



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DU TRIBUNAL (neuvième chambre élargie)

16 mai 2019*

« Aides d'État – Impôt polonais dans le secteur de la vente au détail – Impôt progressif sur le chiffre d'affaires – Décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen – Décision finale qualifiant la mesure d'aide d'État incompatible avec le marché intérieur – Notion d'aide d'État – Condition relative à la sélectivité »

Dans les affaires jointes T-836/16 et T-624/17,

République de Pologne, représentée par MM. B. Majczyna, M. Rzotkiewicz et M^{me} A. Kramarczyk-Szaładzińska, en qualité d'agents,

partie requérante,

soutenue par

Hongrie, représentée, dans l'affaire T-836/16, par MM. M. Fehér, G. Koós et M^{me} E. Tóth et, dans l'affaire T-624/17, par MM. Fehér et Koós, en qualité d'agents,

partie intervenante,

contre

Commission européenne, représentée par M^{me} K. Herrmann et M. P.-J. Loewenthal, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

ayant pour objet des demandes fondées sur l'article 263 TFUE et tendant à l'annulation, d'une part, de la décision C(2016) 5596 final de la Commission, du 19 septembre 2016, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Pologne – Impôt polonais dans le secteur de la vente au détail, ouvrant la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE à l'égard de cette mesure, et, d'autre part, de la décision (UE) 2018/160 de la Commission, du 30 juin 2017, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par la Pologne relative à l'impôt sur le commerce de détail (JO 2018, L 29, p. 38), clôturant la procédure et selon laquelle ladite mesure constitue une aide d'État incompatible avec le marché intérieur et a été mise à exécution de manière illégale,

LE TRIBUNAL (neuvième chambre élargie),

composé de MM. S. Gervasoni, président, L. Madise (rapporteur), R. da Silva Passos, M^{me} K. Kowalik-Bańczyk et M. C. Mac Eochaidh, juges,

* Langue de procédure : le polonais.

greffier : M. F. Oller, administrateur,

vu la phase écrite de la procédure et à la suite de l'audience du 26 septembre 2018,

rend le présent

Arrêt

Antécédents du litige

- 1 Au début de l'année 2016, le gouvernement polonais a envisagé un nouvel impôt dans le secteur de la vente au détail de marchandises. Si un certain nombre de modalités de cet impôt devaient être soumises à diverses consultations, le principe retenu était celui d'un impôt dont l'assiette serait le chiffre d'affaires et qui aurait un caractère progressif.
- 2 Informée de ce projet, la Commission européenne a envoyé aux autorités polonaises des demandes de renseignements et, en se référant à la position qu'elle avait prise en juillet 2015 au sujet d'une modification de la redevance d'inspection de la chaîne alimentaire appliquée en Hongrie, qui retenait également le principe d'une imposition progressive sur le chiffre d'affaires, elle a indiqué :

« Les taux de l'impôt progressif sur le chiffre d'affaires payé par les entreprises sont, de fait, liés à la taille de l'entreprise et non à sa rentabilité ou à sa solvabilité. Ils entraînent une discrimination entre entreprises et sont susceptibles de provoquer de graves perturbations du marché. En ce qu'ils instaurent une inégalité de traitement entre entreprises, ils ont été considérés comme sélectifs. Toutes les conditions visées à l'article 107, paragraphe 1, TFUE étant remplies, [ils engendrent des aides d'État au sens de cet article]. »
- 3 Le 6 juillet 2016, la Sejm Rzeczypospolitej Polskiej (Diète de la République de Pologne) a adopté la loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail, dont les caractéristiques essentielles ont été en définitive les suivantes. Le secteur concerné est celui de la vente au détail de marchandises au consommateur personne physique. Les redevables sont tous les détaillants quel que soit leur statut juridique. L'assiette est constituée par le chiffre d'affaires mensuel réalisé au-delà de 17 millions de zlotys polonais (PLN), soit environ 4 millions d'euros. Les taux d'imposition sont de 0,8 % pour la tranche de chiffre d'affaires mensuel comprise entre 17 et 170 millions de PLN et de 1,4 % pour la tranche de chiffre d'affaires mensuel réalisée au-delà. La loi en question est entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2016.
- 4 Après quelques échanges entre les autorités polonaises et la Commission, celle-ci a ouvert la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE à l'égard de la mesure en cause par décision du 19 septembre 2016, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (ci-après la « décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée »). Par cette décision, la Commission a non seulement mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, mais a aussi enjoint, sur le fondement de l'article 13, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 [TFUE] (JO 2015, L 248, p. 9), aux autorités polonaises de suspendre sans délai l'« application du taux progressif de l'impôt jusqu'à ce que la Commission ait adopté une décision sur sa compatibilité avec le marché intérieur ».
- 5 Tout au long de la procédure, les autorités polonaises, qui ont effectivement suspendu l'application de la mesure en cause, ont contesté sa qualification d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

- 6 Le gouvernement polonais a d'ailleurs, parallèlement à la poursuite des discussions avec la Commission, demandé au Tribunal l'annulation de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée (affaire T-836/16).
- 7 La Commission a clos la procédure par la décision (UE) 2018/160, du 30 juin 2017, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par la Pologne relative à l'impôt sur le commerce de détail (JO 2018, L 29, p. 38) (ci-après la « décision finale, seconde décision attaquée »). La Commission y a indiqué que la mesure en cause constituait une aide d'État incompatible avec le marché intérieur et qu'elle avait été mise à exécution de manière illégale. Les autorités polonaises devaient définitivement annuler tous les paiements suspendus en vertu de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée. La mesure en cause n'ayant concrètement pas été mise en œuvre, la Commission a estimé qu'il n'y avait pas lieu de procéder à la récupération d'éléments d'aide auprès de bénéficiaires.
- 8 Le gouvernement polonais a également demandé au Tribunal l'annulation de la décision finale, seconde décision attaquée (affaire T-624/17).
- 9 En substance, dans la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et dans la décision finale, seconde décision attaquée (ci-après, prises ensemble, les « décisions attaquées »), mais avec une argumentation complétée sur certains aspects dans la décision finale, seconde décision attaquée, la Commission a pour l'essentiel justifié la qualification d'aide d'État de la mesure en cause de la façon suivante, au regard de la définition figurant à l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 10 Tout d'abord, quant à l'imputabilité de la mesure en cause à l'État et à son financement par des ressources d'État, la Commission a estimé que certaines des entreprises concernées, à savoir celles réalisant un faible chiffre d'affaires, bénéficiaient, du fait de la loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail, d'un traitement fiscal avantageux par rapport à d'autres entreprises redevables de cet impôt et que la renonciation de l'État aux ressources fiscales qu'il aurait perçues si toutes les entreprises avaient été imposées au même taux effectif moyen entraînait un transfert de ressources d'État aux entreprises avantagées.
- 11 Quant à l'existence d'un avantage, la Commission a rappelé que des mesures qui allègent les charges normalement supportées par les entreprises apportent, tout comme les prestations positives, un avantage. En l'occurrence, les taux d'imposition moyens nuls ou moins élevés des entreprises réalisant un faible chiffre d'affaires par rapport aux taux d'imposition moyens plus élevés des entreprises réalisant un chiffre d'affaires plus important auraient apporté un avantage aux premières. Dans la décision finale, seconde décision attaquée, la Commission a ajouté que les structures de distribution organisées sur le principe de magasins franchisés étaient avantagées par rapport aux structures de distribution intégrées, car le chiffre d'affaires était divisé en autant de parts que de franchisés pour les premières alors qu'il était globalisé dans le cas des secondes.
- 12 Quant au fait que l'avantage identifié favorise certaines entreprises (critère de sélectivité), la Commission a exposé que, s'agissant d'un avantage fiscal, l'analyse devait s'effectuer en plusieurs étapes. D'abord, il aurait fallu identifier le système fiscal de référence, ensuite voir si la mesure en cause constituait une dérogation à ce système, en ce sens qu'elle introduisait des différenciations entre entreprises qui, au regard des objectifs intrinsèques du système, se trouvaient dans une situation factuelle et juridique comparable et, enfin, en cas de réponse positive, déterminer si cette dérogation était justifiée par la nature ou l'économie générale du système fiscal de référence. Une réponse négative à la deuxième étape ou, le cas échéant, une réponse positive à la troisième auraient permis d'écarter l'existence d'un avantage sélectif au profit de certaines entreprises, tandis qu'une réponse positive à la deuxième étape et une réponse négative à la troisième auraient permis au contraire de conclure à son existence.

- 13 En l'occurrence, la Commission a, d'abord, estimé que le système de référence était l'impôt sur le chiffre d'affaires dans le secteur du commerce de détail, y compris pour ce qui concerne les entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 17 millions de PLN, mais sans qu'en fasse partie la structure progressive de l'imposition (les taux de 0 % – correspondant à la tranche de chiffre d'affaires non imposable – de 0,8 % et de 1,4 % et les tranches de chiffre d'affaires associées).
- 14 Dans cette mesure, la Commission a, ensuite, estimé que la structure progressive de l'imposition, en ce qu'elle entraînait non seulement des taux marginaux d'imposition, mais aussi des taux moyens d'imposition, différents entre entreprises, constituait une dérogation au système de référence réputé s'appliquer avec un taux unique d'imposition. Dans la décision finale, seconde décision attaquée, la Commission a fourni un exemple concret de l'imposition de trois entreprises de vente au détail, la première réalisant un chiffre d'affaires mensuel de 10 millions de PLN, la seconde de 100 millions de PLN et la troisième de 750 millions de PLN. Le taux moyen d'imposition de la première ressort à zéro, celui de la deuxième à 0,664 % et celui de la troisième à 1,246 %.
- 15 La Commission a, enfin, estimé que la dérogation au système de référence constituée par la structure progressive de l'imposition n'était pas justifiée par la nature ou l'économie générale du système. Dans la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, la Commission a indiqué que des objectifs de politique sectorielle, comme de politique régionale, de politique environnementale ou de politique industrielle, ne pouvaient pas être pris en compte à cet égard. Les autorités polonaises ayant mis en avant un objectif de redistribution visé par la structure progressive de l'impôt, motivé par le fait que les entreprises réalisant un chiffre d'affaires important pouvaient bénéficier d'économies d'échelle, de meilleures conditions d'approvisionnement ou de stratégies fiscales inaccessibles aux entreprises plus modestes, la Commission a indiqué qu'un tel objectif de redistribution n'était pas cohérent avec un impôt sur le chiffre d'affaires qui ne frapperait les entreprises qu'en fonction de leur volume d'activité, mais non en fonction de leurs charges, de leur rentabilité, de leur capacité contributive ou des facilités dont, selon les autorités polonaises, seules les grandes entreprises pourraient bénéficier. Pour la Commission, un impôt progressif sur le chiffre d'affaires pourrait être justifié pour compenser ou dissuader la survenance de certains effets négatifs susceptibles d'être engendrés par l'activité visée (externalités négatives) d'autant plus importants que le chiffre d'affaires est important, mais une telle situation n'aurait nullement été démontrée en l'espèce.
- 16 Par ailleurs, la Commission a exposé que la mesure en cause faussait ou menaçait de fausser la concurrence et affectait les échanges entre États membres. À cet égard, elle a notamment relevé que le commerce de détail en Pologne était ouvert à la concurrence, qu'y participaient des entreprises originaires d'autres États membres et que les entreprises bénéficiaires des taux d'imposition les plus faibles bénéficiaient ainsi d'une aide au fonctionnement. Les autorités polonaises ayant indiqué que la structure progressive de l'imposition permettait le maintien du petit commerce face à la grande distribution, la Commission y a vu la preuve qu'elles cherchaient à influencer la structure de la concurrence sur le marché.

Procédure et conclusions des parties

- 17 La République de Pologne a présenté la requête en annulation de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, le 30 novembre 2016 (affaire T-836/16).
- 18 La Commission a déposé le mémoire en défense le 21 février 2017.
- 19 Le 17 mars 2017, la Hongrie a demandé à intervenir au soutien de la République de Pologne. Elle y a été autorisée par décision du président de la neuvième chambre du Tribunal du 27 avril 2017.
- 20 La République de Pologne, la Hongrie et la Commission ont déposé respectivement une réplique, un mémoire en intervention et une duplique le 11 mai, le 19 juin et le 2 août 2017.

- 21 La République de Pologne a présenté la requête en annulation de la décision finale, seconde décision attaquée, le 13 septembre 2017 (affaire T-624/17).
- 22 La République de Pologne et la Commission ont déposé chacune des observations sur le mémoire en intervention de la Hongrie dans l'affaire T-836/16 le 20 octobre 2017.
- 23 Par courrier du 21 novembre 2017, la République de Pologne a demandé de manière motivée la tenue d'une audience dans l'affaire T-836/16.
- 24 La Commission a déposé le mémoire en défense dans l'affaire T-624/17 le 29 novembre 2017.
- 25 Le 30 novembre 2017, la Commission a demandé la jonction des affaires T-836/16 et T-624/17 pour la phase orale de la procédure.
- 26 Le 15 décembre 2017, la Hongrie a demandé à intervenir au soutien de la République de Pologne dans l'affaire T-624/17. Elle y a été autorisée par décision du président de la neuvième chambre du Tribunal du 12 janvier 2018.
- 27 Le 20 février 2018, la Hongrie a déposé le mémoire en intervention dans l'affaire T-624/17. La République de Pologne ainsi que la Commission ont déposé leurs observations à son égard respectivement le 9 et le 19 avril 2018.
- 28 Par courrier du 15 mai 2018, la République de Pologne a demandé de manière motivée la tenue d'une audience dans l'affaire T-624/17.
- 29 Sur rapport du juge rapporteur, le Tribunal a décidé d'ouvrir la phase orale de la procédure dans les affaires T-836/16 et T-624/17. Le Tribunal a également décidé de poser une question aux parties en vue d'une réponse pendant cette phase.
- 30 Sur proposition de la neuvième chambre, le Tribunal a décidé, en application de l'article 28 du règlement de procédure du Tribunal, de renvoyer les affaires devant une formation de jugement élargie.
- 31 Par décision du Tribunal du 4 juillet 2018, les affaires T-836/16 et T-624/17 ont été jointes aux fins de la phase orale de la procédure, conformément à l'article 68, paragraphe 2, du règlement de procédure.
- 32 Les parties ont été entendues en leurs plaidoiries et en leurs réponses aux questions posées par le Tribunal lors de l'audience du 26 septembre 2018. À cette occasion, les parties entendues, le président de la neuvième chambre élargie du Tribunal a décidé que les affaires T-836/16 et T-624/17 seraient également jointes aux fins de la décision mettant fin à l'instance.
- 33 Dans l'affaire T-836/16, la République de Pologne conclut :
- à l'annulation de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée ;
 - à la condamnation de la Commission aux dépens.
- 34 Dans l'affaire T-624/17, la République de Pologne conclut :
- à l'annulation de la décision finale, seconde décision attaquée ;
 - à la condamnation de la Commission aux dépens.

35 Dans les affaires T-836/16 et T-624/17, la Commission conclut :

- au rejet des recours ;
- à la condamnation de la République de Pologne aux dépens.

36 Dans les affaires T-836/16 et T-624/17, la Hongrie conclut à ce qu'il soit fait droit aux recours.

37 Dans l'affaire T-836/16, la Hongrie demande en outre la condamnation de la Commission aux dépens exposés par le gouvernement hongrois.

En droit

38 Dans l'affaire T-836/16, le gouvernement polonais soulève quatre moyens à l'encontre de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée : d'abord celui tiré de l'existence d'une erreur de qualification juridique de la mesure en cause d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE ; ensuite ceux tirés d'une violation de l'article 13, paragraphe 1, du règlement n° 2015/1589 et du principe de proportionnalité en raison de l'injonction de suspendre sans délai l'« application du taux progressif de l'impôt jusqu'à ce que la Commission ait adopté une décision sur sa compatibilité avec le marché intérieur » ; enfin celui tiré d'une motivation erronée et insuffisante.

39 Dans l'affaire T-624/17, le gouvernement polonais soulève deux moyens à l'encontre de la décision finale, seconde décision attaquée : d'une part, celui tiré de l'existence d'une erreur de qualification juridique de la mesure en cause d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE ; d'autre part, celui tiré d'une motivation erronée et insuffisante.

40 En l'occurrence, le Tribunal estime opportun d'examiner en premier lieu les moyens tirés de l'existence, dans les décisions attaquées, d'une erreur de qualification juridique de la mesure en cause d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

41 Le gouvernement polonais soutient que la Commission a estimé à tort que l'impôt dans le secteur du commerce de détail constituait une mesure sélective à l'avantage de certaines entreprises en raison du caractère progressif de ses taux appliqués à l'assiette du chiffre d'affaires. Il s'agirait au contraire d'une mesure générale, non sélective, ou qui pourrait éventuellement être considérée comme sélective à première vue, mais qui, étant justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal en question, ne serait en définitive pas sélective.

42 Selon ce qu'expose le gouvernement polonais dans une première série d'arguments, l'impôt dans le secteur du commerce de détail ne saurait être considéré comme ayant a priori un caractère sélectif, car sa structure, qui serait la cause de sa sélectivité selon la Commission, ne dérogerait pas au système de référence dans lequel s'inscrit cet impôt, puisqu'elle serait une composante de ce système. Le gouvernement polonais fait plus précisément valoir ce qui suit.

43 Le caractère progressif des taux de l'impôt dans le secteur du commerce de détail, que la Commission considère comme la manifestation d'un avantage sélectif au profit de certaines entreprises, ferait au contraire partie intégrante du système de référence, constitué par ledit impôt avec ses caractéristiques en matière d'assiette, d'assujettis, de fait générateur et de structure des taux d'imposition. Le caractère progressif des taux ne saurait donc être regardé comme engendrant une dérogation au système de référence. La Commission aurait limité de manière erronée le système de référence à l'impôt en cause sans sa structure de taux, ce qui conduirait à la situation étrange que le système fiscal de référence qu'elle a identifié ne comporterait pas de taux d'imposition « normal » par rapport auquel pourrait être appréciée l'existence d'un avantage sélectif, ainsi qu'il ressortirait des considérants 26 et 51 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, ainsi que des considérants 47 et 49 de la

décision finale, seconde décision attaquée. La Commission se contenterait d'estimer qu'il ne devrait y avoir qu'un seul taux d'imposition, qui pourrait le cas échéant être fixé par les autorités polonaises au taux marginal maximal de 1,4 % ou au taux moyen effectif le plus élevé constaté pour les assujettis.

- 44 Or, les taux d'imposition, y compris dans le cas d'un barème progressif, feraient nécessairement partie de tout impôt, ainsi que l'aurait d'ailleurs indiqué la Commission au point 134 de sa communication relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, [TFUE] (JO 2016, C 262, p. 1, ci-après la « communication relative à la notion d'aide d'État »). En voulant imposer un taux d'imposition unique pour un impôt, la Commission empiéterait de plus sur les compétences fiscales des États membres.
- 45 Le gouvernement polonais souligne que, en l'occurrence, le barème progressif en cause est lisible et clair et que les taux d'imposition sont fixés à des niveaux relativement bas et de façon linéaire, le taux supérieur de 1,4 % n'étant que 1,75 fois supérieur au premier taux de 0,8 %. Il n'y aurait pas d'effet de seuil dans la mesure où, quel que soit le chiffre d'affaires des entreprises concernées, toutes se verraient appliquer une exonération d'impôt pour le chiffre d'affaires mensuel jusqu'à 17 millions de PLN, un taux de 0,8 % pour la part de chiffre d'affaires mensuel comprise entre 17 et 170 millions de PLN et un taux de 1,4 % pour la part de chiffre d'affaires mensuel supérieure à 170 millions de PLN. Le système ne serait ni discriminatoire ni discrétionnaire ; il ne comporterait pas d'aspect dérogatoire. Le gouvernement polonais soutient aussi que la structure de l'impôt dans le secteur du commerce de détail ne saurait être assimilée à l'exonération complète dont bénéficiaient les sociétés « offshore » à Gibraltar, examinée dans l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qui était contraire à l'objectif des impôts concernés de soumettre l'ensemble des entreprises à un système général d'imposition, mais que cette structure s'apparente aux mécanismes de plafonnement de ces impôts, pour toutes les entreprises, à 15 % du bénéfice, qui ont été jugés dans le même arrêt comme n'entraînant pas d'avantages sélectifs.
- 46 Le gouvernement polonais ajoute que l'impôt dans le secteur du commerce de détail tel qu'il a été conçu répond au double objectif de procurer à l'État des recettes fiscales tout en répartissant équitablement la charge fiscale entre les assujettis selon leur capacité contributive, dans une logique redistributive, aspect qui viserait lui-même à assurer la rentrée des recettes fiscales. Contrairement à ce que soutiendrait la Commission au considérant 29 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et au considérant 49 de la décision finale, seconde décision attaquée, l'objectif de cet impôt ne se limiterait pas à obtenir des rentrées fiscales ou même à « taxer le chiffre d'affaires de toutes les entreprises du secteur du commerce de détail ». Cela confirmerait que les taux d'imposition et les seuils d'imposition associés font partie du système de référence. En outre, si les choix d'organisation des chaînes de distribution pouvaient effectivement influencer sur le niveau de l'impôt que celles-ci auraient dû payer, chacune était libre d'adopter le mode d'organisation le plus favorable à cet égard, notamment en recourant à la franchise. En particulier, le groupe Carrefour, comme d'autres grands distributeurs d'origine étrangère, y aurait largement recours, tandis que certains gros contribuables à l'organisation intégrée seraient des sociétés à capitaux polonais.
- 47 À ces arguments, la Commission répond d'abord par des observations liminaires. Elle rappelle qu'elle a considéré que toutes les entreprises de vente au détail se trouvaient dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif de l'impôt en cause et que la structure progressive de ses taux entraînait une discrimination entre ces entreprises selon leur taille, qui n'était justifiée ni par la logique ni par la nature dudit impôt, les entreprises réalisant un faible chiffre d'affaires bénéficiant d'un taux moyen effectif nul ou plus bas que des entreprises réalisant un chiffre d'affaires plus important. Ainsi presque tous les petits et moyens détaillants indépendants auraient été en pratique exonérés ou imposés sur l'ensemble de leur chiffre d'affaires à un taux moyen effectif inférieur à 0,8 %, alors que les détaillants de grande taille, par exemple les chaînes intégrées d'hypermarchés, auraient été soumis à un taux moyen effectif plus proche du taux maximal de 1,4 %, qui entamerait une part importante de leurs bénéfices. Les entreprises de vente au détail à capitaux polonais feraient

généralement partie des bénéficiaires du système tandis que celles à capitaux étrangers seraient au contraire imposées à un taux moyen plus élevé. La Commission souligne à cet égard que, selon diverses informations publiques, pour près de 200 000 magasins ou entreprises de vente au détail, seulement une centaine auraient été redevables de l'impôt en septembre 2016, le produit attendu de celui-ci étant de 114 millions de PLN, dont près de 80 millions auraient été dus par les dix plus grandes entreprises. Seulement douze entreprises auraient atteint la tranche d'imposition à 1,4 %. Diverses déclarations politiques en Pologne auraient d'ailleurs clairement indiqué que l'impôt visait à rééquilibrer les conditions de concurrence entre le petit commerce et les chaînes de distribution internationales. En outre, une chaîne de distribution organisée sur le mode de la franchise se verrait peu, ou pas du tout, imposée, tandis qu'une chaîne de distribution intégrée générant le même chiffre d'affaires se verrait beaucoup plus imposée. La Commission fournit à cet égard l'exemple du groupe Carrefour, qui serait organisé en partie sur un mode intégré et qui serait imposé pour cette partie à un taux moyen de 1,2 %, tandis que la chaîne polonaise de détaillants Lewiatan, opérant sur le mode de la franchise et elle-même divisée en seize sociétés, réalisant un chiffre d'affaires global supérieur à Carrefour, serait imposée à un taux moyen quasi nul. À cet égard, même si des chaînes d'origine étrangère, comme le groupe Carrefour, ont aussi recours à la franchise, les franchisés seraient précisément des entreprises de proximité polonaises, favorisées par le dispositif fiscal en cause. La Commission a cependant souligné à l'audience que les décisions attaquées n'étaient pas fondées, s'agissant de la démonstration de la sélectivité des avantages induits par le caractère progressif de la structure des taux de l'impôt dans le secteur du commerce de détail, sur l'identification d'une discrimination selon l'origine nationale des assujettis.

- 48 La Commission ajoute, en se référant à l'arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qu'il ne suffit pas, pour savoir si une mesure fiscale est sélective au profit de certaines entreprises, d'examiner s'il y a une dérogation aux règles du système de référence telles que définies par l'État membre concerné, mais qu'il faut aussi vérifier si les limites ou la structure du système de référence ont été définies de manière cohérente ou au contraire de manière clairement arbitraire ou partielle de façon à favoriser ces entreprises, ce qui serait le cas en l'espèce. La Commission expose que, dans cet arrêt, la Cour a jugé que l'avantage sélectif dont bénéficiaient certaines sociétés résultait de la conception même de l'impôt concerné. L'arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981), confirmerait cette approche.
- 49 La Commission soutient aussi, dans la mesure où le gouvernement polonais justifie le dispositif fiscal en cause par la nécessité de tenir compte de la capacité contributive des entreprises, qu'une assiette correspondant au chiffre d'affaires n'est pas pertinente à cet égard, puisqu'un chiffre d'affaires important pourrait être associé à une situation déficitaire et inversement. Le fait qu'une entreprise soit de grande taille ne signifierait pas qu'elle a une capacité contributive importante. Le souci de lutter contre l'optimisation et l'évasion fiscales, également invoqué par le gouvernement polonais, ne serait pas non plus pertinent, car le risque d'évasion de l'assiette ne se matérialiserait que dans le cadre d'impôts sur les bénéfices.
- 50 La Commission précise que son analyse ne remet pas en cause l'autonomie fiscale des États membres. La République de Pologne resterait souveraine en la matière, sous réserve de respecter les règles du traité FUE relatives aux aides d'État.
- 51 S'agissant plus particulièrement de la discussion sur la détermination du système de référence, la Commission expose que, pour établir la sélectivité d'une mesure fiscale avantageuse, il faut identifier ce système, composé d'un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent de manière générale sur la base de critères applicables à toutes les entreprises relevant de son champ d'application tel que défini par son objectif, puis démontrer que la mesure en cause déroge à ce système dans la mesure où elle introduit des différenciations entre les entreprises se trouvant, au regard dudit objectif, dans une situation factuelle et juridique comparable. En l'occurrence, l'objet de l'impôt en cause étant le chiffre d'affaires des ventes au détail et les assujettis étant les détaillants, à la lumière de l'objectif de cet

impôt, tous les détaillants, quelle que soit leur taille, se trouveraient dans une situation juridique et factuelle comparable. Le système de référence serait ainsi l'imposition du chiffre d'affaires généré par les ventes au détail.

- 52 Toutefois, comme dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), le système de référence, tel que présenté par le gouvernement polonais, serait lui-même délibérément conçu pour être sélectif, sans que cela puisse être justifié par l'objectif de l'impôt qui serait de générer des recettes pour l'État. La Commission n'aurait pas négligé que les mêmes taux et les mêmes tranches s'appliquent à toutes les entreprises de vente au détail, mais, en dépit de cela, les détaillants locaux seraient avantagés par un taux moyen effectif nul ou beaucoup plus faible que les détaillants ayant un gros chiffre d'affaires. La Commission avance à cet égard l'illustration chiffrée figurant dans la décision finale, seconde décision attaquée, dont il est fait état au point 14 ci-dessus. La logique de détermination des tranches ne pourrait être, à défaut de justification valable des autorités polonaises, que de favoriser les petits détaillants et de faire payer les plus grosses entreprises du secteur.
- 53 L'argument du gouvernement polonais selon lequel le caractère progressif de l'impôt dans le secteur du commerce de détail serait justifié par le double objectif de procurer à l'État des recettes fiscales, tout en répartissant équitablement la charge fiscale entre les assujettis selon leur capacité contributive, ne relèverait pas de l'étape visant à déterminer le système fiscal de référence, mais le cas échéant d'une justification à apporter après l'identification d'une dérogation à ce système. En tout état de cause l'objectif intrinsèque de l'impôt à prendre en compte ne serait pas de générer des recettes fiscales, ce qui serait l'objectif de n'importe quel impôt, mais de taxer le chiffre d'affaires du commerce de détail, de la même manière que l'objectif d'un impôt sur les bénéfiques est de taxer les bénéfiques. Comme cela a été relaté au point 49 ci-dessus, l'objectif ne pourrait pas non plus être de tenir compte de la capacité contributive des différentes entreprises pratiquant la vente au détail.
- 54 Ainsi, le système de référence aurait à bon droit été déterminé dans les décisions attaquées comme étant l'imposition du chiffre d'affaires généré par les ventes au détail, sans barème progressif, aucun taux linéaire particulier n'ayant cependant été retenu, contrairement à ce qu'affirme le gouvernement hongrois.
- 55 Il convient d'examiner les arguments résumés ci-dessus.
- 56 L'article 107, paragraphe 1, TFUE dispose que, sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.
- 57 Il ressort d'une jurisprudence constante que les aides visées à l'article 107, paragraphe 1, TFUE, ne se limitent pas aux subventions, étant donné qu'elles comprennent non seulement des prestations positives, telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions d'État qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques (voir, en ce sens, arrêts du 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité*, 30/59, EU:C:1961:2, page 39, du 2 juillet 1974, *Italie/Commission*, 173/73, EU:C:1974:71, point 33, du 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, point 13 et du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 71).
- 58 En matière fiscale, il en découle qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres

contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (voir, en ce sens, arrêts du 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, point 14, du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 72, et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 56).

- 59 La démonstration de l'existence d'un traitement fiscal avantageux réservé à certaines entreprises, autrement dit la caractérisation de la sélectivité de la mesure en cause, impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, cette mesure est de nature à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable (voir, en ce sens et par analogie, arrêts du 2 juillet 1974, *Italie/Commission*, 173/73, EU:C:1974:71, point 33 ; voir également arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 75 et jurisprudence citée).
- 60 Plus précisément, selon la méthode d'analyse consacrée dans la jurisprudence, la qualification d'une mesure fiscale avantageuse de « sélective » demande, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou « normal » applicable [voir, en ce sens, arrêts du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 57, et du 28 juin 2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Commission*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, point 88 et jurisprudence citée].
- 61 C'est par rapport à ce régime fiscal qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier, et le cas échéant d'établir, l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système « normal » en introduisant des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au régime fiscal commun ou « normal » applicable, dans une situation factuelle et juridique comparable (voir, en ce sens, arrêts du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.*, C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 49, et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 57). En revanche, s'il apparaît que l'avantage fiscal (autrement dit la différenciation) se justifie par la nature et l'économie du système dans lequel il s'inscrit, il ne saurait constituer un avantage sélectif (voir, en ce sens, arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, point 42 ; du 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, points 51 et 52 ; du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, point 52 ; du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 83, et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 58 et 60).
- 62 Il ressort de la jurisprudence que, lorsqu'est mentionnée la nature du système « normal », c'est l'objectif assigné à celui-ci qui est visé, tandis que, lorsqu'est mentionnée l'économie du système « normal », ce sont ses règles d'imposition qui sont visées (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, point 81, et du 7 mars 2012, *British Aggregates/Commission*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, point 84). Il y a lieu de souligner que la notion d'objectif ou de nature du système fiscal « normal » mentionnée ci-dessus se réfère aux principes fondateurs ou directeurs de ce système fiscal et ne se réfère ni aux politiques qui peuvent, le cas échéant, être financées au moyen des ressources qu'il procure (comme en l'espèce le financement de mesures de politique familiale), ni aux finalités qui pourraient être recherchées en instaurant des dérogations à ce système fiscal.
- 63 En l'occurrence, il y a d'abord lieu d'examiner la question de la détermination du régime fiscal « normal » par rapport auquel l'existence, ou non, d'un avantage sélectif doit en principe être recherchée.

- 64 Il convient de souligner, dans la mesure où la Commission se réfère particulièrement dans les décisions attaquées à l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), que les trois impôts objet des affaires ayant donné lieu à cet arrêt constituaient ensemble le régime général d'imposition de toutes les sociétés établies à Gibraltar, alors que, en l'espèce, la mesure qualifiée d'aide d'État par la Commission s'inscrit dans le cadre d'un impôt sectoriel spécifique concernant le commerce de vente au détail de marchandises aux particuliers. Le régime fiscal « normal » ne saurait donc en toute hypothèse dépasser ce secteur (voir, en ce sens et par analogie, arrêt du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 54 à 63).
- 65 Or, c'est à juste titre que le gouvernement polonais soutient que les taux d'imposition ne sauraient être exclus du contenu d'un régime fiscal, ainsi que l'a fait la Commission (voir considérants 22 et 29 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et considérants 46 et 49 de la décision finale, seconde décision attaquée). Que l'imposition soit à taux unique ou progressive, le niveau de prélèvement fait partie, comme l'assiette, comme le fait générateur et comme le champ des assujettis, des caractéristiques fondamentales du régime juridique d'un prélèvement fiscal. Comme le souligne le gouvernement polonais, la Commission indique elle-même, dans le point 134 de la communication relative à la notion d'aide d'État, que, « [d]ans le cas d'impôts ou de taxes, le régime de référence se fonde sur des éléments tels que la base d'imposition, les assujettis, le fait générateur et les taux d'imposition ou de taxation ». En l'absence du niveau de prélèvement permettant de déterminer quelle est l'économie du régime « normal », il est d'ailleurs impossible d'examiner s'il existe une dérogation avantageuse au profit de certaines entreprises (voir, en ce sens, arrêts du 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03, EU:C:2006:511, point 56, et du 7 mars 2012, British Aggregates/Commission, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, point 52). C'est pourquoi, le cas échéant, si, dans le cadre du même impôt, certaines entreprises se voient appliquer des taux d'imposition différents des autres, y compris des exonérations différentes des autres, il y a lieu de déterminer quelle est la situation « normale » en la matière, qui fait partie du régime « normal », sans l'identification de laquelle la méthode rappelée aux points 60 et 61 ci-dessus ne peut pas s'appliquer.
- 66 Il ressort au demeurant des décisions attaquées et de l'argumentation en défense de la Commission que celle-ci a cherché à identifier un régime « normal » comportant une structure d'imposition auquel se référer. Il ressort notamment des considérants 26 et 32 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et des considérants 47, 49 et 54 de la décision finale, seconde décision attaquée, que, pour la Commission, ce régime devrait être un régime dans lequel le chiffre d'affaires des détaillants est imposé à un taux unique au premier PLN (linéaire). La Commission montre d'ailleurs avoir regretté que les autorités polonaises ne lui aient pas indiqué une valeur pour ce taux unique (considérant 26 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et considérant 47 de la décision finale, seconde décision attaquée) et a même suggéré que soit retenu le taux maximal de 1,4 % ou le taux moyen effectif le plus élevé constaté pour les assujettis (considérant 51 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée). Force est toutefois de constater que le régime « normal » à taux unique auquel s'est, dans certains passages des décisions attaquées, référé la Commission est un régime hypothétique qui ne pouvait être retenu. En effet, l'analyse du caractère sélectif, ou non, d'un avantage fiscal, qui intervient à la seconde étape de la méthode rappelée aux points 60 et 61 ci-dessus, doit être effectuée au regard des caractéristiques réelles du régime fiscal « normal » dans lequel il s'insère, identifiées lors de la première étape de cette méthode, et non au regard d'hypothèses que n'a pas retenues l'autorité compétente.
- 67 Par conséquent, la Commission a identifié, dans les décisions attaquées, un régime « normal » soit incomplet, sans taux d'imposition, soit hypothétique, avec un taux d'imposition unique, ce qui constitue une erreur de droit.
- 68 Eu égard au caractère sectoriel de l'impôt en cause et à l'absence d'échelles de taux différenciées pour certaines entreprises, le seul régime « normal » qui pouvait en l'espèce être retenu était, comme le soutient le gouvernement polonais, l'impôt dans le secteur du commerce de détail en lui-même, avec

sa structure comprenant son échelle de taux progressive et ses tranches, y compris toutefois, contrairement à ce que fait valoir ce gouvernement, l'abattement à la base prévu pour la tranche de chiffre d'affaires allant de 0 à 17 millions de PLN, puisque cet abattement fait partie de facto de la structure d'imposition et que, bien qu'exonérée de l'impôt, l'activité correspondante relève de son champ d'application sectoriel.

- 69 Cependant, même si la Commission a commis une erreur sur l'identification du régime fiscal « normal » pertinent, il y a lieu de vérifier si la conclusion à laquelle elle est arrivée n'est pas justifiée par d'autres motifs figurant dans les décisions attaquées qui permettraient d'identifier l'existence d'un avantage sélectif au profit de certaines entreprises.
- 70 En effet, la Commission ne s'est pas limitée à considérer que la structure progressive de l'impôt en cause dérogeait à un régime « normal », en l'occurrence identifié de manière incomplète ou hypothétique, mais elle a également motivé, en substance, l'existence d'un avantage sélectif au profit des entreprises ayant un chiffre d'affaires peu élevé en s'appuyant sur l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732), qui concernait un régime fiscal en lui-même discriminatoire au regard de l'objectif qu'il était censé poursuivre, autrement dit au regard de sa nature. En l'occurrence, la Commission a considéré que la structure de l'impôt dans le secteur du commerce de détail, avec ses taux progressifs et ses tranches, était contraire à l'objectif poursuivi par cet impôt et avait à cet égard des effets discriminatoires entre les entreprises de ce secteur. Il convient donc de vérifier si cette appréciation est fondée.
- 71 Ainsi, au considérant 23 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et au considérant 46 de la décision finale, seconde décision attaquée, la Commission a indiqué qu'« [i]l conv[enait] également d'évaluer si l'État membre a[vait] conçu les limites du système de référence de manière cohérente ou, au contraire, d'une manière clairement arbitraire et partielle de façon à favoriser certaines entreprises ». Au considérant 47 de la décision finale, seconde décision attaquée, elle a relevé que « le taux d'imposition effectif moyen appliqué aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires plus faible [était] moins élevé que celui appliqué aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires plus important [...] alors que les deux types d'entreprises exerc[ai]ent la même activité ». Aux considérants 28 et 29 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, elle a indiqué que « l'objectif déclaré de l'impôt [était] de recueillir des revenus pour le budget général », que, « [à] la lumière de cet objectif, la Commission consid[érait] que tous les détaillants [étaient] dans une situation factuelle et juridique comparable quel que soit [...] leur chiffre d'affaires », qu'« [i]l appara[issait] dès lors que la Pologne a[vait] délibérément conçu l'impôt de façon à favoriser de manière arbitraire certaines entreprises » et que « [l]e système [était] intentionnellement sélectif d'une manière non justifiée par l'objectif de l'impôt ». Le considérant 49 de la décision finale, seconde décision attaquée, comporte des appréciations similaires avec néanmoins, comme au considérant 44 de la même décision, cette fois l'indication selon laquelle l'objectif de l'impôt serait d'« imposer le chiffre d'affaires de toutes les entreprises du secteur du commerce de détail ».
- 72 Cependant, en premier lieu, l'objectif identifié dans la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, aux considérants 28 et 29, à savoir alimenter le budget général, est, comme la Commission l'a elle-même indiqué dans ses mémoires en défense, commun à tous les impôts non affectés qui constituent l'essentiel des régimes fiscaux et il est à lui seul insuffisant pour déterminer la nature des différents impôts, par exemple selon le type d'assujettis qu'ils visent, selon qu'ils sont généraux ou sectoriels, ou selon l'éventuel objectif particulier qu'ils visent, par exemple pour ce qui concerne les taxes visant à diminuer certaines atteintes à l'environnement (écotaxes). Au demeurant, la structure progressive des taux d'un impôt ne saurait en tant que telle être contraire à l'objectif de collecter des recettes budgétaires.

- 73 En second lieu, l'objectif identifié dans la décision finale, seconde décision attaquée, aux considérants 44 et 49, à savoir imposer le chiffre d'affaires de toutes les entreprises du secteur concerné, ne pouvait pas non plus être retenu. Aucun élément du dossier ne permet de retenir que le législateur polonais avait cette intention. Au contraire, tant l'exposé des motifs de la loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail (voir, à cet égard, la section intitulée « l'obligation fiscale et les taux d'imposition »), que les observations des autorités polonaises pendant la procédure administrative ayant conduit à la décision finale, seconde décision attaquée (voir, à cet égard, le considérant 27 de cette décision), montrent que l'objectif était de mettre en place un impôt sectoriel respectant un principe de redistribution fiscale.
- 74 Il ressort plus précisément des éléments figurant au dossier que la loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail a instauré un impôt sur le chiffre d'affaires des détaillants, quel que soit leur statut juridique, pour leurs ventes de marchandises aux particuliers, associé à une logique redistributive. L'impôt en question, même s'il a été présenté comme permettant de financer des mesures de politique familiale, devait alimenter le budget général. Aucune autre finalité particulière, visant par exemple à compenser ou à dissuader la survenance d'effets négatifs susceptibles d'être engendrés par l'activité en cause, n'a été avancée.
- 75 Par ailleurs, contrairement à ce que soutient la Commission, l'économie de l'impôt en cause, caractérisée par une structure d'imposition progressive, était a priori cohérente avec cet objectif même si l'impôt en cause était un impôt sur le chiffre d'affaires. En effet, il est raisonnable de présumer que l'entreprise qui réalise un chiffre d'affaires élevé peut, grâce à différentes économies d'échelle, avoir des coûts proportionnellement moindres que celle qui réalise un chiffre d'affaires plus modeste – parce que les coûts unitaires fixes (bâtiments, impôts fonciers, matériel, frais de personnel par exemple) et les coûts unitaires variables (approvisionnements en matières premières par exemple) diminuent avec le volume d'activité – et qu'elle peut jouir ainsi d'un revenu disponible proportionnellement plus important qui la rend apte à payer proportionnellement plus au titre d'un impôt sur le chiffre d'affaires.
- 76 Il y a donc lieu de confirmer ce que soutient en substance le gouvernement polonais, à savoir que l'objectif de cet impôt visait à instaurer une taxation sectorielle respectant une logique redistributive sur le chiffre d'affaires des détaillants.
- 77 La Commission a donc commis en l'espèce une autre erreur en retenant comme objectif de l'impôt sur le commerce de détail un objectif différent de celui qui était avancé par les autorités polonaises.
- 78 Cette deuxième erreur est d'ailleurs liée à la première qu'a commise la Commission, puisque l'objectif d'imposer le chiffre d'affaires de « toutes les entreprises » du secteur concerné qu'elle a retenu signifiait en réalité, dans son esprit, l'absence d'abattement ainsi que l'existence d'un taux uniforme de taxation, ce qui correspond au régime fiscal hypothétique qu'elle a cherché à identifier, comme le montrent les dernières phrases, identiques, du considérant 32 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et du considérant 54 de la décision finale, seconde décision attaquée, reproduites ci-après :
- « [Le système de référence] suppose l'assujettissement [...] de toutes les entreprises opérant en Pologne dans le secteur du commerce de détail et l'imposition de ces dernières à un taux uniforme (impôt linéaire). »
- 79 À ce stade de l'analyse, la question est de savoir si la Commission a pu encore, en dépit des deux erreurs identifiées ci-dessus quant à la définition du régime de référence et à son objectif, déceler à juste titre des éléments démontrant l'existence d'avantages sélectifs dans l'impôt dans le secteur du commerce de détail compte tenu du régime de référence et de l'objectif de celui-ci mentionnés aux points 68 et 76 ci-dessus tels qu'ils résultent de la législation polonaise. La question est plus précisément de savoir si elle a démontré que la structure d'imposition choisie par les autorités polonaises était contraire à l'objectif de ce régime.

- 80 Il y a lieu de rappeler que le juge de l'Union s'est à de nombreuses reprises prononcé sur l'existence, ou non, d'avantages sélectifs au sein de régimes fiscaux, ou plus généralement de régimes de contributions obligatoires, qui étaient caractérisés par la présence de règles de modulation de ces contributions selon la situation des redevables. À cet égard, le fait qu'un impôt soit caractérisé par une structure d'imposition progressive, par des abattements à la base, par des plafonnements ou par d'autres dispositifs de modulation et qu'il en résulte des niveaux d'imposition effectifs différents selon l'importance de la base taxable des assujettis ou selon les paramètres des dispositifs de modulation évoqués ne traduit pas nécessairement, ainsi qu'il résulte de la jurisprudence rappelée aux points 58 à 62 ci-dessus, l'existence d'un avantage sélectif au profit de certaines entreprises.
- 81 Cette énonciation s'illustre en particulier par différents exemples concrets liés à la question formulée au point 79 ci-dessus, qui permettent de cerner dans quelles circonstances peut être identifiée, ou non, l'existence d'une dérogation à l'application du régime « normal » en raison du fait qu'une mesure de modulation de l'impôt en cause méconnaît la nature dudit régime, c'est-à-dire son objectif.
- 82 Ainsi, pour ce qui est des cas où une telle dérogation a été identifiée, dans les arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, points 49 à 55), du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, points 86 et 87), du 26 avril 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 85 à 108) et du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 58 à 94, lus conjointement avec le point 123), s'agissant, respectivement, d'un plafonnement dans le premier de ces arrêts, d'exonérations dans les trois arrêts suivants et de réductions d'assiette dans le dernier, la Cour a estimé, au regard des objectifs des impôts concernés, qui visaient la lutte contre des externalités négatives, notamment environnementales, pour ce qui concerne les trois premiers de ces arrêts, l'instauration d'un régime général d'imposition de toutes les entreprises pour ce qui concerne l'arrêt suivant et l'amortissement, en vue de l'impôt sur les sociétés, de la survaleur d'acquisition d'actifs d'entreprises dans certaines circonstances pour ce qui concerne le dernier de ces arrêts, que les avantages qui étaient réservés à certaines entreprises parmi d'autres se trouvant dans une situation comparable par rapport à ces objectifs étaient de ce fait sélectifs.
- 83 Il découle de ces arrêts que, indépendamment de la circonstance que l'objectif de l'impôt inclut, ou non, une finalité liée à l'impact de l'activité des entreprises assujetties, que l'avantage vise un secteur économique particulier par rapport aux autres entreprises assujetties ou bien une forme particulière d'exploitation des entreprises, ou encore que l'avantage soit ouvert potentiellement à toute entreprise assujettie, si cet avantage conduit à des différences de traitement qui sont contraires à l'objectif de l'impôt, il présente un caractère sélectif. Toutefois, l'objectif d'un impôt peut lui-même inclure une modulation visant à répartir l'effort fiscal ou à limiter son impact. Des situations particulières qui distinguent certains assujettis des autres peuvent également être prises en compte sans que l'objectif de l'impôt soit méconnu.
- 84 À cet égard, dans l'arrêt du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, points 33 à 36), évoqué au point 82 ci-dessus, la Cour a indiqué que le remboursement partiel de taxes sur l'énergie consommée par les entreprises, applicable lorsque ces taxes dépassaient un certain seuil de la valeur nette de ce que produisaient lesdites entreprises, ne constituait pas une aide d'État s'il bénéficiait à toutes les entreprises soumises à ces taxes indépendamment de l'objet de leur activité, alors qu'il pouvait conduire à des niveaux de taxation différents entre entreprises consommant la même quantité d'énergie.
- 85 De même, dans l'arrêt du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 77 à 83), évoqué au point 82 ci-dessus, la Cour a jugé que les avantages qui pouvaient découler d'un plafonnement généralisé de deux impôts sur les entreprises, dont l'assiette n'était pas le bénéfice, à 15 % du bénéfice, conduisant à

ce que des entreprises ayant la même assiette imposable puissent acquitter un impôt différent, étaient établis sur la base de critères objectifs indépendants de choix des entreprises concernées et n'étaient dès lors pas de nature sélective.

- 86 Dans l'arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, points 48 à 62), la Cour a dit pour droit que, dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, qui constituait le régime « normal » dans cette affaire, l'exonération totale dont bénéficiaient des sociétés coopératives ne constituait pas un avantage sélectif en raison du fait qu'elles n'étaient pas dans une situation juridique et factuelle comparable à celle des sociétés commerciales, pour autant qu'il était vérifié qu'elles agissaient bien dans les conditions inhérentes à la logique coopérative, impliquant notamment une marge bénéficiaire nettement inférieure à celle des sociétés de capitaux.
- 87 Dans l'arrêt du 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, points 37 à 44), la Cour a estimé, en prenant également en compte la situation particulière de certaines entreprises, qu'un mécanisme de règlement forfaitaire de litiges fiscaux anciens, ouvert aux entreprises répondant à des critères objectifs ne les plaçant pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des autres entreprises, n'entraînait pas un avantage sélectif, même s'il pouvait conduire à ce que les bénéficiaires de ce mécanisme paient moins d'impôts, toutes choses égales par ailleurs, que d'autres entreprises.
- 88 De même, dans l'arrêt du 26 avril 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), évoqué au point 82 ci-dessus, la Cour a indiqué que, dans le cadre d'un impôt sur les établissements commerciaux, dont l'assiette était essentiellement constituée par la surface de vente et qui visait à corriger et à compenser des externalités négatives en matière d'environnement et d'aménagement du territoire, l'abattement de 60 % ou l'exonération totale dont bénéficiaient les établissements exerçant certaines activités ainsi que ceux dont la surface de vente était inférieure à un seuil donné ne constituaient pas des aides d'État s'il était vérifié que ces divers établissements étaient bien dans une situation différente de celle des autres établissements assujettis, eu égard aux impacts que l'impôt en cause visait à corriger et à compenser, c'est-à-dire au regard des objectifs de cet impôt.
- 89 Ces exemples confirment qu'il existe des impôts dont la nature n'empêche pas qu'ils soient assortis de dispositifs de modulation, pouvant aller jusqu'à des exonérations, sans pour autant que lesdits dispositifs conduisent à l'octroi d'avantages sélectifs. Pour résumer, leur caractère sélectif est absent si ces différences d'imposition et les avantages qui peuvent en découler, même justifiés par la seule logique gouvernant la répartition de l'impôt entre les contribuables, résultent de l'application pure et simple, non dérogatoire, du régime « normal », si les situations comparables sont traitées de manière comparable et si ces dispositifs de modulation ne méconnaissent pas l'objectif de l'impôt concerné. De même, des dispositions particulières prévues pour certaines entreprises à raison de situations qui leur sont propres, les faisant bénéficier d'une modulation, voire d'une exonération, d'impôt, ne doivent pas s'analyser comme constitutives d'un avantage sélectif si ces dispositions ne contreviennent pas à l'objectif de l'impôt en question. À cet égard, le fait que seuls les contribuables remplissant les conditions pour l'application d'une mesure puissent bénéficier de celle-ci ne saurait, en soi, conférer à cette mesure un caractère sélectif (voir arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 59 et jurisprudence citée). De tels dispositifs répondent à la condition de conformité à la nature et à l'économie du système dans lequel ils s'inscrivent, évoquée au point 61 ci-dessus.
- 90 En revanche, si des entreprises se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif de l'impôt ou de la logique justifiant une modulation de celui-ci ne se voient pas appliquer un traitement égal à cet égard, cette discrimination engendre un avantage sélectif susceptible de constituer une aide d'État si les autres conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, TFUE sont réunies.
- 91 Aussi, en particulier, les structures d'imposition progressives, y compris avec des abattements à la base importants, qui ne sont pas exceptionnelles dans la fiscalité des États membres, n'impliquent pas par elles-mêmes l'existence d'éléments d'aides d'État. Dans la communication relative à la notion d'aide

d'État, la Commission indique à cet égard, au point 139, que le caractère progressif d'un impôt sur le revenu peut être justifié par la logique redistributive accompagnant un tel impôt. Cependant, rien ne permet de limiter, comme le fait la Commission aux considérants 58 et 59 de la décision finale, seconde décision attaquée, ce type d'appréciation à des impôts sur le revenu et de l'exclure pour des impôts visant l'activité des entreprises, et non leur revenu net ou leur bénéfice. En effet, il ne ressort pas de la jurisprudence rappelée aux points 58 à 62 ci-dessus que, pour éviter la qualification d'avantage sélectif d'une mesure de modulation d'un impôt, un État membre ne pourrait recourir qu'à des critères de modulation limités à certaines finalités, comme la redistribution de la richesse ou la compensation et la dissuasion de certains effets négatifs susceptibles d'être engendrés par l'activité concernée. Ce qui est nécessaire à cet effet est que la modulation souhaitée ne soit pas arbitraire, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), mentionné au point 82 ci-dessus, qu'elle soit appliquée de manière non discriminatoire et reste conforme à l'objectif de l'impôt concerné. Par exemple, les dispositifs de modulation évoqués aux points 84, 85 et 87 ci-dessus, qui n'ont pas été jugés sélectifs par la Cour, ne répondaient pas à une logique de taxation proportionnelle à des externalités négatives, ni d'ailleurs à une logique redistributive, mais à d'autres finalités. De plus, comme cela a déjà été indiqué au point 75 ci-dessus, il n'est pas exclu qu'une logique redistributive puisse aussi justifier la progressivité d'un impôt sur le chiffre d'affaires, ce que soutient en l'occurrence à juste titre le gouvernement polonais. Une logique redistributive peut d'ailleurs même justifier une exonération totale pour certaines entreprises comme l'illustre l'affaire mentionnée au point 86 ci-dessus.

- 92 Par conséquent, s'agissant d'un impôt sur le chiffre d'affaires, un critère de modulation prenant la forme d'une taxation progressive à partir d'un certain seuil, même élevé, qui peut correspondre au souhait de ne taxer l'activité d'une entreprise que lorsque cette activité atteint une importance certaine n'implique pas, à lui seul, l'existence d'un avantage sélectif.
- 93 Il résulte donc des points 79 à 92 ci-dessus que la Commission n'a pas pu déduire à bon droit l'existence d'avantages sélectifs accompagnant l'impôt dans le secteur du commerce de détail de la seule structure progressive de ce nouvel impôt.
- 94 Toutefois, s'il était démontré par la Commission dans les décisions attaquées que la structure progressive d'imposition concrètement retenue a été arrêtée d'une façon qui vide largement de sa substance l'objectif de l'impôt en question, il pourrait être considéré que l'avantage que peuvent en retirer les entreprises bénéficiant d'une imposition nulle ou faible par rapport à d'autres entreprises est sélectif.
- 95 Il y a donc encore lieu de vérifier si la Commission a, dans les décisions attaquées, apporté cette démonstration.
- 96 Or, force est de constater que, dans les décisions attaquées, la Commission s'est limitée à considérer que c'était le principe même d'une taxation progressive qui engendrait un avantage sélectif (considérants 32 et 37 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, considérants 47, 49 et 54 de la décision finale, seconde décision attaquée), ce qui, compte tenu de ce qui est dit au point 92 ci-dessus, constitue une erreur de droit.
- 97 Il n'y a qu'au considérant 51 de la décision finale, seconde décision attaquée, que la Commission a mis en avant des éléments qui pourraient aller dans le sens d'une démonstration que la structure progressive retenue en l'espèce pour l'impôt dans le secteur du commerce de détail n'était pas compatible avec son objectif, tel que mentionné au point 76 ci-dessus. La Commission y a en effet indiqué qu'elle avait en substance déduit de différentes données publiques que, en septembre 2016, seuls 109 assujettis sur 200 000 entreprises opérant dans le secteur de la vente au détail auraient franchi le seuil de chiffre d'affaires mensuel de 17 millions de PLN, de l'ordre de 4 millions d'euros, à partir duquel le chiffre d'affaires était imposé.

- 98 Toutefois, cet élément factuel isolé, qui n'a, comme les parties principales l'ont confirmé à l'audience, pas été débattu avec les autorités polonaises pendant la procédure administrative, n'a pas été associé à un raisonnement autre que celui visant le principe même d'une taxation progressive et est par conséquent en tout état de cause insuffisant pour constituer une motivation susceptible d'établir que la structure progressive retenue en l'espèce pour l'impôt dans le secteur du commerce de détail n'était pas compatible avec son objectif.
- 99 Par ailleurs, la Commission a, certes, exposé dans les décisions attaquées que la structure d'imposition progressive de l'impôt dans le secteur du commerce de détail conduisait à traiter différemment des entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable, autrement dit qu'elle conduisait à un traitement discriminatoire. Toutefois, elle n'a fait principalement état à cet égard, même si elle l'a illustré concrètement, que du fait que le taux moyen effectif et le taux marginal d'imposition des entreprises devaient varier en fonction de leur chiffre d'affaires (considérants 24, 25, 27, 28, 32 et 37 de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, et considérants 47, 49, 53 et 54 de la décision finale, seconde décision attaquée). Or, cette variation du taux moyen effectif et du taux marginal en fonction de l'importance de l'assiette est inhérente à tout système d'imposition à structure progressive, et un tel système n'est pas, ainsi que cela a été exposé au point 92 ci-dessus, en tant que tel et de ce seul fait, de nature à engendrer des avantages sélectifs. Au demeurant, lorsque la structure d'imposition progressive d'un impôt traduit l'objectif poursuivi par cet impôt, il ne saurait être considéré que deux entreprises ayant une assiette d'imposition différente sont dans une situation factuelle comparable au regard de cet objectif.
- 100 La Commission, dans les décisions attaquées, a également fait état des circonstances que, de facto, l'impôt dans le secteur du commerce de détail frapperait plus lourdement les entreprises d'origine étrangère que les entreprises d'origine polonaise et il frapperait plus lourdement les réseaux de distribution organisés sur un mode intégré que les réseaux de distribution faisant largement appel à des franchisés.
- 101 Pour ce qui concerne la première de ces circonstances, contestée par le gouvernement polonais, il suffit de constater, comme cela est indiqué au point 47 ci-dessus, que la Commission a elle-même rappelé à l'audience que les décisions attaquées n'étaient pas fondées, s'agissant de la démonstration de la sélectivité des avantages induits par la structure des taux de cet impôt, sur l'identification d'une discrimination selon l'origine nationale des assujettis. Par ailleurs, il convient de souligner que, même avérées, si les circonstances évoquées au point 100 ci-dessus ne sont que la conséquence de l'application d'une structure d'imposition progressive correspondant à l'objectif et à l'économie de l'impôt en cause et si les différentes entreprises susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'impôt sont libres d'adopter leur mode d'organisation, ces circonstances ne sauraient également conduire à considérer que des situations factuelles et juridiques comparables sont traitées différemment, ou inversement. Au demeurant, comme l'a fait valoir le gouvernement polonais dans ses requêtes sans être contesté par la Commission, le recours à la franchise est pratiqué en Pologne aussi bien par des chaînes de distribution d'origine étrangère que par des chaînes de distribution d'origine polonaise. De plus, la situation d'un magasin franchisé est différente de celle d'un magasin intégré. Le premier est en effet autonome, en principe, tant sur le plan juridique que sur le plan financier, de son franchiseur, ce qui n'est pas le cas d'un magasin intégré à l'égard de l'entreprise qui le contrôle, qu'il soit une filiale ou une succursale au sein d'un réseau de distribution.
- 102 Par conséquent, la Commission n'est pas parvenue à établir dans les décisions attaquées l'existence d'un avantage sélectif introduisant une différenciation entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné par le législateur polonais à l'impôt dans le secteur du commerce de détail, dans une situation factuelle et juridique comparable. Les erreurs qu'elle a commises quant à la définition du régime fiscal « normal », quant à l'objectif de celui-ci et quant à l'existence par nature, selon elle, d'avantages sélectifs dans le cadre d'une structure de taxation progressive sur le chiffre d'affaires ne lui ont pas permis de vérifier si la structure progressive concrètement retenue conduisait, au regard de l'objectif de l'impôt en question, à traiter de manière différente des entreprises se trouvant dans une

situation factuelle et juridique comparable, par exemple de vérifier de manière convenable si la taxation sectorielle en cause ne pesait pas en réalité sur une part très insuffisante de l'activité qu'elle était supposée appréhender, entraînant ainsi un avantage sélectif au profit des entreprises ne participant pas à cette part, bien qu'elles aient une activité importante en la matière.

- ¹⁰³ Il y a donc lieu, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens et arguments du gouvernement polonais, d'annuler la décision finale, seconde décision attaquée, au titre du moyen tiré de l'existence d'une erreur de qualification juridique de la mesure en cause d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- ¹⁰⁴ Au regard du même moyen, en ce qui concerne la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, il y a lieu de rappeler qu'il a été jugé d'une façon constante que, quand la Commission examine des mesures d'aides au regard de l'article 107 TFUE pour déterminer si elles sont compatibles avec le marché intérieur, elle est tenue d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE, lorsque, après la phase d'examen préliminaire, elle n'a pu écarter toutes les difficultés empêchant de conclure à la compatibilité de ces mesures avec le marché intérieur. Les mêmes principes s'appliquent lorsque la Commission conserve aussi des doutes sur la qualification même d'aide, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, de la mesure examinée. Il ne saurait donc en principe être reproché à la Commission d'ouvrir ladite procédure sur la base, notamment, de doutes sur le caractère d'aides, au sens susvisé, des mesures en faisant l'objet (voir, en ce sens, arrêt du 10 mai 2005, *Italie/Commission*, C-400/99, EU:C:2005:275, point 47).
- ¹⁰⁵ Cependant, compte tenu des conséquences de l'ouverture de la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE à l'égard de mesures traitées en tant qu'aides nouvelles soumises à autorisation préalable de la Commission en vertu de l'article 108, paragraphe 3, TFUE (ci-après les « aides nouvelles »), si l'État membre concerné allègue dans la phase d'examen préliminaire que ces mesures ne constituent pas des aides, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, la Commission doit procéder, avant d'ouvrir cette procédure, à un examen suffisant de la question sur la base des informations qui lui ont été communiquées à ce stade, même si cet examen débouche sur une appréciation non définitive (voir, en ce sens, arrêt du 10 mai 2005, *Italie/Commission*, C-400/99, EU:C:2005:275, point 48). En effet, cette ouverture de procédure a notamment pour conséquence normale la suspension des mesures examinées, tout particulièrement lorsque celle-ci est, comme en l'espèce, ordonnée par la Commission à l'État membre concerné sur le fondement de l'article 13, paragraphe 1, du règlement 2015/1589.
- ¹⁰⁶ À cet égard, si la qualification provisoire d'aide nouvelle par la Commission résulte d'incertitudes de nature factuelle ou économique sur la nature, le contenu et les effets de la mesure en cause et sur son contexte et même s'il apparaît en définitive que cette qualification était erronée eu égard aux éléments nouveaux apportés par la suite, la décision d'ouvrir la procédure n'en reste pas moins justifiée eu égard aux doutes eux-mêmes légitimes que ressentait la Commission au moment d'adopter cette décision (voir, en ce sens, arrêt du 10 mai 2005, *Italie/Commission*, C-400/99, EU:C:2005:275, points 48 et 49). À ce propos, il a été jugé que le contrôle de légalité exercé par le Tribunal d'une décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen devait nécessairement être limité et que, lorsque les parties requérantes contestaient l'appréciation de la Commission quant à la qualification de la mesure litigieuse d'aide d'État, le contrôle du juge de l'Union était limité à la vérification de la question de savoir si la Commission n'avait pas commis d'erreurs manifestes d'appréciation en considérant qu'elle ne pouvait pas surmonter toutes les difficultés sur ce point au cours d'un premier examen de la mesure concernée (arrêts du 21 juillet 2011, *Alcoa Trasformazioni/Commission*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, point 61, et du 9 septembre 2014, *Hansestadt Lübeck/Commission*, T-461/12, EU:T:2014:758, point 42).
- ¹⁰⁷ Ainsi, si, compte tenu des éléments dont disposait déjà la Commission au moment d'ouvrir la procédure, il apparaît que la qualification d'aide nouvelle de la mesure en cause devait manifestement être écartée dès ce stade, la décision d'ouvrir la procédure à l'égard de cette mesure doit être annulée (voir, en ce sens, arrêt du 10 mai 2005, *Italie/Commission*, C-400/99, EU:C:2005:275, point 48).

- 108 Il en est de même dans la présente situation, où la Commission a fondé essentiellement sa qualification provisoire d'aide nouvelle sur une analyse des éléments en sa possession qui apparaît manifestement erronée. En effet, la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, n'a pas été justifiée, au regard de la question de l'existence d'une aide nouvelle, par des doutes légitimes compte tenu de l'état du dossier, mais par une prise de position soutenue par un raisonnement juridique qui ne permet pas légalement de justifier cette décision, ainsi qu'il ressort des points 63 à 102 ci-dessus. Le caractère de principe de la position soutenue par la Commission, selon laquelle, notamment, une taxation progressive appliquée à un impôt sur le chiffre d'affaires entraîne en elle-même des avantages sélectifs, est d'ailleurs confirmé par le fait que son raisonnement apparaît sans différences notables dans ladite décision et dans la décision finale, seconde décision attaquée.
- 109 La décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée, doit donc également être annulée, y compris l'injonction de suspension de l'« application du taux progressif de l'impôt » y figurant, puisqu'une telle injonction suppose que la mesure étatique qu'elle vise ait été qualifiée à bon droit d'aide nouvelle illégale au titre d'une analyse provisoire dans les conditions exposées aux points 104 à 108 ci-dessus, ainsi qu'il ressort de l'article 13, paragraphe 1, du règlement n° 2015/1589, aux termes duquel « [l]a Commission peut, après avoir donné à l'État membre concerné la possibilité de présenter ses observations, arrêter une décision enjoignant à l'État membre de suspendre le versement de toute aide illégale jusqu'à ce qu'elle statue sur la compatibilité de cette aide avec le marché intérieur ». En effet, cette disposition ne vise que les aides nouvelles illégales, au sens de l'article 1^{er}, sous f), du même règlement, c'est-à-dire des mesures qui doivent notamment pouvoir répondre, dans le cadre de l'analyse provisoire mentionnée ci-dessus, à la définition d'une aide d'État telle qu'elle figure à l'article 107, paragraphe 1, TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 25 avril 2018, Hongrie/Commission, T-554/15 et T-555/15, sous pourvoi, EU:T:2018:220, points 30, 153 et 154). Ainsi, en l'espèce, le sort de l'injonction de suspension n'est pas détachable du sort de la décision d'ouvrir la procédure et elle doit être annulée sans qu'il soit besoin d'examiner si, pris isolément, le moyen avancé par le gouvernement polonais tiré d'une violation de l'article 13, paragraphe 1, du règlement n° 2015/1589 est, ou non, fondé au regard des arguments qui le soutiennent.
- 110 Compte tenu de ce qui précède, il n'est pas non plus nécessaire d'examiner les autres moyens et arguments avancés par le gouvernement polonais à l'encontre de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée.
- 111 Il résulte de l'ensemble des considérations figurant ci-dessus que les deux recours en annulation de la République de Pologne doivent être accueillis.

Sur les dépens

- 112 Aux termes de l'article 134, paragraphe 1, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant succombé, il y a lieu de la condamner aux dépens exposés par la République de Pologne, conformément aux conclusions de cette dernière.
- 113 Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure, les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs dépens. La Hongrie doit donc supporter ses propres dépens.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (neuvième chambre élargie)

déclare et arrête :

- 1) **La décision C(2016) 5596 final de la Commission, du 19 septembre 2016, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Pologne – Impôt polonais dans le secteur de la vente au détail, est annulée.**
- 2) **La décision (UE) 2018/160 de la Commission, du 30 juin 2017, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par la Pologne relative à l'impôt sur le commerce de détail, est annulée.**
- 3) **La Commission européenne supportera ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la République de Pologne dans les affaires T-836/16 et T-624/17.**
- 4) **La Hongrie supportera ses propres dépens dans les affaires T-836/16 et T-624/17.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Kowalik-Bańczyk

Mac Eochaidh

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 16 mai 2019.

Signatures