



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

16 de março de 2021 *

[Texto retificado por Despacho de 13 de abril de 2021]

«Recurso de decisão do Tribunal Geral — Artigo 107.º, n.º 1, TFUE — Auxílios de Estado — Imposto polaco no setor da venda a retalho — Artigo 108.º, n.º 2, TFUE — Decisão de dar início ao procedimento formal de investigação — Elementos de determinação do sistema de referência — Progressividade das taxas — Existência de uma vantagem de caráter seletivo — Ónus da prova»

No processo C-562/19 P,

que tem por objeto um recurso de um acórdão do Tribunal Geral nos termos do artigo 56.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, interposto em 24 de julho de 2019,

Comissão Europeia, representada por K. Herrmann, P.-J. Loewenthal e V. Bottka, na qualidade de agentes,

recorrente,

sendo as outras partes no processo:

[Conforme retificado por Despacho de 13 de abril de 2021] **República da Polónia**, representada por B. Majczyna, M. Rzotkiewicz e M. Szydło, na qualidade de agentes,

recorrente em primeira instância,

Hungria, representada por M. Z. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,

interveniente em primeira instância,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vice-presidente, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin e N. Wahl, presidentes de secção, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb e N. Jääskinen, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Şereş, administradora,

* Língua do processo: polaco.

vistos os autos e após a audiência de 1 de setembro de 2020,
ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 15 de outubro de 2020,
profere o presente

Acórdão

- 1 Com o seu recurso, a Comissão Europeia pede a anulação do Acórdão do Tribunal Geral da União Europeia de 16 de maio de 2019, Polónia/Comissão (T-836/16 e T-624/17, a seguir «acórdão recorrido», EU:T:2019:338), pelo qual este anulou, por um lado, a Decisão C(2016) 5596 final da Comissão, de 19 de setembro de 2016, relativa ao auxílio de Estado SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) — Polónia — Imposto aplicável na Polónia ao setor retalhista, que deu início ao procedimento formal de investigação previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE relativamente a esta medida e ordenando que a República da Polónia suspenda as taxas progressivas do imposto aplicável ao setor da venda a retalho (a seguir «decisão de dar início ao procedimento formal de investigação»), e, por outro, da Decisão (UE) 2018/160 da Comissão, de 30 de junho de 2017, relativa ao auxílio estatal SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) aplicado pela Polónia para o imposto aplicável ao setor retalhista (JO 2018, L 29, p. 38, a seguir «decisão negativa») (a seguir, em conjunto, «decisões controvertidas»).

Antecedentes do litígio

- 2 Os antecedentes do litígio foram expostos pelo Tribunal Geral nos n.ºs 1 a 16 do acórdão recorrido. Podem ser resumidos da seguinte forma.
- 3 No início de 2016, o Governo polaco previu a criação de um novo imposto para o setor da venda a retalho de mercadorias, cuja base tributável corresponderia ao volume de negócios e que teria caráter progressivo.
- 4 Tendo sido informada deste projeto, a Comissão endereçou às autoridades polacas um pedido de informações indicando que as taxas do imposto progressivo sobre o volume de negócios estavam, na prática, associadas à dimensão da empresa e não à sua rentabilidade, pelo que implicam uma discriminação entre empresas e podem provocar graves perturbações no mercado. Segundo esta instituição, essas taxas instituem uma desigualdade de tratamento entre empresas e devem, por conseguinte, ser consideradas seletivas. Considerando que estavam preenchidos todos os requisitos previstos no artigo 107.º, n.º 1, TFUE, concluía que as referidas taxas constituem «auxílios de Estado», na aceção desta disposição.
- 5 Em 6 de julho de 2016, a República da Polónia adotou a Lei relativa ao Imposto Aplicável ao Setor da Venda a Retalho, que diz respeito à venda de produtos a retalho ao consumidor pessoa singular e entrou em vigor em 1 de setembro de 2016 (a seguir «medida fiscal em causa»). Os sujeitos passivos deste imposto são os retalhistas, independentemente do seu estatuto jurídico, e a sua base tributável corresponde ao volume de negócios mensal, na medida em que este seja superior a 17 milhões de zlotis polacos (PLN) (cerca de 3 750 000 euros). A sua taxa é nula se o volume de negócios mensal foi inferior a este montante, ascende a 0,8 % para o escalão do volume de negócios mensal compreendido entre 17 e 170 milhões de PLN (cerca de 37 500 000 euros) e a 1,4 % para o escalão do volume de negócios mensal que excede este último montante.

- 6 Em 19 de setembro de 2016, a Comissão adotou a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação. Através desta decisão, além de ter instado as autoridades polacas a apresentarem as suas observações, ordenou-lhes igualmente, com fundamento no artigo 13.º, n.º 1, do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabeleceu as regras de execução do artigo 108.º [TFUE] (JO 2015, L 248, p. 9), que suspendessem imediatamente a «aplicação da taxa progressiva [da medida fiscal em causa] até [à adoção de] uma decisão sobre a respetiva compatibilidade com o mercado interno». Tendo em conta esta decisão, a República da Polónia suspendeu a aplicação da medida fiscal em causa.
- 7 Em 30 de junho de 2017, a Comissão encerrou o procedimento formal de investigação através da adoção da decisão negativa. Considerou, em substância, que a medida fiscal em causa constituía um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno e que tinha sido ilegalmente executada, pelo que as autoridades polacas deviam anular a título definitivo todos os pagamentos suspensos na sequência da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação. Uma vez que a medida fiscal em causa não tinha sido concretamente aplicada, considerou que não havia que proceder a qualquer recuperação dos elementos constitutivos do auxílio junto dos beneficiários.
- 8 Nas decisões controvertidas, a Comissão justificou, no essencial, a qualificação da medida fiscal em causa como «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, da seguinte forma.
- 9 No que respeita à imputabilidade desta medida ao Estado e ao seu financiamento através de recursos estatais, a Comissão considerou que, ao optar por um imposto progressivo sobre o volume de negócios, a República da Polónia tinha renunciado a uma parte dos recursos fiscais que teria recebido se todas as empresas tivessem sido tributadas à mesma taxa efetiva média. Segundo a Comissão, a medida fiscal em causa implicava, assim, uma transferência de recursos estatais em benefício de certas empresas.
- 10 No que se refere à existência de uma vantagem, a Comissão recordou que medidas que reduzem os encargos normalmente suportados pelas empresas conferem, tal como as prestações positivas, uma vantagem. Indicou que as empresas que tinham um baixo volume de negócios beneficiavam, devido à aplicação da medida fiscal em causa, de um tratamento fiscal vantajoso relativamente às outras empresas sujeitas a esse imposto. Com efeito, as taxas médias nulas ou mais baixas aplicáveis às empresas com um baixo volume de negócios em comparação com as taxas médias mais elevadas aplicáveis a empresas com um volume de negócios mais elevado favoreciam as primeiras.
- 11 No âmbito do exame do requisito relativo à seletividade, destinado a determinar se a medida fiscal em causa é suscetível de favorecer indevidamente certas empresas, a Comissão entendeu que o sistema fiscal de referência relevante era constituído pelo imposto aplicável ao setor de venda retalhista, incluindo para as empresas com um volume de negócios inferior a 17 milhões de PLN (cerca de 3 750 000 euros), mas sem que dele fizesse parte a estrutura progressiva da tributação. Na medida em que esta progressividade implicava não só diferentes taxas marginais de tributação mas também diferentes taxas médias de tributação entre empresas, constituía uma derrogação ao sistema de referência, que não devia ter mais do que uma taxa única de tributação.
- 12 Ora, segundo a Comissão, esta derrogação não pode ser justificada pela natureza ou pelo regime geral do referido sistema de referência. Com efeito, segundo a Comissão, o objetivo de redistribuição apresentado pelas autoridades polacas é incompatível com a escolha de um imposto assente no volume de negócios, na medida em que este se aplica às empresas em função

do seu volume de atividade e não em função dos seus encargos, da sua rentabilidade, da sua capacidade contributiva ou das facilidades de que, segundo essas autoridades, apenas as grandes empresas podem beneficiar.

- 13 Por último, uma vez que as autoridades polacas indicaram que o caráter progressivo de tributação permitia a sobrevivência do pequeno comércio face à grande distribuição, a Comissão considerou que isso demonstrava que procuravam influenciar a estrutura da concorrência no mercado.

Tramitação do processo no Tribunal Geral e acórdão recorrido

- 14 Em 30 de novembro de 2016, a República da Polónia interpôs no Tribunal Geral um recurso de anulação da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação (processo T-836/16). Por Decisão de 27 de abril de 2017, o presidente da Nona Secção do Tribunal Geral admitiu a intervenção da Hungria em apoio dos pedidos da República da Polónia.
- 15 Em 13 de setembro de 2017, a República da Polónia interpôs um segundo recurso no Tribunal Geral, pedindo a anulação da decisão negativa (processo T-624/17). Por Decisão de 12 de janeiro de 2018, o presidente da Nona Secção do Tribunal Geral admitiu a intervenção da Hungria em apoio dos pedidos apresentados pela República da Polónia no âmbito deste segundo recurso.
- 16 Por Decisão de 4 de julho de 2018, o Tribunal Geral apensou os processos T-836/16 e T-624/17 para efeitos da fase oral do processo, em conformidade com o artigo 68.º do seu Regulamento de Processo.
- 17 Em apoio do seu recurso contra a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação (processo T-836/16), a República da Polónia invocou quatro fundamentos. O primeiro fundamento era relativo ao facto de a medida fiscal em causa ter sido erradamente qualificada de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, o segundo e terceiro fundamentos eram relativos ao facto de a injunção de suspensão adotada pela Comissão violar o artigo 13.º, n.º 1, do Regulamento 2015/1589 e o princípio da proporcionalidade, e o quarto fundamento era relativo ao caráter simultaneamente errado e insuficiente da fundamentação da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação.
- 18 Em apoio do seu recurso contra a decisão negativa (processo T-624/17), a República da Polónia invocava dois fundamentos, relativos, em primeiro lugar, ao facto de a medida fiscal em causa ter sido erradamente qualificada de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, e, em segundo lugar, ao caráter simultaneamente errado e insuficiente da fundamentação da Comissão para justificar essa decisão.
- 19 No acórdão recorrido, o Tribunal Geral julgou procedente o primeiro fundamento invocado pela República da Polónia no processo T-624/17, tendo declarado que a Comissão tinha errado ao considerar que a instituição de um imposto progressivo sobre o volume de negócios gerado pela venda a retalho de mercadorias implicava uma vantagem seletiva. Julgou igualmente procedente o quarto fundamento invocado pela República da Polónia no processo T-836/16, tendo declarado que a Comissão não podia qualificar provisoriamente a medida fiscal em causa de auxílio novo sem se basear na existência de dúvidas legítimas acerca deste aspeto à luz do processo. Consequentemente, anulou as decisões controvertidas, incluindo a injunção de suspensão da medida fiscal em causa que acompanhava a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação, sem se pronunciar sobre os outros fundamentos que lhe foram submetidos.

Tramitação do processo no Tribunal de Justiça e pedidos das partes

- 20 Com o seu recurso, a Comissão pede que o Tribunal de Justiça se digne:
- anular o acórdão recorrido;
 - decidir definitivamente o litígio, julgando improcedentes os fundamentos invocados em primeira instância pela República da Polónia contra as decisões controvertidas, e condená-las nas despesas; e,
 - a título subsidiário, remeter o processo ao Tribunal Geral para que este se pronuncie quanto aos fundamentos sobre os quais ainda não se pronunciou.
- 21 A República da Polónia pede que o Tribunal de Justiça se digne:
- negar provimento ao presente recurso; e
 - condenar a Comissão nas despesas.
- 22 A Hungria, em apoio dos pedidos da República da Polónia, pede que o Tribunal de Justiça negue provimento ao recurso.

Quanto ao presente recurso

- 23 A Comissão invoca dois fundamentos de recurso.

Quanto ao primeiro fundamento, relativo à violação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE

- 24 Com o seu primeiro fundamento, a Comissão alega que, ao declarar que o carácter progressivo da medida fiscal em causa não implicava uma vantagem seletiva em benefício das empresas com um volume de negócios relativo à venda a retalho de mercadorias pouco elevado, o Tribunal Geral violou o artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Segundo essa instituição, o Tribunal Geral cometeu um erro de direito na interpretação e na aplicação de cada uma das três etapas da análise da seletividade dessa medida. A este respeito, a Comissão considera, desde logo, que o Tribunal Geral agiu erradamente ao considerar que a progressividade do imposto fazia parte do sistema de referência com base no qual se devia apreciar a seletividade da medida fiscal em causa. Em seguida, alega que o Tribunal Geral não podia examinar a comparabilidade das empresas sujeitas à referida medida à luz de um objetivo diferente do objetivo fiscal desta última. Por último, a Comissão sustenta que o Tribunal Geral agiu erradamente ao ter em consideração, no âmbito da análise da justificação da mesma medida, um objetivo, a saber, o objetivo de redistribuição, que não está intrinsecamente ligado à referida medida.
- 25 A República da Polónia e a Hungria contestam esta argumentação.
- 26 A título preliminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as intervenções dos Estados-Membros nos domínios que não foram objeto de harmonização no direito da União não estão excluídas do âmbito de aplicação das disposições do Tratado FUE relativas à fiscalização dos auxílios de Estado (v., neste sentido, Acórdão de

22 de junho de 2006, Bélgica e Forum 187/Comissão, C-182/03 e C-217/03, EU:C:2006:416, n.º 81). Os Estados-Membros devem assim abster-se de adotar qualquer medida fiscal suscetível de constituir um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno.

- 27 A este respeito, resulta igualmente de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a qualificação de uma medida nacional de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, exige que estejam preenchidos todos os seguintes requisitos. Em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou através de recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conferir uma vantagem seletiva ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência (v., designadamente, Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 53 e jurisprudência referida).
- 28 No que respeita ao requisito relativo à seletividade da vantagem, inerente à qualificação de uma medida de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, que é o único objeto da impugnação feita pela Comissão no âmbito do primeiro fundamento do presente recurso, resulta de jurisprudência igualmente constante do Tribunal de Justiça que esse requisito impõe determinar se, no quadro de um dado regime jurídico, a medida nacional em causa é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» em relação a outras, que se encontrem, à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime, numa situação factual e jurídica comparável e que estão sujeitas a um tratamento diferenciado que pode, em substância, ser qualificado de discriminatório (Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 35 e jurisprudência referida).
- 29 Por outro lado, quando a medida em causa é considerada um regime de auxílio e não um auxílio individual, incumbe à Comissão demonstrar que essa medida, embora preveja uma vantagem de alcance geral, confere o benefício exclusivo dessa vantagem a certas empresas ou a certos setores de atividade (v., neste sentido, designadamente, Acórdão de 30 de junho de 2016, Bélgica/Comissão (C-270/15 P, EU:C:2016:489, n.º 49).
- 30 No que se refere em particular às medidas nacionais que conferem um benefício fiscal, há que recordar que uma medida desta natureza que, embora não inclua uma transferência de recursos estatais, coloca os beneficiários numa situação mais favorável do que os outros contribuintes, é suscetível de conferir uma vantagem seletiva aos beneficiários e de constituir, por conseguinte, um «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE. Assim, é, nomeadamente, considerada um auxílio de Estado uma intervenção que alivia os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por essa razão, não sendo subvenções na aceção estrita da palavra, tem a mesma natureza e produz efeitos idênticos (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de março de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, n.ºs 13 e 14, e de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.ºs 71 e 72). Em contrapartida, não constitui tal auxílio, na aceção desta disposição, um benefício fiscal que resulta de uma medida geral indistintamente aplicável a todos os operadores económicos (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 23 e jurisprudência referida).
- 31 Neste contexto, para qualificar uma medida fiscal nacional de «seletiva», a Comissão deve identificar, num primeiro momento, o sistema de referência, ou seja, o regime fiscal «normal» aplicável no Estado-Membro em causa, e demonstrar, num segundo momento, que a medida fiscal em causa derroga esse sistema de referência, na medida em que introduz diferenciações

entre operadores económicos que se encontram, face ao objetivo prosseguido por este último, numa situação factual e jurídica comparável (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36 e jurisprudência referida).

- 32 O conceito de «auxílio de Estado» não abrange as medidas que introduzem uma diferenciação entre empresas que se encontram, tendo em conta o objetivo prosseguido pelo regime jurídico em causa, numa situação factual e jurídica comparável e, por conseguinte, *a priori*, seletivas, quando o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que esta diferenciação é justificada, por resultar da natureza ou da estrutura do sistema em que essas medidas se inserem (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 29 de abril de 2004, Países Baixos/Comissão, C-159/01, EU:C:2004:246, n.ºs 42 e 43; de 29 de março de 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, n.º 40; e de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 44).
- 33 É à luz destas considerações que há que examinar se, no caso vertente, o Tribunal Geral violou o artigo 107.º, n.º 1, TFUE, como interpretado pelo Tribunal de Justiça, ao declarar, em substância, que a Comissão não tinha demonstrado que o caráter progressivo da medida fiscal em causa tinha como consequência conferir uma vantagem seletiva a «certas empresas ou [a] certas produções».
- 34 Com a primeira parte do seu primeiro fundamento, a Comissão sustenta que o Tribunal Geral cometeu um erro de direito ao censurá-la por ter apreciado a eventual existência de uma vantagem seletiva à luz de um sistema de referência errado e ao considerar que faziam parte integrante desse sistema de referência as taxas de imposto progressivas fixadas pelo legislador polaco.
- 35 Segundo a Comissão, a vantagem seletiva criada pela medida fiscal em causa não reside na existência de uma isenção a título da fração do volume de negócios inferior a um determinado montante, uma vez que todas as empresas em causa beneficiam dessa isenção relativamente à parte do seu volume de negócios que não ultrapassa o limiar correspondente ao escalão isento, mas na diferença da taxa média de imposto que resulta da progressividade das taxas. A Comissão sustenta que esta diferença favorece as empresas que realizam um volume de negócios pouco elevado, aliviando, de forma injustificada, a sua carga fiscal comparativamente à que onera as outras empresas no quadro do sistema de referência, consistindo este último, segundo a Comissão, num imposto sobre o volume de negócios de taxa única. Assim, a tributação com taxas progressivas não difere da situação em que um grupo de sujeitos passivos é tributado a uma determinada taxa e outro grupo de sujeitos passivos a outra taxa, o que equivale a um tratamento diferenciado de empresas comparáveis.
- 36 Por conseguinte, coloca-se, antes de mais, a questão de saber se, como sustenta a Comissão, a progressividade das taxas prevista pela medida fiscal em causa devia ser excluída do sistema de referência à luz do qual se deve apreciar se a existência de uma vantagem seletiva podia ser demonstrada ou se, como declarou o Tribunal Geral nos n.ºs 63 a 67 do acórdão recorrido, essa progressividade é, pelo contrário, parte integrante desse sistema.
- 37 Em matéria de liberdades fundamentais do mercado interno, o Tribunal de Justiça declarou que, no estágio atual de harmonização do direito fiscal da União, os Estados-Membros têm liberdade para estabelecer o sistema de tributação que considerem mais apropriado, pelo que a aplicação de uma tributação progressiva se insere no âmbito do poder de apreciação de cada Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdãos de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, n.º 49, e Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, n.º 69 e

jurisprudência referida). Esta afirmação é igualmente válida em matéria de auxílios de Estado (v., neste sentido, designadamente, Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, n.º 50 e jurisprudência referida).

- 38 Daqui resulta que, fora dos domínios em que o direito fiscal da União é objeto de harmonização, a determinação das características constitutivas de cada imposto se insere no poder de apreciação dos Estados-Membros, em observância da sua autonomia fiscal, devendo esse poder, em todo o caso, ser exercido em observância do direito da União. É o que acontece, nomeadamente, com a escolha da taxa de imposto, que pode ser proporcional ou progressiva, mas também com a determinação do seu valor tributável e do seu facto gerador.
- 39 Estas características constitutivas definem, portanto, em princípio, o sistema de referência ou o regime fiscal «normal», a partir do qual se deve, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 31 do presente acórdão, analisar o requisito relativo à seletividade.
- 40 A este respeito, há que precisar que o direito da União em matéria de auxílios de Estado não se opõe, em princípio, a que os Estados-Membros decidam optar por taxas de tributação progressivas, destinadas a ter em conta a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. O facto de o recurso a uma tributação progressiva ser, na prática, mais comum em matéria de tributação das pessoas singulares não implica que lhes seja proibido a ela recorrer para ter igualmente em conta a capacidade contributiva das pessoas coletivas, em particular das empresas.
- 41 Assim, o direito da União não obsta a que uma tributação progressiva se baseie no volume de negócios, incluindo no caso de não se destinar a compensar os efeitos negativos que a atividade tributada é suscetível de gerar. Com efeito, contrariamente ao que sustenta a Comissão, o montante do volume de negócios constitui, em geral, simultaneamente um critério de distinção neutro e um indicador pertinente da capacidade contributiva dos sujeitos passivos (v., neste sentido, Acórdãos de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, n.º 50, e Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, n.º 70). Não resulta de nenhuma regra nem de nenhum princípio do direito da União, incluindo em matéria de auxílios de Estado, que a aplicação de taxas progressivas está reservada apenas à tributação dos lucros. Aliás, tal como o volume de negócios, o próprio lucro é apenas um indicador relativo da capacidade contributiva. A circunstância de o lucro constituir, como considera a Comissão, um indicador mais pertinente ou mais preciso do que o volume de negócios é indiferente em matéria de auxílios de Estado, uma vez que o direito da União nesta matéria visa apenas a eliminação das vantagens seletivas de que podem beneficiar certas empresas em detrimento de outras que estejam numa situação comparável. O mesmo se aplica à existência de uma eventual situação de dupla tributação económica, ligada ao cúmulo de um imposto sobre o volume de negócios e de um imposto sobre os lucros.
- 42 Resulta do exposto que as características constitutivas do imposto, das quais fazem parte as taxas de imposto progressivas, formam, em princípio, o sistema de referência ou o regime fiscal «normal» para efeitos da análise do requisito da seletividade. Dito isto, não está excluído que essas características possam, em certos casos, revelar um elemento manifestamente discriminatório, o que cabe, todavia, à Comissão demonstrar.
- 43 O Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido (C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732), não põe em causa as considerações anteriores. Pelo contrário, como salientou, em substância, a advogada-geral nos n.ºs 40 a 45 das suas conclusões, no processo que deu origem a esse acórdão, o sistema fiscal tinha sido configurado

segundo parâmetros manifestamente discriminatórios, destinados a contornar o direito da União em matéria de auxílios de Estado. Era isso que revelava, nesse processo, a escolha de critérios de tributação que favoreciam certas sociedades *offshore*, o que se afigurava incoerente à luz do objetivo de criar uma tributação geral, que incidisse sobre todas as empresas, invocada pelo legislador em causa.

- 44 No caso vertente, como resulta dos n.ºs 3 a 5 do presente acórdão, o legislador polaco instituiu, através da medida fiscal em causa, um imposto no setor da venda a retalho, baseado no volume de negócios gerado por esta atividade, que, contrariamente ao que sustenta a Comissão, tem a natureza de imposto direto. A sua taxa é nula até 17 milhões de PLN (cerca de 3 750 000 euros), ascende a 0,8 % entre 17 e 170 milhões de PLN (cerca de 37 500 000 euros) e a 1,4 % para além deste último montante. A Comissão não demonstrou que esta progressividade das taxas, adotada pelo legislador polaco fazendo uso do poder de apreciação de que dispõe no âmbito da sua autonomia fiscal, foi concebida de forma manifestamente discriminatória, com o objetivo de contornar as exigências decorrentes do direito da União em matéria de auxílios de Estado. Nestas condições, a progressividade das taxas da medida fiscal em causa devia ser considerada inerente ao sistema de referência ou ao regime fiscal «normal» à luz do qual devia ser apreciada a existência, no caso vertente, de uma vantagem seletiva.
- 45 Por conseguinte, o Tribunal Geral não cometeu um erro de direito ao declarar, nos n.ºs 63 a 67 do acórdão recorrido, que a Comissão, ao considerar que a tabela progressiva da medida fiscal em causa não fazia parte do sistema de referência à luz do qual devia ser apreciado o caráter seletivo dessa medida, se tinha baseado erradamente num sistema de referência incompleto e fictício. Daqui resulta que a primeira parte do primeiro fundamento deve ser julgada improcedente.
- 46 Uma vez que um erro cometido na determinação do sistema de referência vicia necessariamente toda a análise do requisito relativo à seletividade [v., neste sentido, Acórdão de 28 de junho de 2018, *Andres (insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.º 107], não há que apreciar a segunda e terceira partes do primeiro fundamento.
- 47 Resulta do exposto que o primeiro fundamento de recurso deve ser julgado improcedente na íntegra.

Quanto ao segundo fundamento, relativo à violação do artigo 108.º, n.º 2, TFUE e do artigo 13.º do Regulamento 2015/1589

- 48 Com o seu segundo fundamento, a Comissão alega que, ao anular a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação, incluindo a injunção de suspensão, o Tribunal Geral violou o artigo 108.º, n.º 2, TFUE e o artigo 13.º do Regulamento 2015/1589. Mais precisamente, a Comissão sustenta, por um lado, que o Tribunal Geral exerceu, erradamente, sobre essa decisão uma fiscalização da mesma intensidade que a que exerceu sobre a decisão negativa, quando deveria ter-se limitado a uma fiscalização de erro manifesto de apreciação, o que não ocorreu no caso vertente. Por outro lado, critica o Tribunal Geral por ter anulado a injunção de suspensão adotada pela Comissão com base no artigo 13.º, n.º 1, do Regulamento 2015/1589, em consequência da anulação da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação, com o fundamento de que o seu destino não era destacável do dessa decisão, embora constituísse uma decisão distinta desta última, cuja legalidade devia ser apreciada de forma autónoma.
- 49 A República da Polónia e a Hungria contestam esta argumentação.

- 50 Há que recordar que a Comissão é obrigada a dar início ao procedimento formal de investigação se, na sequência da análise preliminar prevista no artigo 4.º do Regulamento 2015/1589, não ficar convencida de que a medida notificada é compatível com o mercado interno. O mesmo acontece quando continua a ter dúvidas sobre a própria qualificação como «auxílio», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, dessa medida (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 10 de maio de 2005, Itália/Comissão, C-400/99, EU:C:2005:275, n.º 47; de 21 de julho de 2011, Alcoa Trasformazioni/Comissão, C-194/09 P, EU:C:2011:497, n.º 60; e de 24 de janeiro de 2013, 3F/Comissão, C-646/11 P, não publicado, EU:C:2013:36, n.º 27).
- 51 Por outro lado, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do Regulamento 2015/1589, depois de ter dado ao Estado-Membro em causa a possibilidade de apresentar as suas observações, a Comissão tem a faculdade de lhe ordenar a suspensão de qualquer auxílio ilegal até que esta tome uma decisão final quanto à sua compatibilidade com o mercado interno. Tal decisão de injunção é distinta da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação e tanto pode, aliás, ser-lhe simultânea como posterior (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de outubro de 2001, Itália/Comissão, C-400/99, EU:C:2001:528, n.º 47, e de 4 de junho de 2020, Hungria/Comissão, C-456/18 P, EU:C:2020:421, n.º 35).
- 52 Tendo em conta os princípios recordados no n.º 50 do presente acórdão, a fiscalização da legalidade de uma decisão de dar início a um procedimento formal de investigação exercida pelo juiz da União, quando o recorrente conteste a apreciação da Comissão sobre a qualificação da medida controvertida de «auxílio de Estado», na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, é limitada à verificação da questão de saber se esta instituição, na fase de análise preliminar prevista no artigo 4.º do Regulamento 2015/1589, não cometeu um erro manifesto de apreciação (v., neste sentido, designadamente, Acórdãos de 21 de julho de 2011, Alcoa Trasformazioni/Comissão, C-194/09 P, EU:C:2011:497, n.º 61, e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, n.º 78). O mesmo se aplica à fiscalização da legalidade de uma injunção de suspensão adotada com base no artigo 13.º, n.º 1, deste regulamento, tendo em conta o caráter provisório da qualificação da medida de auxílio de Estado adotada nesta fase pela Comissão.
- 53 Há que precisar, no entanto, que, tendo em conta as consequências jurídicas do início do procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE no que respeita às medidas tratadas como auxílios novos, o que acarreta a obrigação de suspender imediatamente a sua execução, quando o Estado-Membro em causa alega que essas medidas não constituem auxílios, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, a Comissão deve proceder a um exame suficiente da questão com base nas informações que lhe foram comunicadas nessa fase pelo referido Estado-Membro, mesmo que esse exame conduza a uma apreciação não definitiva (Acórdão de 10 de maio de 2005, Itália/Comissão, C-400/99, EU:C:2005:275, n.º 48). Assim, se, tendo em conta os elementos colocados à disposição da Comissão no momento em que deu início ao procedimento, se afigurar que a qualificação da medida em causa como auxílio novo deveria manifestamente ser afastada logo nesse fase, a decisão de dar início ao procedimento em relação a essa medida deve ser anulada.
- 54 No caso vertente, o Tribunal Geral declarou, em substância, no n.º 108 do acórdão recorrido, que a Comissão tinha fundado a qualificação provisória da medida fiscal em causa como auxílio novo numa análise manifestamente errada. Mais precisamente, censurou-a por se ter baseado principalmente na ideia de que a criação de um imposto sobre o volume de negócios com taxas progressivas constituía, em princípio, um auxílio de Estado, quando deveria ter procedido a uma análise circunstanciada destinada a sustentar a existência, em seu entender, de dúvidas legítimas

sobre a qualificação da medida fiscal em causa como auxílio de Estado, tendo em conta os elementos na sua posse. Deduziu daí que deviam ser anuladas tanto a decisão de dar início ao procedimento formal de investigação como a injunção de suspensão que a acompanhava.

- 55 Ao decidir desta forma, após ter recordado os princípios que figuram no n.º 52 do presente acórdão, o Tribunal Geral limitou-se a exercer uma fiscalização do erro manifesto de apreciação sobre a qualificação provisória de auxílio de Estado adotada pela Comissão na decisão de dar início ao procedimento formal de investigação, como lhe cabia fazer. Com efeito, resulta do n.º 108 do acórdão recorrido que foi a inexistência de elementos circunstanciados que sustentassem a existência, no caso vertente, de dúvidas legítimas da Comissão quanto à qualificação da medida fiscal em causa como auxílio de Estado que justificou a anulação, pelo Tribunal Geral, da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação, e não, em todo o caso, a retoma dos fundamentos pelos quais tinha previamente decidido que a decisão negativa devia ser anulada, aos quais apenas se referiu a título incidental.
- 56 Além disso, contrariamente ao que alega a Comissão, o Tribunal Geral não anulou a decisão de injunção de suspensão da medida fiscal em causa por simples consequência da anulação da decisão de dar início ao procedimento formal de investigação. Apenas declarou, no n.º 109 do acórdão recorrido, que os fundamentos que justificavam a anulação desta última decisão, relativos ao erro manifesto de apreciação cometido pela Comissão quanto à qualificação provisória da medida fiscal em causa de auxílio de Estado, neste caso justificavam igualmente a anulação da decisão de injunção de suspensão desta medida, cuja adoção estava, também ela, subordinada a essa qualificação provisória.
- 57 Nestas condições, o segundo fundamento do presente recurso deve ser julgado improcedente na íntegra.
- 58 Resulta de todo o exposto que deve ser negado provimento ao presente recurso na íntegra.

Quanto às despesas

- 59 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, aplicável aos processos de recurso de decisões do Tribunal Geral por força do seu artigo 184.º, n.º 1, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a República da Polónia pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.
- 60 O artigo 184.º, n.º 4, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça prevê que, quando um interveniente em primeira instância não tenha ele próprio interposto o recurso da decisão do Tribunal Geral, mas tenha participado na fase escrita ou oral do processo no Tribunal de Justiça, este pode decidir que essa parte suporte as suas próprias despesas. No caso vertente, a Hungria, interveniente em primeira instância, sem ser autora do recurso, participou nas fases escrita e oral do processo no Tribunal de Justiça, mas não requereu a condenação da Comissão nas despesas. Nestas condições, há que decidir que suportará as suas próprias despesas relativas ao processo de recurso [v., neste sentido, Acórdão de 28 de junho de 2018, Andres (insolvência Heitkamp BauHolding)/Comissão, C-203/16 P, EU:C:2018:505, n.ºs 113 e 114].

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) decide:

- 1) É negado provimento ao recurso.**
- 2) A Comissão Europeia é condenada nas despesas.**
- 3) A Hungria suporta as suas próprias despesas.**

Assinaturas