "[l]-Istati Membri jistgħu jiddeċiedu dwar il-politika ekonomika li huma jqisu bħala l-aktar xierqa u, b'mod partikolari, biex iqassmu l-piż tat-taxxa kif jidhrilhom xieraq [konformement mad-dritt tal-Unjoni] fid-diversi fatturi ta' produzzjoni […]".

38. Barra minn hekk, jien ma naf bl-ebda dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li, lil hinn mit-taxxi armonizzati, tagħti lill-Istati Membri struttura speċifika għat-taxxi nazzjonali tagħhom. Għalhekk, l-ebda tassazzjoni "normali" ma tista' tiġi dderivata mid-dritt tal-Unjoni. Il-punt tat-tluq jista' jkun dejjem id-deċiżjoni tal-leġiżlatur nazzjonali rispettiv dwar dak li jqis bħala tassazzjoni normali. Fil-każ preżenti, din hija taxxa progressiva fuq l-introjtu għall-impriżi tal-bejgħ bl-imnut, li l-ammont taxxabbli tagħha huwa bbażat fuq id-dħul mill-bejgħ.

39. Il-leġiżlatur nazzjonali jista' għalhekk jiddetermina, qabel kollox, il-bażi tat-taxxa, l-ammont taxxabbli u r-rata tat-taxxa. Il-Polonja għamlet użu minn din is-setgħa hawnhekk billi ħolqot taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ għall-impriżi tal-bejgħ bl-imnut b'rata medja tat-taxxa progressiva minn 0 % sa ftit inqas minn 1.4 % (li tirriżulta mill-eżenzjoni mit-taxxa u minn żewġ livelli tariffarji). Bħala prinċipju, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jipprekludix dan.

18 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 69), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49).

19 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 70), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 50).

20 Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 50), u tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 97).

21 ĠU 2016, C 262, p. 1

2) Eċċezzjoni: stħarriġ tal-koerenza mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà

40. Lanqas mid-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà, li l-Kummissjoni ċċitat ripetutament, ma jirriżulta l-kuntrarju. Huwa minnu li f'din id-deċiżjoni l-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat is-sistema tat-taxxa fuq l-impriżi ta' Ġibiltà fid-dawl tal-istandards tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat u affermat l-eżistenza ta' għajnuna. Iżda hija ma ssostitwixxietx il-fehma tagħha tat-tassazzjoni normali ġenerali għal dik tal-Istat Membru.

41. F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja bl-ebda mod ma ddeċidiet li d-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat jimponi tassazzjoni speċifika. Hija stħarrġet "biss" il-liġi inkwistjoni fir-rigward tal-loġika interna tagħha. Skont il-proposta għal riforma tat-taxxa ta' dak iż-żmien, kellha tiġi introdotta tassazzjoni uniformi fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt għall-impriżi kollha stabbiliti f'Ġibiltà [22]. Madankollu, il-fatturi magħżula mil-leġiżlatur, bħall-għadd ta' impjegati, il-proprjetà u t-taxxa ta' reġistrazzjoni, evidentement ma kellhom xejn x'jaqsmu ma' tassazzjoni uniformi fuq l-introjtu għall-impriżi kollha. Ir-Renju Unit lanqas biss għamel tentattiv sabiex jispjega dawn il-fatturi [23].

42. F'dan ir-rigward, din is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tikkostitwixxi eċċezzjoni [24] għall-prinċipju, stabbilit hawn fuq, li l-Istati Membri huma awtonomi fid-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza, minħabba li l-Qorti tal-Ġustizzja tabilħaqq stħarrġet il-ħolqien ta' qafas ta' referenza għall-eżistenza ta' għajnuna. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ma eżerċitat xejn għajr tip ta' stħarriġ ta' abbuż fl-eżerċizzju tas-sovranità fiskali mill-Istat Membru. Għaldaqstant, hija stħarrġet biss jekk l-Istat Membru aġixxiex b'mod koerenti (u mhux abbużiv) fl-eżerċizzju tas-sovranità fiskali tiegħu.

43. Il-Qorti tal-Ġustizzja ġustament ċaħdet dan. Il-liġi fiskali ta' Ġibiltà serviet biss sabiex tevita d-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat permezz ta' tassazzjoni allegatament ġenerali fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt li kienet intiża sabiex tinkiseb tassazzjoni baxxa ħafna ta' ċerti impriżi bi skop ta' lukru (l-ħekk imsejħa impriżi off-shore). Il-Kummissjoni u l-Qorti tal-Ġustizzja ġustament interpretaw dan bħala għajnuna. Il-vantaġġ selettiv kien jikkonsisti fil-kontradizzjoni interna bejn ir-raġunijiet għal-liġi jew l-għan tal-liġi u l-mod kif il-liġi kienet strutturata. Minkejja tassazzjoni ġenerali fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt maħsuba għall-impriżi kollha stabbiliti f'Ġibiltà, impriżi individwali ġew intaxxati biss f'livelli baxxi ħafna [25].

44. F'din is-sentenza, għalhekk, kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni f'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ssostitwixxietx l-opinjoni tagħha ta' tassazzjoni normali ġenerali għal dik tal-Istat Membru. Hija lanqas ma ddeċidiet li d-dritt tal-Unjoni jippreskrivi struttura speċifika tar-rata tat-taxxa. Hija ddeċidiet biss b'mod korrett li tassazzjoni ġenerali fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt tal-impriżi kollha stabbiliti fil-pajjiż ma tistax tkun marbuta ma' fatturi mhux relatati man-natura tagħhom li ma għandhom xejn għajr l-għan li jiffavorixxu ċerti impriżi li essenzjalment joperaw mingħajr uffiċċji kbar u mingħajr ħafna impjegati, kif kien il-każ tal-ħekk imsejħa impriżi off-shore [26].

45. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja żammet lill-Istati Membri milli jabbużaw mil-leġiżlazzjoni fiskali ġenerali tagħhom sabiex xorta waħda jagħtu lil impriżi individwali vantaġġi fis-sens tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Dan l-abbuż tal-awtonomija fiskali rriżulta mit-tfassil manifestament inkoerenti tal-liġi fiskali għal Ġibiltà.

22 Ara s-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 12).

23 Ara s-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 149 u 150).

24 F'dan is-sens, ara s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 32).

25 Ara, espressament f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 99, 102 u 106).

26 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 106).

3) Koerenza tat-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut Pollakka

46. Ma hemm xejn iktar x'jiġi mistħarreġ fil-każ ta' liġijiet fiskali applikabbli b'mod ġenerali. Jekk id-dritt tal-Unjoni jirrispetta s-sovranità fiskali tal-Istati Membri u jekk id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jispeċifika l-ebda tfassil speċifiku tas-sistemi tat-taxxa nazzjonali, f'dak il-każ, liġi tat-taxxa ġeneralment applikabbli li toħloq biss il-qafas ta' referenza tikkostitwixxi għajnuna biss jekk hija manifestament imfassla b'mod inkoerenti [27].

47. Fil-każ ta' liġi tat-taxxa ġeneralment applikabbli, l-eżami tal-vantaġġ selettiv imbagħad jitnaqqas biss għal dan il-livell wieħed biss. Il-livelli li jifdal, u dejjem kontroversjali (kif jiġi ddeterminat il-qafas ta' referenza korrett, jekk hemmx eċċezzjonijiet jew jekk hijiex prevista eċċezzjoni għall-eċċezzjoni, jekk id-differenzazzjonijiet humiex iġġustifikati fid-dettall u min iġorr l-oneru tal-prova u għal liema raġuni) jistgħu mbagħad jitħallew barra.

48. Il-Qorti Ġenerali ġustament ċaħdet inkoerenza bħal din fit-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut Pollakka. Hija b'hekk iddeċidiet, fil-punti 67 *et seq*. tas-sentenza appellata, li r-regola normali hija l-liġi Pollakka fil-forma progressiva speċifika tagħha, li tirriżulta f'tassazzjoni ogħla għal impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla u tassazzjoni iktar baxxa għal impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx (punt 75). Dan jirriżulta mil-loġika ta' ridistribuzzjoni assoċjata ma' rata ta' taxxa progressiva (punt 83). Għalhekk, l-ebda vantaġġ selettiv ma jista' jinkiseb mill-istruttura progressiva waħedha (punt 93). Peress li l-Kummissjoni la ppreżentat u lanqas ma pprovat inkoerenza oħra (punti 94 *et seq*.), il-liġi inkwistjoni ma setgħetx titqies bħala għajnuna mill-Istat.

49. L-argumenti mressqa mill-Kummissjoni fl-appell ma jikkonvinċunix [28].

i) Taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ

50. Għaldaqstant, ma huwiex inkoerenti li tinħoloq taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ. Fl-aħħar mill-aħħar, l-argumenti tal-Kummissjoni huma kollha bbażati fuq il-fatt li t-tassazzjoni tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja għandha tkun ibbażata biss fuq il-profitt (jew l-effiċjenza, jiġifieri l-marġni tal-profitt). Skont il-Kummissjoni, dan biss ikun jirrifletti b'mod korrett il-kapaċità ta' ħlas taxxabbli. Anki fis-seduta, il-Kummissjoni ripetutament argumentat li hija biss taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt li hija adattata sabiex il-kapaċità ta' ħlas tiġi ntaxxati b'mod xieraq.

51. B'dawn l-argumenti, il-Kummissjoni tonqos milli tirrikonoxxi li anki l-profitt huwa biss kejl (fittizju) sabiex tiġi ntaxxata l-kapaċità ta' ħlas b'mod ugwali. Dan il-kejl jirrileva biss xi ħaġa sa ċertu punt dwar il-kapaċità ta' ħlas reali, kif muri mill-hekk imsejjaħ dibattitu BEPS [29]. Dan id-dibattitu globali huwa bbażat fuq il-fatt li impriżi bi profitti għoljin evidentement ma jħallsux it-taxxi korrispondenti minħabba li jistgħu jnaqqsu l-bażi tat-taxxa b'mod sinjifikattiv ("base erosion") jew jittrasferixxu l-profitti lejn pajjiżi bl-iktar taxxa baxxa ("profit shifting").

27 Ara fl-istess sens ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punti 151 *et seq*.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punti 170 *et seq*.), u ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punti 81 *et seq*.).

28 L-argumenti għadhom bejn wieħed u ieħor l-istess bħal fil-proċeduri Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) u Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Ara f'dan is-sens fir-rigward tal-OECD "Action Plan on Base Erosion and Profit shifting"– li jista' jiġi jinsab fuq https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf – p. 13: "Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it."

52. Taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt għandha, bħal fil-każ ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ, il-vantaġġi u l-iżvantaġġi tagħha. Dawn tal-aħħar, iżda, ma għandhomx jiġu bbilanċjati minn u ma għandhomx jaqgħu taħt ir-responsabbiltà ta' awtorità jew ta' qorti, iżda pjuttost minn leġiżlatur demokratikament leġittimizzat. Il-leġiżlatur fiskali (hawnhekk il-leġiżlatur Pollakk) jista' jiddeċiedi liema taxxa, fl-opinjoni tiegħu, hija l-aktar xierqa. Fi kwalunkwe każ, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jeħtieġx l-introduzzjoni tal-iktar taxxa xierqa mill-perspettiva tal-Kummissjoni.

53. Għalhekk, il-kalkoli u l-istatistika tal-Kummissjoni fid-dikjarazzjoni tal-aggravji huma wkoll irrilevanti peress li l-impriżi li jsir riferiment għalihom jaħdmu b'marġini ta' profitt. Jekk il-leġiżlatur Pollakk jieħu bħala bażi d-dħul mill-bejgħ sabiex jiġu evitati l-problemi tat-tassazzjoni fuq il-profitt, f'dak il-każ ma jistax jintuża marġni ta' profitt, li min-naħa tiegħu huwa bbażat fuq dan il-profitt li huwa influwenzat iktar faċilment, sabiex jintwera li t-taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ "ma hijiex xierqa".

54. Kuntrarjament għal dak li targumenta l-Kummissjoni, taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt lanqas ma hija bla dubju ta' xejn preferibbli (fi kliem il-Kummissjoni, "xierqa"). Għall-kuntrarju, it-taxxi fuq l-introjtu bbażati fuq il-bejgħ qegħdin jiżdiedu mad-dinja kollha, kif turi t-taxxa diġitali proposta mill-Kummissjoni [30]. Għat-tassazzjoni tal-impriżi, din hija marbuta mad-dħul mill-bejgħ annwali tagħhom. F'dan ir-rigward, ma hemmx differenza bejn it-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut Pollakka u t-taxxa diġitali ppjanata tal-Unjoni.

ii) Tariffa progressiva

55. Lanqas tariffa progressiva ma hija, bħala tali, inkoerenti. Tariffi progressivi huma pjuttost komuni fit-tassazzjoni fuq l-introjtu sabiex tinkiseb tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas finanzjarja. Dan japplika kemm għat-tassazzjoni fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt kif ukoll għat-tassazzjoni fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ. Hawnhekk ukoll, it-taxxa diġitali proposta mill-Kummissjoni turi li struttura tariffarja progressiva hija strument komuni taħt il-leġiżlazzjoni fiskali sabiex jiġu ntaxxati impriżi b'rendiment partikolarment għoli.

56. Sa fejn fis-sottomissjonijiet bil-miktub tagħha l-Kummissjoni tiċħad li t-taxxa diġitali proposta tal-Unjoni għandha tariffa progressiva, dan huwa korrett biss mal-ewwel daqqa ta' għajn. Skont l-Artikolu 8 tal-proposta, ir-rata tat-taxxa hija fil-fatt rata uniformi ta' 3 % u għalhekk hija proporzjonali. Madankollu, il-Kummissjoni tinjora l-fatt li kull eżenzjoni fiskali proporzjonali twassal għal rati medji tat-taxxa differenti u b'hekk għal kurva tariffarja progressiva [31]. L-istess japplika għal limitu ta' eżenzjoni. Il-kurva tariffarja tat-taxxa diġitali tal-Unjoni proposta bbażata fuq il-bejgħ mill-bejgħ tvarja (b'żewġ medji) minn 0 % sa 3 % fir-rati tat-taxxa tagħha, bir-rata medja tat-taxxa tiżdied minn 0 % għal 3 % hekk kif id-dħul mill-bejgħ jiżdied fil-mument li jinqabżu l-limiti. Għaldaqstant, din hija wkoll progressiva.

57. Barra minn hekk, l-argument tal-Kummissjoni li struttura tariffarja progressiva hija adattata biss għat-tassazzjoni ta' persuni fiżiċi, għaliex ma' dawn il-persuni biss, skont l-hekk imsejħa teorija ta' utilità marġinali, iż-żieda fil-benefiċċju individwali jonqos maż-żieda fid-dħul, huwa irrilevanti. Għalhekk tariffi progressivi jkunu japplikaw biss għat-tassazzjoni ta' persuni fiżiċi.

30 Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tal-21 ta' Marzu 2018 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali COM(2018) 148 final.

31 Ara f'dan ir-rigward, l-osservazzjonijiet tiegħi fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 1, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3), u Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punt 3, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4).

58. Il-Kummissjoni tinjora l-fatt li t-teorija ta' utilità marġinali hija teorija ekonomika u mhux regola legali. Fid-dawl tan-nuqqas ta' possibbiltà li jitkejjel il-"benefiċċju", sa issa ma kienx possibbli li jinkisbu dikjarazzjonijiet vinkolanti (legali) dwar ir-rata tat-taxxa korretta minn din it-teorija [32]. Bil-maqlub, fil-passat, tariffi proporzjonali kienu saħansitra kkunsidrati diskriminatorji [33].

59. Ir-raġuni għaliex it-tariffi progressivi, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, huma preferibbilment użati għat-tassazzjoni ta' persuni fiżiċi hija għalhekk iktar probabbli minħabba l-fatt li persuni ġuridiċi jistgħu jevadu l-effett progressiv kif jixtiequ permezz ta' diviżjonijiet parzjali jew strutturi ta' gruppi ikbar. Madankollu, din il-problema ma tagħmilx tassazzjoni progressiva fuq l-impriżi, li tkopri kemm persuni fiżiċi kif ukoll ġuridiċi, inkoerenti.

60. L-eżempji ta' tassazzjoni elenkati u meqjusa bħala inġusti mill-Kummissjoni ma juru l-ebda inkoerenza. Pereżempju, il-Kummissjoni hija tal-fehma li r-rata tat-taxxa progressiva Pollakka ma hijiex strument xieraq, minħabba li żieda ta' 10 darbiet fid-dħul mill-bejgħ tirriżulta fi ħlas ta' taxxa li hija 30 darba ogħla. Madankollu, dan l-eżempju juri biss il-konsegwenzi loġiċi ta' kurva ta' taxxa progressiva. Bit-taxxa diġitali tal-Unjoni proposta mill-Kummissjoni, bil-limiti ta' eżenzjoni tagħha, jistgħu jinkisbu riżultati [34] saħansitra iktar estremi.

61. Barra minn dan, il-kriterju tal-adegwatezza huwa fi kwalunkwe każ kriterju ħażin. Kif ġie rrilevat iktar 'il fuq (punt 52), huwa l-leġiżlatur nazzjonali li għandu jevalwa l-adegwatezza ta' taxxa nazzjonali. F'każ bħal dan, li fih jiġi ddeterminat biss il-qafas ta' referenza, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat jeskludi biss l-inkoerenzi. Madankollu, it-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut Pollakka timplimenta l-istruttura tat-taxxa progressiva b'mod koerenti.

b) Konklużjoni

62. Għaldaqstant, il-Qorti Ġenerali ġustament ċaħdet l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Minn dan isegwi li l-ewwel parti tal-ewwel aggravju hija infondata u għandha tiġi miċħuda.

c) Sussidjarjament: kriterji ta' eżami normali għal vantaġġ selettiv

63. Anki jekk fl-eżami ta' liġi fiskali ġenerali bħal dik preżenti, il-Qorti tal-Ġustizzja ma tillimitax ruħha għal stħarriġ tal-koerenza, ma hemm l-ebda evidenza ta' żball ta' liġi min-naħa tal-Qorti Ġenerali meta ċaħdet l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat.

64. Skont il-kriterji ta' eżami normali, huwa meħtieġ li, fl-ewwel lok, tiġi ddeterminata s-sistema fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat. Abbażi ta' din is-sistema fiskali komuni jew "normali", għandu jiġi ddeterminat, fit-tieni lok, jekk il-vantaġġ mogħti permezz tal-miżura fiskali inkwistjoni jikkostitwixxix eċċezzjoni mhux iġġustifikata u jekk għaldaqstant huwiex selettiv [35].

32 Ara, *inter alia*, u b'mod konċiż: Birk/Desens/Tappe (edituri), *Steuerrecht*, it-tnejn u għoxrin edizzjoni, 2019, punt 38.

33 B'hekk, fl-1958, il-Bundesverfassungsgericht (il-Qorti Federali Kostituzzjonali, il-Ġermanja), f'sentenza tal-24 ta' Ġunju 1958 (2 BvF 1/57 Az., BverfGE 8, 51, punti 68 u 69) iddikjarat hekk: "Hawnhekk il-ġustizzja titlob li, fl-interessi tal-ugwaljanza proporzjonali, ekonomikament, dawk b'kapaċità ta' ħlas finanzjarja iktar b'saħħitha jridu jħallsu perċentwali ogħla tad-dħul tagħhom bħala taxxa minn dawk b'kapaċità ta' ħlas finanzjarja dgħajfa."

34 Skont il-proposta tal-Kummissjoni, impriża bi dħul mill-bejgħ globali ta' iktar minn EUR 750 miljun, li ma taqbiżx il-limitu ta' EUR 50 miljun fl-Unjoni (dħul mill-bejgħ eżattament EUR 50 miljun), ma tħallas ebda taxxa. Impriża oħra bi dħul mill-bejgħ globali ta' iktar minn EUR 750 miljun, li taqbeż il-limitu ta' EUR 50 miljun fl-Unjoni b'EUR 50 miljun, tħallas EUR 3 miljuni f'taxxi. Id-dħul mill-bejgħ doppju fl-Unjoni (EUR 100 minflok EUR 50 miljun) iwassal għal piż ta' taxxa infinitament ogħla.

35 Ara, f'dan ir-rigward, *inter alia*, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

65. Dan tal-aħħar jeħtieġ li jkun hemm differenza fit-trattament bejn impriżi f'sitwazzjoni komparabbli li ma tistax tiġi ġġustifikata [36]. Miżura li tikkostitwixxi eċċezzjoni għall-applikazzjoni tas-sistema fiskali ġenerali tista' tkun iġġustifikata jekk l-Istat Membru kkonċernat jirnexxielu juri li din il-miżura tirriżulta direttament mill-prinċipji fundamentali jew prinċipali tas-sistema fiskali tiegħu [37]. Finalment, dan it-test ta' selettività huwa evalwazzjoni ta' diskriminazzjoni [38].

66. Il-Qorti Ġenerali ġustament ikkonstatat li l-Kummissjoni għażlet il-qafas ta' referenza ħażin. Il-qafas ta' referenza rilevanti jista' jkun biss din il-liġi nazzjonali u mhux liġi ipotetika jew fittizja. Kwalunkwe ħaġa oħra tippermetti lill-Kummissjoni tieħu post il-leġiżlatur nazzjonali rispettiv u tiddetermina s-sistema fiskali li tippreferi bħala l-qafas ta' referenza.

67. Sa fejn il-Kummissjoni tieħu bħala bażi d-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà, hija tonqos milli tirrikonoxxi d-dikjarazzjonijiet magħmula fiha, kif diġà ġie rrilevat fil-punti 40 *et seq*. Fl-imsemmija sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja bl-ebda mod ma ħolqot hija stess qafas ta' referenza fittizju.

68. Anki l-għażla tal-qafas ta' referenza ħażin mill-Kummissjoni, kif diġà ddeċidiet [39] il-Qorti tal-Ġustizzja, neċessarjament tivvizzja "l-analiżi kollha tal-kundizzjoni dwar is-selettività." Konsegwentement, id-deċiżjoni negattiva kkontestata għandha għalhekk tiġi annullata. L-ewwel parti tal-ewwel aggravju hija għalhekk infondata anki jekk jiġu applikati l-kriterji ta' eżami normali.

2. Fuq iż-żewġ partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju

69. Biż-żewġ partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju, il-Kummissjoni tikkontesta l-kunsiderazzjonijiet addizzjonali tal-Qorti Ġenerali u tallega li l-Qorti Ġenerali ċaħdet b'mod żbaljat l-eżistenza ta' għajnuna. Peress li l-kunsiderazzjonijiet addizzjonali tal-Qorti Ġenerali fil-punti 69 u 70 tas-sentenza appellata jeżaminaw biss jekk id-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà tirriżultax f'interpretazzjoni differenti, fatt li diġà ġie miċħud iktar 'il fuq (punti 40 *et seq*.), il-partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju ma għandhomx għalfejn jiġu indirizzati.

70. Madankollu, il-Qorti Ġenerali kompliet teżamina jekk kienx hemm xi għajnuna. Possibbilment, fil-punti 69 u 70 il-Qorti Ġenerali tassumi favur il-Kummissjoni li, fid-deċiżjonijiet ikkontestati, il-Kummissjoni assumiet ukoll il-qafas ta' referenza korrett (taxxa progressiva fuq l-impriżi bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ) u, fuq din il-bażi wkoll, affermat l-għajnuna. Altrimenti, eżami ulterjuri tal-komparabbiltà tal-fatti u tal-ġustifikazzjoni ta' differenza fit-trattament ma jagħmilx sens. Il-Qorti Ġenerali ċaħdet ukoll l-eżistenza ta' għajnuna f'dan ir-rigward. Il-Kummissjoni tindirizza dan tal-aħħar biż-żewġ partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju. Matul is-seduta, deher ċar li l-Kummissjoni akkużat lill-Qorti Ġenerali b'mod partikolari li ċaħdet kwalunkwe komparabbiltà bejn impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli u dawk bi dħul mill-bejgħ baxx.

36 Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58); ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 64 u 65); u tad-29 ta' April 2004, Il-Pajjiżi l-Baxxi vs Il-Kummissjoni (C-159/01, EU:C:2004:246, punti 42 u 43).

37 Sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata fiha).

38 Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 29).

39 Sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107).

a) Sussidjarjament: fuq it-tieni parti tal-ewwel aggravju – fuq it-tqabbil ta' impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla u dawk bi dħul mill-bejgħ iktar baxx

71. Għalhekk, u minħabba li fis-seduta ġie diskuss għal żmien twil bejn il-partijiet, hawnhekk qiegħed jiġi sussidjarjament eżaminat jekk, anki taħt din il-premessa (preżunzjoni tal-qafas ta' referenza korrett mill-Kummissjoni), il-Qorti Ġenerali ċaħditx b'mod korrett l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Il-Kummissjoni tara żball ta' liġi fil-fatt li l-Qorti Ġenerali ċaħdet komparabbiltà bejn impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx u dawk bi dħul mill-bejgħ ogħla billi ħadet bħala bażi objettiv legali ħażin (it-tieni parti tal-ewwel aggravju).

72. Anki din il-parti tal-ewwel aggravju hija infondata. Jekk it-taxxa progressiva fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ hija l-qafas ta' referenza attwali, f'dak il-każ l-implimentazzjoni konsistenti ta' dan il-qafas ta' referenza bl-ebda mod ma hija eċċezzjoni li trid tkun iġġustifikata b'xi mod jew ieħor, iżda r-regola.

73. Barra minn hekk, f'dan il-qafas ta' referenza ma tista' tidher l-ebda differenza fit-trattament mhux ġustifikabbli ta' impriżi f'sitwazzjoni komparabbli. F'dan il-qafas ta' referenza, impriżi tal-bejgħ bl-imnut ikbar u iżgħar ivarjaw minn xulxin speċifikament permezz tad-dħul mill-bejgħ tagħhom u l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja li tirriżulta minnu. Mill-perspettiva tal-Istat Membru, li fil-kawża inkwistjoni ma hijiex manifestament żbaljata (fuq il-koerenza, ara l-punti 46 *et seq*. iktar 'il fuq), dawn ma jinsabux f'sitwazzjoni legalment u fattwalment komparabbli.

74. Il-Kummissjoni, min-naħa l-oħra, evidentement temmen li l-għan ta' taxxa li tiġġenera dħul għall-baġit statali jimplika li kull persuna taxxabbli għandha tkun intaxxata bl-istess ammont (relattiv). Għalhekk, fir-rigward tal-kwistjoni tal-komparabbiltà, il-Qorti Ġenerali kellha tieħu bħala bażi biss l-għan li jinkiseb dħul mit-taxxa. B'rabta ma' dan il-għan, il-livell ta' bejgħ ma huwiex rilevanti, u din hija r-raġuni għaliex tassazzjoni iktar baxxa għal impriżi bi dħul mill-bejgħ baxx ma tistax tkun iġġustifikata.

75. Dan l-argument ma jistax jiġi aċċettat. Fil-kuntest tal-kontroll tal-għajnuna mill-Istat, l-għan ta' taxxa ma jistax ikun limitat għall-ġenerazzjoni ta' dħul. Pjuttost, huwa deċiżiv l-għan speċifiku ta' tassazzjoni tal-leġiżlatur tat-taxxa [40], li jirriżulta mit-tip ta' taxxa u l-istruttura tagħha permezz ta' interpretazzjoni. Fir-rigward ta' taxxa progressiva, tassazzjoni assoluta u relattivament ogħla tal-persuni taxxabbli b'kapaċità ta' ħlas ogħla hija għan inerenti. Din għalhekk, kif għamlet korrettament il-Qorti Ġenerali, għandha wkoll tiġi kkunsidrata meta tiġi eżaminata l-komparabbiltà.

76. Fil-punt 75 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ddikjarat li jista' jiġi preżunt li impriża bi dħul mill-bejgħ għoli għandha spejjeż relattivament iktar baxxi minn impriża bi dħul mill-bejgħ baxx minħabba diversi ekonomiji ta' skala u li għalhekk tista' tħallas taxxa ogħla. Dan ukoll ma huwiex legalment oġġezzjonabbli. Kif diġà rrilevat il-Qorti tal-Ġustizzja [41], l-ammont tad-dħul mill-bejgħ jista' ċertament ikun indikatur rilevanti tal-kapaċità ta' ħlas tat-taxxa.

40 Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet bl-istess mod fis-sentenzi tagħha tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punti 48 u 49 – l-għanijiet attribwiti lil sistema fiskali partikolari), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 55 – fir-rigward tal-għanijiet segwiti mil-leġiżlazzjoni), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 85), u tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 95 – fir-rigward tas-sistema fiskali inkwistjoni).

41 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 70), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 50).

77. Minn naħa, dan huwa sostnut mill-fatt li ma huwiex possibbli li jiġu ġġenerati profitti għolja mingħajr dħul mill-bejgħ għoli, u, min-naħa l-oħra, mill-fatt li normalment il-profitti minn dħul mill-bejgħ addizzjonali (profitt marġinali) jiżdiedu minħabba spejjeż unitarji fissi iktar baxxi. Għalhekk, ma jidhirx irraġonevoli li d-dħul mill-bejgħ jitqies bħala espressjoni tad-daqs jew tal-pożizzjoni fis-suq u tal-profitti potenzjali ta' impriża, *kif ukoll* bħala espressjoni tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tagħha, u li din l-impriża tiġi ntaxxata fuq il-bażi ta' dan il-kriterju [42].

78. Kif ġie rrilevat waqt is-seduta, il-Kummissjoni rriflettiet fit-tul dwar it-tassazzjoni korretta tal-kapaċità ta' ħlas. B'dan il-mod, l-iżvantaġġi ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ ġew identifikati b'mod korrett u possibbilment intwerew alternattivi iktar sensibbli. Dak li għadu miftuħ għall-interpretazzjoni, madankollu, huwa kif dawn il-kunsiderazzjonijiet b'rabta mill-qrib mal-leġiżlazzjoni fiskali jistgħu jintrabtu mad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Il-Kummissjoni lanqas ma wieġbet għal mistoqsija magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dan ir-rigward waqt is-seduta. Jista' jkun li kalkolu tal-profitt ibbażat fuq paragun tal-assi tan-negozju huwa iktar preċiż minn rabta mad-dħul mill-bejgħ nett. Kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni, madankollu, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jistaqsix dwar is-sistema fiskali iktar sensibbli jew iktar preċiża, iżda dwar il-preferenza selettiva mogħtija lil ċerti impriżi meta mqabbla ma' oħrajn fl-istess sitwazzjoni.

79. Minn dan isegwi li anki t-tieni parti tal-ewwel aggravju hija infondata.

b) Sussidjarjament: fuq it-tielet parti tal-ewwel aggravju – ġustifikazzjoni ta' differenzazzjoni

80. Bit-tielet parti tal-ewwel aggravju, il-Kummissjoni tallega li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi billi qieset ġustifikazzjonijiet esterni sabiex tiġġustifika differenza fit-trattament.

81. Din il-parti tal-appell hija bbażata fuq il-preżunzjoni żbaljata li hemm differenza fit-trattament ta' persuni taxxabbli komparabbli, għaliex f'dan il-każ biss tqum il-kwistjoni tal-ġustifikazzjoni. Peress li dan ma huwiex il-każ, kif ġie osservat iktar 'il fuq, din il-parti tal-appell ser tiġi eżaminata biss sussidjarjament fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja, għall-kuntrarju tal-aspettattivi, tikkonstata li s-sitwazzjoni ta' impriża tal-bejgħ bl-imnut b'pereżempju Euro/PLN 50 000 dħul mill-bejgħ nett kull xahar u hija komparabbli mas-sitwazzjoni ta' impriża tal-bejgħ bl-imnut b'pereżempju EUR/PLN 200 miljun kull xahar.

82. Ikun għalhekk neċessarju li jiġi eżaminat jekk il-Qorti Ġenerali kkunsidratx b'mod żbaljat id-differenza fit-trattament assoċjata mar-rata medja differenti ta' taxxa progressiva bħala ġġustifikata. Kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni, ġustifikazzjonijiet oħra minbarra dawk purament fiskali jistgħu jiġu kkunsidrati bħala ġustifikazzjoni ta' differenza fit-trattament. Barra minn hekk, raġunijiet mhux fiskali komprensibbli jistgħu jiġġustifikaw ukoll differenzazzjoni, kif ġie affermat fil-kawża ANGED, pereżempju, għal raġunijiet ambjentali u raġunijiet marbuta mal-ippjanar tat-territorju fil-kuntest ta' taxxi bbażati fuq is-superfiċi ddedikat għall-bejgħ bl-imnut [43].

83. Fil-każ preżenti, il-Qorti Ġenerali ma ħadet inkunsiderazzjoni l-ebda ġustifikazzjoni żbaljata. Fil-punti 75 u 76 tas-sentenza appellata l-Qorti Ġenerali qieset li r-rata medja tat-taxxa differenti kienet iġġustifikata fl-isfond tal-prinċipju tat-tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas u r-ridistribuzzjoni tal-piż tat-taxxa bejn persuni taxxabbli b'kapaċità ta' ħlas iktar b'saħħitha u persuni taxxabbli b'kapaċità ta' ħlas dgħajfa.

42 Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 101), fil-kawża Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punti 121 *et seq.*), u fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 61).

43 Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:280, punti 40 *et seq.*); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:280, punti 45 *et seq.*); u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52 *et seq.*).

84. Ma hemm l-ebda oġġezzjoni legali għal dan. Lanqas ma jista' jiġi kkonstatat li l-andament tat-tariffa progressiva tat-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut Pollakka ma huwiex dovut għal-liġi fiskali stess, iżda jippersegwi finalitajiet lil hinn minnha [44]. Id-daqs tad-dħul mill-bejgħ jindika (għallinqas b'mod mhux manifestament difettuż) ċerta kapaċità ta' ħlas finanzjarja. F'dan ir-rigward, kif turi l-Kummissjoni stess [45] fl-abbozz għal taxxa fuq is-servizzi diġitali, id-dħul mill-bejgħ jista' jitqies bħala indikatur (kemxejn vag) ta' saħħa ekonomika iktar b'saħħitha, u għaldaqstant ta' kapaċità ta' ħlas finanzjarja ikbar.

85. Barra minn hekk, l-idea bbażata fuq il-prinċipju tal-Istat soċjali, li l-Unjoni tirrikonoxxi fl-Artikolu 3(3) TUE, tiġġustifika rata ta' taxxa progressiva li, anki f'termini relattivi, tpoġġi piż ikbar fuq dawk b'kapaċità ta' ħlas finanzjarja iktar b'saħħitha milli fuq persuni taxxabbli li l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tagħhom ma hijiex daqshekk b'saħħitha. Dan japplika fi kwalunkwe każ għal taxxa li tinkludi wkoll persuni fiżiċi, kif inhu l-każ hawnhekk.

86. Sa fejn il-Kummissjoni takkuża lill-Qorti Ġenerali li, fil-punt 94 tas-sentenza appellata, b'mod żbaljat ma rrikonoxxietx l-oneru tal-prova, din l-akkuża hija wkoll irrilevanti. Din l-akkuża hija bbażata fuq il-fehma żbaljata li t-taxxi progressivi bbażati fuq id-dħul mill-bejgħ huma, *per se*, għajnuna ġustifikabbli.

3. Konklużjoni

87. L-ewwel aggravju tal-Kummissjoni għalhekk huwa infondat fl-intier tiegħu.

B. Fuq it-tieni aggravju: interpretazzjoni żbaljata tal-Artikolu 108(2) TFUE u tal-Artikolu 13 tar-Regolament 2015/1589

88. Bit-tieni aggravju, il-Kummissjoni ssostni li, meta annullat id-deċiżjoni ta' ftuħ u tal-ordni ta' sospensjoni, il-Qorti Ġenerali naqset milli tirrikonoxxi li l-kundizzjonijiet tal-Artikolu 108(2) TFUE u tal-Artikolu 13 tar-Regolament 2015/1589 kienu ssodisfatti. Għalhekk, id-deċiżjoni ta' ftuħ u l-ordni ta' sospensjoni jibqgħu legali u ma setgħux jiġu annullati sempliċement minħabba li d-deċiżjoni negattiva kienet ġiet annullata.

89. Mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, li l-Qorti Ġenerali ħadet inkunsiderazzjoni, jirriżulta li d-dubji dwar l-eżistenza ta' għajnuna huma biżżejjed għall-ftuħ ta' proċedura dwar għajnuna mill-Istat skont l-Artikolu 108(2) TFUE [46]. Konsegwentement, kontestazzjoni *iżolata* tad-deċiżjoni ta' ftuħ tista' tkun ta' suċċess biss jekk il-Kummissjoni għamlet żbalji manifesti ta' evalwazzjoni [47]. Dan japplika wkoll għall-ordni ta' sospensjoni temporanja skont l-Artikolu 13 tar-Regolament 2015/1589. Tali inġunzjoni hija bħala prinċipju possibbli irrispettivament minn jekk, finalment, il-miżura inkwistjoni tkunx effettivament tikkostitwixxi għajnuna [48].

44 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 70).

45 Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tal-21 ta' Marzu 2018 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali (COM(2018) 148 final).

46 Ara s-sentenzi tal-24 ta' Jannar 2013, 3F vs Il-Kummissjoni (C-646/11 P, mhux ippubblikata, EU:C:2013:36, punt 27); tal-21 ta' Lulju 2011, Alcoa Trasformazioni vs Il-Kummissjoni (C-194/09 P, EU:C:2011:497, punt 60); u tal-10 ta' Mejju 2005, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-400/99, EU:C:2005:275, punt 47).

47 Sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 78); tal-21 ta' Lulju 2011, Alcoa Trasformazioni vs Il-Kummissjoni (C-194/09 P, EU:C:2011:497, punt 61); u s-sentenza tal-Qorti Ġenerali tad-9 ta' Settembru 2014, Hansestadt Lübeck vs Il-Kummissjoni (T-461/12, EU:T:2014:758, punt 12).

48 Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Mengozzi fil-kawża Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:442, punt 27) u l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża L-Ungerija vs Il-Kummissjoni (C-456/18 P, EU:C:2020:8, punti 36 u 69).

90. Il-Kummissjoni għalhekk tistrieħ fuq kriterji ta' eżami inqas stretti fir-rigward tad-deċiżjoni ta' ftuħ, li l-Qorti tal-Ġustizzja żviluppat għall-każ ta' kontestazzjoni iżolata tad-deċiżjoni ta' ftuħ jew tal-ordni ta' sospensjoni [49].

91. Dawn il-kriterji ta' eżami speċjali (punt 89) huma maħsuba sabiex jippermettu lill-Kummissjoni twettaq il-proċedura dwar għajnuna mill-Istat rilevanti bbażata fuq suspett iġġustifikat ta' għajnuna u tiddetermina l-aspetti meħtieġa, anki jekk ikun għadu mhux ċert jekk l-għajnuna fil-fatt teżistix. Din hija l-bażi, it-tifsira u l-iskop tal-kriterji ta' eżami inqas stretti fil-mument tal-ftuħ tal-proċedura dwar għajnuna mill-Istat sakemm tittieħed id-deċiżjoni finali.

92. L-inċertezza meqjusa mill-kriterji ta' eżami speċjali tirrelata wisq probabbli, minn naħa, ma' inċertezza reali u mhux ma' inċertezza legali. L-inċertezza legali ma tantx tista' titneħħa bil-proċeduri ulterjuri tal-Kummissjoni dwar l-għajnuna mill-Istat. Dan jidher ċar hawn: jew tariffa progressiva ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ hija vantaġġ selettiv fiha nnifisha, jew ma hijiex. Din l-evalwazzjoni legali kienet l-istess fil-mument tad-deċiżjoni ta' ftuħ bħal fil-mument tad-deċiżjoni negattiva, billi sadanittant il-qafas legali ma nbidilx. Bħas-soltu wkoll, il-Kummissjoni għalhekk għandha r-riskju li l-evalwazzjoni legali tagħha tirriżulta, fil-kuntest tal-istħarriġ ġudizzjarju, li ma hijiex korretta.

93. Min-naħa l-oħra, ma hemm l-ebda raġuni għall-kriterji ta' eżami speċjali (inqas stretti) jekk id-deċiżjoni negattiva kkontestata tiġi mistħarrġa fl-istess ħin bħad-deċiżjoni ta' ftuħ u l-ordni ta' sospensjoni, bħal f'dan il-każ, u huwa stabbilit li qatt ma kien hemm għajnuna materjali. Ma għadx hemm bżonn ta' implimentazzjoni mingħajr waqfien ta' proċedura dwar l-għajnuna mill-Istat jekk din diġà ġiet konkluża u, fin-nuqqas ta' għajnuna, ma tistax terġa' tinfetaħ.

94. Għalhekk, il-kwistjoni ta' jekk l-iżball ta' evalwazzjoni min-naħa tal-Kummissjoni f'termini tal-kriterji ta' eżami speċjali kienx manifest wkoll, kif naħseb li kien [50] fid-dawl tal-osservazzjonijiet preċedenti (punti 26 *et seq*.), tista' ma tiġix ikkunsidrata hawnhekk.

95. Annullament awtomatiku tad-deċiżjoni ta' ftuħ jista' wkoll jiġi kkunsidrat hawnhekk fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ma tikkunsidrax li għajnuna evidentement ma teżistix fil-mument tad-deċiżjoni tal-ftuħ. Ir-regoli li jippermettu lill-Kummissjoni toħroġ deċiżjoni ta' ftuħ (Artikolu 108(2) TFUE) u li toħroġ ordni ta' sospensjoni (Artikolu 13 tar-Regolament 2015/1589) huma evidentement bbażati fuq il-preżunzjoni li *jista'* jkun hemm għajnuna [51]. Madankollu, jekk din l-aħħar possibbiltà hija *definittivament* eskluża minħabba d-dikjarazzjoni finali ta' annullament tad-deċiżjoni finali, f'dak il-każ ma jkunx għad hemm raġuni sabiex id-destin ta' dawn id-deċiżjonijiet ma jintrabatx mad-destin tad-dikjarazzjoni ta' annullament tad-deċiżjoni negattiva. Dan japplika fi kwalunkwe każ jekk id-deċiżjonijiet kollha jiġu kkontestati b'mod konġunt u jkunu bbażati fuq l-istess żball ta' liġi materjali, jiġifieri n-nuqqas ta' għajnuna.

49 Ara s-sitwazzjoni fis-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971) – deċiżjoni li tinfetaħ il-proċedura ta' investigazzjoni formali; similarment is-sitwazzjoni fis-sentenza tal-24 ta' Jannar 2013, 3F vs Il-Kummissjoni (C-646/11 P, mhux ippubblikata, EU:C:2013:36, punti 28 u 29), u tal-10 ta' Mejju 2005, L-Italja vs Il-Kummissjoni (C-400/99, EU:C:2005:275, punt 47 – ftuħ tal-proċedura).

50 Kif turi s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 50), il-fatt li deċiżjoni tal-qorti dwar il-kwistjoni ta' liġi speċifika kienet għadha ma tteħditx ma huwiex biżżejjed sabiex jeskludi żball manifest min-naħa tal-Kummissjoni.

51 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-21 ta' Novembru 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punt 35): "Fil-fatt, l-obbligu ta' notifika u l-projbizzjoni tal-implementazzjoni previsti fl-Artikolu 108(3) TFUE jikkonċernaw il-proġetti li jistgħu jiġu kklassifikati bħala għajnuna mill-Istat fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE."

96. Iż-żewġ deċiżjonijiet (id-deċiżjoni ta' ftuħ u l-ordni ta' sospensjoni) li jew huma ffinalizzati bin-natura definittiva tad-deċiżjoni negattiva[52] jew, bħal f'dan il-każ, bl-annullament tad-deċiżjoni negattiva, jikkondividu d-destin materjali tad-deċiżjoni li tikkonkludi l-proċedura rilevanti fil-każ ta' eżami konġunt, anki għal raġunijiet ta' ekonomija tal-proċess. Id-dikjarazzjoni ta' annullament tad-deċiżjoni ta' ftuħ ikkontestata u tal-ordni ta' sospensjoni li tinsab fiha hija biss annullament dikjaratorju, li jiffranka lill-qrati tal-Unjoni konstatazzjoni dwar l-eżekuzzjoni tad-deċiżjoni ta' ftuħ u l-konsegwenzi legali relatati.

97. Għaldaqstant, it-tieni aggravju u għalhekk l-appell tal-Kummissjoni fl-intier tiegħu huma infondati wkoll.

VI. Spejjeż

98. Skont l-Artikolu 184(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta appell ma jkunx fondat, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi dwar l-ispejjeż. Skont l-Artikolu 138(1) tal-istess regoli, applikabbli għall-proċedura ta' appell skont l-Artikolu 184(1) tagħhom, il-parti li titlef il-kawża għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Kummissjoni tilfet, hija għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż.

99. Skont l-Artikolu 184(1) moqri flimkien mal-Artikolu 140(1), l-Ungerija, bħala intervenjenti, għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha.

VII. Konklużjoni

100. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

1. L-appell tal-Kummissjoni għandu jiġi miċħud.

2. Il-Kummissjoni Ewropea għandha tbati l-ispejjeż tagħha kif ukoll dawk sostnuti mir-Repubblika tal-Polonja.

3. L-Ungerija għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha.

52 Dwar din is-sitwazzjoni partikolari, ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża L-Ungerija vs Il-Kummissjoni (C-456/18 P, EU:C:2020:8, punt 32).